

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудиту, обліку та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
«29» листопада 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Організація і методика внутрішнього контролю:
теорія, практика, проблеми та перспективи розвитку»

Виконала здобувачка вищої
освіти II курсу,
групи ООА-20 МЗ (1,4)
ОПП «Аудит, державний
фінансовий контроль а
експертиза»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Данілова І.В.
«_____» _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцентка
Ольга ПУГАЧЕНКО
«_____» _____ 2021 р.
Рецензент

АНОТАЦІЯ

Данілова Інна Валентинівна. Організація і методика внутрішнього контролю: теорія, практика, проблеми та перспективи розвитку. – Випускна кваліфікаційна робота на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти. – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У вступі роботи наведено актуальність, мету, завдання, предмет, об'єкт, інформаційну базу, методи дослідження та структуру випускної кваліфікаційної роботи, а також представлено наукове і практичне значення проведеного дослідження. У першому розділі представлено сутність, роль та еволюцію поняття «внутрішній контроль»; мету, завдання, предмет, об'єкти та суб'єктів внутрішнього контролю; організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю. Другий розділ присвячено організації та методиці внутрішнього контролю активів, пасивів та фінансових результатів на ТОВ «Фон-Сан». У третьому розділі розглянуто проблеми внутрішнього контролю та напрямки їх вирішення, а також наведено авторські пропозиції з удосконалення організації і методики розвитку внутрішнього контролю. Висновки до роботи представляють узагальнення отриманих результатів дослідження.

Ключові слова: контроль, внутрішній контроль, організація і методика, теорія, практика, проблеми та перспективи розвитку, удосконалення

SUMMARY

Danilova Inna. Organization and methods of internal control: theory, practice, problems and development prospects. – Graduation qualification work on the second (master's) level of higher education in the specialty 071 "Accounting and Taxation". - Central Ukrainian National Technical University of the Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

The introduction of the work presents the relevance, purpose, objectives, subject, object, information base, research methods and structure of the final qualifying work, as well as the scientific and practical significance of the study. The first section presents the essence, role and evolution of the concept of "internal control"; purpose, tasks, subject, objects and subjects of internal control; organizational and methodological aspects of internal control. The second section is devoted to the organization and methods of internal control of assets, liabilities and financial results of LLC "Fon-San". The third section considers the problems of internal control and directions for their solution, as well as the author's suggestions for improving the organization and methods of development of internal control. Conclusions to the work are a summary of the results of the study.

Key words: control, internal control, organization and methodology, theory, practice, problems and prospects of development, improvement

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

- 1.1. Поняття «внутрішній контроль»: сутність, роль та еволюція
- 1.2. Мета, завдання, предмет, об'єкти та суб'єкти внутрішнього контролю
- 1.3. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю

Висновки до розділу 1

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ: ТЕОРІЯ, ПРАКТИКА, ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ

- 2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Фон-Сан»
- 2.2. Оцінка системи обліку і контролю на досліджуваному підприємстві
- 2.3. Внутрішній контроль активів досліджуваного підприємства
- 2.4. Внутрішній контроль пасивів ТОВ «Фон-Сан»
- 2.5. Внутрішній контроль фінансових результатів

Висновки до розділу 2

РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

- 3.1. Проблеми внутрішнього контролю та напрямки їх вирішення
- 3.2. Пропозиції з удосконалення організації і методики розвитку
внутрішнього контролю

Висновки до розділу 3

Висновки

Список використаних джерел

ВСТУП

Актуальність теми. З розвитком ринкових відносин в Україні зростає інтерес суб'єктів господарювання в ефективних результатах їх діяльності. Вирішити цю проблему допомагає впровадження раціонально організованої системи внутрішнього контролю. Дієва система внутрішнього контролю створює умови для запобігання недолікам у процесі ведення бізнесу та сприяє підвищенню ефективності господарської діяльності. Тому, дослідження організації і методики внутрішнього контролю, як засобу забезпечення ефективності діяльності, а також пошук і впровадження нових напрямків його удосконалення відповідають сучасним потребам бізнесу.

Розвиток економіки України в напрямку євроінтеграції та світова фінансова спільнота вимагають гармонізації національного законодавства з міжнародними принципами і правилами ведення бізнесу та потребує узгодження організаційно-методологічних засад внутрішнього контролю з найкращою закордонною практикою. Тому, наразі, надважливими стають дослідження, вивчення та оцінка найкращого українського й зарубіжного досвіду щодо наукового та нормативно-правового визначення теоретичних засад внутрішнього контролю та вдосконалення його практичної організації. Все це свідчить про актуальність обраної для дослідження тематики та її необхідність і нагальність.

Питання теорії і практики організаційно-методичних засад внутрішнього контролю розглядались у працях таких відомих науковців М.Т. Білухи, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговської, О.Н. Волкової, Н.Г. Данілочкіної, Л.В. Дікань, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, В.Ф. Максимової, М.В. Мельника, С.В. Мочерного, Є.В. Мниха, Л.В. Нападовської, В.Г. Пантелеєва, С.М. Петренко, В.В. Сопка, В.В. Скобари, Л.В. Сотникової, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та інших. Однак, незважаючи на вагомий внесок науковців у розвиток теоретичних і практичних аспектів внутрішнього контролю, все ще залишаються

невирішені питання та нез'ясовані моменти.

Мета і завдання. Метою даної роботи є дослідження теоретичних і практичних засад організації та методики внутрішнього контролю, з'ясування проблеми й розробка пропозицій для вдосконалення його розвитку.

Для досягнення поставленої мети було визначено та вирішено такі завдання:

- розглянуто сутність, роль та еволюцію поняття «внутрішній контроль»;
- визначено мету, завдання, предмет, об'єкти та суб'єктів внутрішнього контролю;
- досліджено організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю;
- здійснено оцінку стану системи обліку та внутрішнього контролю на Товаристві з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан»;
- проведено перевірку правильності відображення у звітності досліджуваного підприємства інформації про активи, пасиви та фінансові результати;
- узагальнено проблеми внутрішнього контролю та напрямки їх вирішення;
- розроблено пропозиції з удосконалення організації і методики розвитку внутрішнього контролю

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційних та методологічних засад внутрішнього контролю. **Об'єктом** було обрано товариство з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан», яке займається виробництвом та реалізацією м'яса.

Методи дослідження. Науковою основою дослідження є загальнонаукові методи пізнання: системний підхід, який застосовувався при розробці організаційно-методичних засад внутрішнього контролю та при обґрунтуванні шляхів підвищення ефективності внутрішнього контролю; історичний, за допомогою якого було простежено зміни сутності поняття

«внутрішній контроль» в різних історичних періодах; логічний для визначення загальних тенденцій розвитку внутрішнього контролю; методи теоретичного узагальнення, групування та порівняння для визначення та уточнення понятійно-категоріального апарату; методи спостереження для визначення стану внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві; графічний для представлення результатів дослідження. У роботі також використовувались загальнонаукові методи: синтез, аналіз, дедукція, індукція, абстракція, конкретизація та специфічні методи: узагальнення, вибірка, огляд, моделювання, тестування, розрахунок, аналітичні процедури.

Інформаційною базою дослідження стали роботи вітчизняних та зарубіжних вчених у галузі обліку та контролю, інша фахова література, матеріали конференції, опубліковані статистичні дані, нормативно-правові акти України, а також результати, отримані авторкою особисто щодо організації і методики внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві, документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку та звітності ТОВ «Фон-Сан».

Теоретичне та практичне значення. Отримані в процесі дослідження результати щодо комплексу теоретичних і прикладних аспектів внутрішнього контролю дозволяють удосконалити його організацію та методику, зокрема:

- узагальнено понад 65 визначень терміну «внутрішній контроль», що дозволило простежити його зміни з часів СРСР, протягом становлення незалежності України та в умовах сьогодення;
- досліджено сутність мети, завдань, предмету, об'єктів і суб'єктів внутрішнього контролю в літературних джерелах різних історичних періодів, що надало можливість чітко сформулювати авторське бачення даних категорій;
- узагальнено проблеми розвитку внутрішнього контролю та шляхи їх вирішення, що допомогло встановити можливі напрямки удосконалення його організації і методики;
- розглянуто можливості використання Моделі COSO для вдосконалення

організації внутрішнього контролю через дослідження основних понять щодо контролю, складових системи внутрішнього контролю та трьох існуючих підходів організації (служба внутрішнього контролю, аутсорсінг, косорсінг) за умови застосування даної Моделі;

- розроблено перелік основних контрольних процедур, які обов'язково необхідно враховувати при виборі методик внутрішнього контролю загальних засад діяльності підприємства, доходів, витрат і визначення фінансових результатів.

Практичний інтерес становить опис та виявлення недоліків існуючої системи контролю на досліджуваному підприємстві, розробка рекомендацій та пропозицій щодо вдосконалення існуючої організації та методики внутрішнього контролю для ТОВ «Фон-Сан». Реалізація результатів проведеного дослідження підвищить ефективність системи внутрішнього контролю підприємства, що виступало об'єктом дослідження та буде корисним для інших підприємств галузі.

Апробація результатів дослідження. Під час навчання в магістратурі авторка приймала участь у ряді науково-практичних конференцій, де доповідала результати свого дослідження, серед яких дві міжнародні: I Міжнародна науково-практична інтернет-конференція здобувачів вищої освіти і учнівської молоді «Облік, оподаткування і контроль в управлінні» 14 квітня 2021 року (м. Кропивницький, ЦНТУ); III Міжнародна науково-практична конференція «Актуальні питання права і соціально-економічних відносин», 12 листопада 2021 р. (м. Кропивницький, Центральноукраїнський інститут розвитку людини Університету «Україна»). Також нею опубліковано дві наукові розробки: Оцінка організації системи обліку операцій з немонетарними оборотними активами [26]; Особливості внутрішнього контролю діяльності хлібопекарних підприємств [25].

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Обсяг роботи становить 130 сторінки друкованого тексту. Дослідження містить 42 таблиці,

6 рисунків, список використаних джерел становить 106 позицій на 11 сторінках, 12 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Поняття «внутрішній контроль»:

сутність, роль та еволюція

Концепція внутрішнього контролю не нова. З'явившись в економічному лексиконі на початку XVIII століття, вона поступово розвивалася. «Як система контролю діяльності підприємства це поняття сформувалося на початку XX сторіччя у вигляді сукупності трьох елементів: розподіл повноважень, ротація персоналу, використання та аналіз облікових записів» [34, с. 8]. У XX столітті поняття «контроль» пройшло еволюцію, яка графічно представлена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Визначення поняття «контроль» [16, с. 8]

Отже, якщо на початку XX ст. контроль – це сукупність трьох елементів (розподіл обов’язків, ротація персоналу, аналіз облікових даних), то вже наприкінці XX ст. це не лише зазначені компоненти, але й інструмент зниження різноманітних ризиків, що обумовлено глобалізацією економічних процесів в усьому світі [1, с. 8]. Крім того, з плином часу, «функції внутрішнього контролю були розширені і перетворені в організацію і

координування дій, які спрямовані на забезпечення схоронності активів, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності операцій, дотримання запропонованої політики процедур компанії» [74].

При тлумаченні поняття «внутрішній контроль» необхідно відокремлювати два аспекти: етимологічний і науковий.

З етимологічного підходу в перекладі з французької мови слово «controle» трактується як перевірка або спостереження задля перевірки. Одночасно, перша частина слова – «contra» (з латині) у граматичному тлумаченні має на увазі протилежність тому, про що йтиметься в наступній частині цього слова. Друга частина слова «контроль» - «role» (з латині) має таке енциклопедичне значення, як «ступінь участі у чомусь». Тому, враховуючи аналіз даного слова можна стверджувати, що з етимологічної позиції термін «контроль» необхідно тлумачити, як перевірку з метою участі у попередженні небажаних (протилежних бажаним) дій. З точки зору наукового підходу, ознака «внутрішній» визначає характер взаємозв'язку суб'єктів та об'єктів контролю.

У таблицях 1.1, 1.2, 1.3 згруповано визначення поняття «внутрішній контроль» у ретроспективному огляді в різних літературних джерелах.

Таблиця 1.1

**Визначення поняття «внутрішній контроль»
у літературних джерелах за часів СРСР**

Автори	Рік	Визначення
Штейнман М.Я. Бутинець Ф.Ф.	1976	«Внутрішньогосподарський контроль здійснюється в межах своєї компетенції всіма посадовими особами підприємств. Однак, найбільша роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю належить головному бухгалтеру» [103, с. 14]
Шпіг А.А.	1977	«Внутрішньогосподарський контроль, на відміну від інших організаційних форм контролю, проводиться безпосередньо в процесі господарської діяльності і оперативного управління на всіх його стадіях» [101, с. 7]
Мурашко В.М.	1979	«Велика роль в оперативному управлінні господарською діяльністю підприємств належить внутрішньогосподарському контролю, який здійснюється керівником, головним (старшим) бухгалтером і спеціалістами, за підвищенням ефективності і

Автори	Рік	Визначення
		рентабельності господарської діяльності, дотримання режиму економії, укріплення госпрозрахунку, за правильним витрачанням грошових засобів та товарно-матеріальних цінностей» [58, с. 27]
Кочерін Є.А.	1982	«На промислових підприємствах і в науково-виробничих об'єднаннях, на підприємствах і в організаціях функції контролю здійснюються їх керівниками, які організовують контрольну роботу всіх підрозділів апарату управління. Контроль, що проводиться в господарських організаціях, отримав узагальнюючу назву – внутрішньогосподарський або внутрішній контроль» [41, с. 76]
Штейнман М.Я.	1983	«Внутрішньогосподарський контроль в сільськогосподарських підприємствах – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства, в межах їх компетенції, виконання рішень партії і уряду, вказівок вищестоящих організацій, планових завдань і соціалістичних зобов'язань, використання природних ресурсів, збереження соціалістичної власності і дотримання законності з метою виявлення резервів підвищення їх ефективності, суспільного виробництва і рішучого прискання крадіжок, зловживань, безгосподарності» [102, с. 12]
Протасов М.І., Шапиро О.Н., Безвидная М.М.	1984	«Внутрішньогосподарський контроль являється складовою частиною системи соціалістичного контролю. Він здійснюється функціональними відділами виробничого об'єднання (підприємства), а також його громадськими організаціями. Цей контроль за своїх характером дещо звужений, обмежений і охоплює в основному сферу виробництва (випуск продукції, нормування і облік праці і заробітної плати, використання сировини і матеріалів, обладнання і т.д.» [69, с. 14-15]
Кужельний М.В.	1985	«Внутрішньогосподарський контроль здійснюється всередині підприємства їх адміністрацією, відповідними посадовими особами, працівниками економічних і технічних служб, суспільними організаціями, групами і постами народного контролю» [47, с. 16]
Суйц В.П.	1987	«Внутрішньогосподарський контроль охоплює всі сфери виробничої діяльності колективу підприємства, всі фази відтворення – постачання, виробництво, збут готової продукції і всі види діяльності колективу підприємства, пов'язані з відтворювальними процесами» [84, с. 3]
Белобжецький І.А.	1987	«Головне його призначення (внутрішньогосподарського контролю) – безупинне спостереження за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової і фінансової удільності, забезпечення збереженості грошових і матеріальних засобів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати» [4, с. 59]

Автори	Рік	Визначення
Крамаровський Л.М.	1988	«Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за виробничою та господарською діяльністю організацій та підприємств і функціональними відділами підрозділів» [42, с. 17]

Таблиця 1.2

Визначення поняття «внутрішній контроль»
у літературних джерелах у 1990-2005 роках

Автори	Рік	Визначення
Криницький Р.І.	1990	«Внутрішньогосподарським контролем являється контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства, установи. Безпосереднім організатором внутрішньогосподарського контролю являється керівник підприємства» [46, с. 11]
Солодов А.К.	1993	«Внутрішній контроль – вид контролю, який здійснюється службами, які створюються всередині окремих організаційних структур» [78, с. 14]
Андрєєв В.Д.	1994	«Внутрішньогосподарський контроль – система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного надання фінансової звітності» [2, с. 221]
Білуха М.Т.	1994	«Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства» [7, с. 20]
Нарінський А.С., Гаджиев Н.Г.	1994	«... внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський та громадський) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, крадіжок і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності» [60, с. 11]
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.	1995	«Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації з реалізацією їх на практиці» [98, с. 398]
Богомолів А.М., Голощанов Н.А.	1999	«Внутрішньогосподарський контроль включає не тільки бухгалтерський облік, а й всю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому» [8, с. 4]
Карпова Т.П.	1998	«Внутрішній управлінський контроль – процес, за допомогою якого управлінці впливають на робітників організації з метою виконання організаційної стратегії» [35, с. 23]
Терехов О.О.	1998	«Внутрішньогосподарський контроль можна розглядати як контроль адміністративний і економічний (в тому числі бухгалтерський)» [86, с. 29]

Автори	Рік	Визначення
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко М.І.	2000	«Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які здійснюються керівниками підприємств, комбінатів (і т.д.) у відповідності з діючим законодавством» [12, с. 125]
Бурцев В.В.	2000	«... поняття внутрішнього контролю можна трактувати у широкому розумінні як систему (яка входить в систему управління організацією), що складається із ряду елементів. Внутрішній контроль в досить вузькому розумінні – один із етапів процесу управління» [11, с. 15]
Нападовська Л.В.	2000	«Внутрішньогосподарський контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації управлінських рішень» [59, с. 19]
Сотнікова Л.В.	2000	«Внутрішній контроль – це система заходів, яка організована керівництвом підприємства і здійснюється на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для підприємства» [79, с. 9]
Загородній А.Г., Вознюк Г.П., Смовженко Т.С.	2002	«Внутрішній контроль – здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства» [29, с. 231]
Калюга Є.В.	2002	«Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей» [32, с. 141]
Мурашко В.М. Сторожук Т.М., Мурашко О.В.	2003	«Внутрішньогосподарський (внутрішній) контроль – система постійного спостереження за ефективністю діяльності підприємств, збереженням і ефективністю використання цінностей і коштів, доцільністю і вірогідністю операцій та процесів» [57, с. 11]
Кузик Н.П.	2004	«Внутрішній контроль представляє собою структуру і відповідну сукупність методів і прийомів, що використовуються особами, які виражають інтереси даного підприємства» [48, с. 6]
Мельник В.М., Пантелеєв А.С., Звездін А.Л.	2004	«Внутрішній контроль – форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізовує управлінські рішення» [52, с. 45]
Сухарева Л.О., Дмитренко І.Н., Борисенко М.В.	2004	«Внутрішньогосподарський контроль – контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю» [85, с. 85]

Автори	Рік	Визначення
Дікань Л.В., Шульга Н.М.	2005	«Внутрішньогосподарський контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації управлінських рішень» [27, с. 7]

Таблиця 1.3

**Визначення поняття «внутрішній контроль»
у літературних джерелах у 2006-2021 роках**

Автори	Рік	Визначення
За редакцією Корінька М.Д.	2006	«Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій» [15, с. 46]
Максімова В.Ф.	2006	«Внутрішній економічний контроль є відкритою системою з властивими їй прямими і зворотними зв'язками, спроможністю обмінюватись інформацією із зовнішнім середовищем» [50, с. 22]
Борисенко М.В.	2008	«Сутність внутрішнього контролю діяльності підприємства полягає в можливості реалізації волі власників стосовно ресурсів підприємства шляхом оцінки їх фактичного стану і характеру використання з метою уникнення відхилень від заданих параметрів» [9, с. 6]
Ковтун Т.В.	2009	«Внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей компанії, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів» [38, с. 165]
Сморжанюк Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є.	2009	«Внутрішньогосподарський контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу виробництва з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [77, с. 31]
Белік В.Д.	2010	«Внутрішній контроль є невід'ємним елементом системи управління та взаємодіє з усіма структурними підрозділами» [5, с. 22]
Петренко С.М.	2010	«Внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства, спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу» [62, с. 10]
Подолянчук О.А.	2010	«Внутрішньогосподарський контроль сільськогосподарських підприємств є важливою функцією управління, яка забезпечує виявлення відхилень від заданих параметрів і попередження помилок та ризиків, а також підвищення ефективності

Автори	Рік	Визначення
		господарської роботи та системи управління суб'єкта господарювання» [65]
Столяр Л.Г.	2010	«Внутрішній контроль – це управлінський контроль, метою якого є допомогти керівництву (власникам), в управлінні підприємством на постійній основі. Тобто це низка дій та видів діяльності, що проводяться на підприємстві певними відділами на постійній основі» [82, с. 335]
Будник Л. Саченко С.	2011	«Внутрішній контроль – не разова подія, а постійний процес застосування контрольних процедур» [10, с. 192]
Каменська Т.О.	2011	«Внутрішній контроль – це система спостережень і перевірки відповідності функціонування керованого об'єкта та управлінських рішень з метою оцінювання результативності й ефективності діяльності, дотримання законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереженості власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів» [33, с. 17]
Мішучкова Ю.Г.	2012	«Внутрішній контроль – це комплекс заходів і процедур, організованих власниками (керівництвом підприємства) для забезпечення достовірності показників обліку (оперативного, бухгалтерського, управлінського), запобігання спотворень і неправомірних дій, а також прийняття найбільш оптимальних управлінських рішень» [54]
Крестьянникова О.О. Ситнік О.М.	2012	«Внутрішній контроль – це система заходів щодо забезпечення правомірності та прибутковості діяльності даної юридичної особи» [43, с. 135]
Воронко Р.М., Басіста І.А.	2013	«Внутрішній контроль – це постійний процес перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкрадань, кризовим явищам, які призводять до банкрутства підприємства, а згодом і його ліквідації» [18, с. 142]
Черничук Л.В.	2013	«Внутрішній контроль є одним із важливих факторів, що визначає ефективність діяльності суб'єктів господарювання. Він забезпечує зворотний зв'язок, який сигналізує про хід і стан реалізації управлінських рішень» [100]
Яворова Г.В.	2013	«Внутрішньогосподарський контроль – система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій з дотриманням їх законності та економічної доцільності» [104, с. 305]
Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О.	2014	«Внутрішньогосподарський контроль – це незалежний контроль з боку зацікавлених осіб – власників та управлінського персоналу підприємства з метою недопущення фактів порушення законності, недопущення

Автори	Рік	Визначення
		нерационального використання та перевитрат виробничих ресурсів, невиконання передбачених виробничо-господарських планів діяльності і розвитку підприємства» [23, с. 11-12]
Станкевич Г.	2014	«Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети» [80, с. 32]
Ходаківська Л., Пономаренко Т.	2014	«Внутрішньогосподарський контроль – система безперервного спостереження за ефективністю використання активів і зобов'язань підприємства, законністю й доцільністю господарських операцій та процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей» [97, с. 229]
Воронко Р.М.	2015	«Внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціональне використання всіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу» [18, с. 377]
Годована Л.Г., Бутинець Т.А.	2015	«Внутрішній контроль – система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного проведення бізнесу, захисту активів, запобігання помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного представлення фінансової інформації» [21]
Каменська Т.О. Редько О.Ю.	2015	«Внутрішній контроль є процесом, спрямованим на досягнення цілей компанії, і виконує функції помічника менеджменту з планування, організації господарської діяльності, моніторингу діяльності підприємства в цілому та його окремих підрозділів» [34, с. 8]
Масюк Ю.В., Коваленко Н.В.	2016	«Внутрішньогосподарський контроль – система безперервних контрольних дій за функціонуванням об'єктів управління, що здійснюються керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою, з метою формування певних інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним для підприємства способом» [51]
Гамова О.В., Козачок І.А., Федоренко Т.В.	2017	«Внутрішній контроль як функція управління є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень» [20, с. 35]
Чередніченко М.Г., Руденко Л.О.	2017	«Внутрішньогосподарський контроль – це система безперервних дій з боку власника та управлінського персоналу підприємства за функціями об'єкту управління, яка здійснюється в рамках чинного законодавства з метою забезпечення відповідності

Автори	Рік	Визначення
		прийнятим управлінським рішенням та сприяння успішному досягненню поставлених цілей найбільш прийнятним для підприємств способом» [99, с. 242-243]
Артюх О.В.	2018	«Внутрішній контроль – це процес, здійснюваний господарчим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію, який забезпечує достатню впевненість щодо відповідності функціонування об'єкта контролю прийнятим управлінським рішенням у напрямку успішного досягнення мети та подальшого розвитку господарчої одиниці у ринковому бізнес-середовищі» [3, с. 72]
Криванич М.Ю., Артюх О.В.	2018	«Внутрішній контроль – це система заходів, які здійснюються всередині підприємства без втручання сторонніх суб'єктів та спрямовані для перевірки законності здійснення господарських операцій на підприємстві, ефективності його діяльності, виконання найманими працівниками своїх обов'язків, що досягається шляхом попередження та виявлення фактів відхилень, установлення причин і розробки рекомендацій щодо їх усунення» [44, с. 915]
Мулик Я.І. Домбровська В.В.	2018	«Внутрішньогосподарський контроль – це вид економічного контролю власника, що являє собою законність і доцільність господарських операцій, а також призначений для виконання, прийняття управлінських рішень» [56, с. 961]
Дядюн О.О.	2019	«Внутрішній контроль – це процес, головне призначення якого – безперервна підтримка ефективності та результативності економічної діяльності шляхом забезпечення дотримання законодавчих та внутрішніх норм для здійснюваних господарських операцій» [28, с. 7]
Савченко Р.О., Савченко Н.М., Дем'янюк І.В.	2019	«Внутрішній контроль – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що застосовується підприємством з метою ефективного здійснення процесу господарювання, забезпечення збереженості наявного майна, виявлення, виправлення та запобігання виникнення помилок і спотворення всіх видів інформації, своєчасна і якісна підготовка достовірної звітності для управлінських цілей» [76]
Клюс Ю.І. Іжболдіна А.В.	2020	«Внутрішній контроль – це процес створений для забезпечення (в розумній мірі) досягнення достовірності фінансової звітності, ефективності облікових операцій, дотримання правових актів та положень. Внутрішній контроль – це не одна подія, а серія безперервних дій, властивих управлінню компанією» [37, с. 53]
Михалків А.А., Косташ Т.В.	2020	«Внутрішній контроль – це загальна категорія, притаманна соціальним системам, що є атрибутом будь-яких зв'язків між суб'єктами, заснованими на владних повноваженнях» [53, с. 65]

Автори	Рік	Визначення
Рубитель О.	2020	«Внутрішній контроль є процесом, який спрямований на досягнення цілей підприємства і який є результатом дій керівництва щодо планування, організації та моніторингу діяльності підприємства. Внутрішній контроль – це контроль зсередини підприємства» [74]

Згруповані у таблицях 1.1-1.3 визначення поняття «внутрішній контроль», для чого було досліджено понад 65 літературних джерел, дають можливість зробити наступні висновки.

По-перше, на законодавчому рівні відсутнє єдине, загальноприйняте визначення терміну «внутрішній контроль», а тому, кожен науковець розробляє та наводить власне, авторське трактування цього поняття. Сутність та зміст внутрішнього контролю на пряму залежить від історичного періоду проведення дослідження, сфери застосування та напрямку наукового пошуку.

По-друге, з плином часу, використання слова «внутрішньогосподарський» зустрічається все рідше. Так, якщо за часів СРСР, всі науковці-дослідники використовували лише термін «внутрішньогосподарський контроль» і лише Кочерін Є.А. узагальнюючу назву цього виду контролю припускає ймовірність паралельного використання «внутрішньогосподарський або внутрішній контроль» [41, с. 76], то у 1990-2005 роках із 20 авторських визначень у 7, тобто 35%, має місце застосування поняття «внутрішній контроль». Натомість, в 2006-2021 роках у переважній більшості досліджень використовується слово «внутрішній», а «внутрішньогосподарський» застосовується до сільськогосподарської галузі, що, на наш погляд, є більш доречним і правильним.

По-третє, у період становлення теоретичних основ контролю у СРСР головним було доведення вигідної відмінності радянської науки від «буржуазної», що відображалось у різних способах демонстрації її винятковості – це спонукало до введення терміну «ленінський контроль». В умовах командно-адміністративної системи, поряд з контрольно-ревізійними

управліннями та іншими органами контролю, створювались комітети партійного, а потім і народного контролю, діяльність яких була спрямована на виявлення фактів безгосподарності, марнотратства, зловживань та злочинності. Безумовно, контроль за тих часів був залежним, орієнтований тільки на державну форму власності та носив суто практичний характер. При цьому, мова про існування внутрішнього контролю практично не йшла. Після набуття незалежності, з появою недержавних форм власності, розвитком ринкових відносин, в Україні створена велика кількість контролюючих органів, діяльність яких мала сприяти кардинальним змінам в економіці держави, зміцненню її фінансового стану. Саме на цьому етапі уперше метод контролю трактується у двох аспектах – як науки (планомірний шлях наукового пізнання) і як практичної діяльності. Сучасний стан розвитку контролю свідчить про те, що остаточне формулювання основ теорії контролю, основних елементів процесу контрольного пізнання, у т.ч. і щодо внутрішнього контролю не завершено. Наразі, в думках науковців щодо організації і методики внутрішнього контролю, простежується відносна однастайність. Відрізняються вони переважно тим, що цей термін розглядається у різних галузях та для різних цілей, що й обумовлює різні цілі та методи проведення контрольних дій.

По-четверте, термін «внутрішній контроль» у різних літературних джерелах трактується по-різному, тобто і як процес, і як сукупність дій, і як система, і як вид, і як комплекс заходів тощо. Проте, майже всі дослідники наголошують, що він повинен мати перманентний характер, тобто це не разові, періодичні дії, а постійний процес. Ми категорично не погоджуємось із думкою, що всі інші визначення внутрішнього контролю (окрім наведеного авторами [53]) «або характеризують його як надбудовну категорію, або як вузько спрямовану, вбудовану в усі бізнес-процеси категорію» [53, с. 65], адже їх визначення, на наш погляд, є дещо звуженим та дуже загальним.

Наразі, МСА 315 (переглянутий) «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності через розуміння суб'єкта

господарювання і його середовища» стосується і його внутрішнього контролю та декларує, що «внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені бізнес-ризиками, які перешкоджають досягненню будь-якої мети суб'єкта господарювання, яка стосується: достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання; ефективності та результативності його діяльності; і дотримання суб'єктом господарювання застосовних законів та нормативних актів» [87].

Динаміку сутності терміну «внутрішній контроль» також можна простежити на прикладі поглядів Каменської Т.О. Так, у 2011 р. вона трактувала це визначення, як «систему спостережень і перевірки відповідності функціонування керованого об'єкта та управлінських рішень з метою оцінювання результативності й ефективності діяльності, дотримання законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереженості власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів» [33, с. 17], а в 2015 р. у співавторстві з Редько О.Ю., як процес, який спрямований на досягнення цілей компанії, і що виконує «функції помічника менеджменту з планування, організації господарської діяльності, моніторингу діяльності підприємства в цілому та його окремих підрозділів» [34, с. 8]. Крім того, трактування внутрішнього контролю з погляду його бухгалтерського розуміння, на їх думку є таким: «внутрішній контроль являє собою структуру, політику, правила, процедури із забезпечення збереженості активів підприємства та надійності бухгалтерських записів» [34, с. 10].

Найбільш доречним, на нашу думку, є таке визначення поняття «внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного» [16, с. 13].

Отже, можна помітити, що розширюючи сферу свого впливу та еволюціонуючи, внутрішній контроль наразі «перетворюється в інструмент контролю за ризиками, де його функції тісно переплітаються з діяльністю з управління ризиками – ризик-менеджментом» [34, с. 8].

1.2. Мета, завдання, предмет, об'єкти та суб'єкти внутрішнього контролю

«Вивчаючи питання, пов'язані з організацією контролю всередині підприємства, на нашу думку, необхідно окреслити завдання внутрішнього контролю, які визначаються його метою. Якщо мета не досягається, необхідно переглядати його завдання та умови їх виконання. В результаті між метою та завданнями встановлюється постійний прямий та зворотній зв'язок. Чітко визначена мета і сформульовані завдання дозволяють визначити предмет, а потім об'єкти, суб'єкти та метод контролю» [16, с. 16].

Проблематика визначення мети і завдань економічного контролю у цілому, та внутрішнього, зокрема, була, є й залишатиметься актуальною і дискусійною. Науковці-дослідники радянського періоду мету контролю вбачали у «перевірці того, наскільки відповідає процес функціонування керівної ланки (органа), трудового колективу, члена суспільства вимогам прийнятих управлінських рішень – законів, планів, норм, стандартів, правил, наказів тощо» [6, с. 90]. Дане визначення мети контролю розроблялось під впливом командно-адміністративної форми управління, основною метою якої була перевірка виконання народногосподарських планів і, у разі виявлення відхилень, встановлювати винних осіб та накладання на них обов'язку відшкодування завданих збитків. На неприпустимості встановленої мети контролю в умовах планової економіки для сучасних умов ринкової економіки наголошує Л.В. Нападовська, яка вказує, що «якщо в умовах командно-адміністративної системи плани доводились вищестоящою організацією, а підприємству слід було їх лише виконувати, то і система контролю була направлена на здійснення в основному поточного контролю, який би сприяв виконанню плану будь-якою ціною. В сучасний період підприємствам надані значні права щодо визначення сфер і видів діяльності. Власник, а не держава визначає напрямки своєї діяльності» [59, с. 36].

Авторський колектив на чолі з Валуєвим Б.І. зазначає, що «мета контролю полягає у виявленні відхилень фактичного стану об'єкта

управління від тих нормативних, планових і інших характеристик, у відповідності з якими він повинен функціонувати» [13]. З нашої точки зору, наведена мета контролю має пасивний характер щодо контрольної діяльності на господарюючому суб'єкті. У ринкових умовах, досягнення означеної мети не сприятиме ефективному управлінню підприємством, адже мета внутрішнього контролю не може обмежуватись тільки виявленням відхилень від запланованого стану об'єкту управління фактичних даних. Більш активним, з точки зору його мети, характер контролю визначається у більш пізніх дослідженнях. Так, на думку І.А. Белобжецького, найголовніше призначення внутрішнього контролю є в «безперервному спостереженні за ефективністю фінансово-економічної, постачальницько-збутовою і виробничою діяльністю, виявленні внутрішньогосподарських резервів, забезпеченні збереження грошових і матеріальних засобів, усуненні причин і умов, які породжують крадіжки та безгосподарність» [4, с. 34]. Є.О. Кочерін наводить дещо ширше трактування мети контролю, ніж попередник, додаючи до неї «виконання рішень вищестоящих органів управління, дотримання порядку і дисципліни всередині організації, розробці пропозицій щодо усунення недоліків, збереження соціалістичної власності» [41, с.31]. На наш погляд, ці формулювання мети внутрішнього контролю не відповідають сучасним ринковим умовам розвитку національної економіки, адже ринкові відносини в їх цивілізованих формах, за своєю суттю виключають безгосподарність і безконтрольність.

Неповним також вважаємо визначення мети внутрішнього контролю, яке сформульовано у роботі [7]. М.Т. Білуха зводить мету контролю до його контрольних функцій, «які здійснюються власниками підприємств... відповідно до діючого законодавства» [7, с. 20]. Таке розуміння мети внутрішнього контролю є звуженим адже, визначає тільки одну із його багаточисельних ознак, а саме – контроль за відповідністю операцій згідно визначених нормативних і законодавчих вимог. У пізнішій авторській роботі уточнюється мета контролю і вже вбачається у «блокуванні відхилень

діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а в разі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх соціальних регуляторів» [6, с. 3]. Некоректність даного трактування в тому, що мета контролю розглядається у стійкому положенні системи, що для динамічного середовища ринкової економіки неприйнятно.

Останніми роками визначення мети внутрішнього контролю в роботах науковців-дослідників наблизилось до його реального призначення в ринкових умовах і набуло дещо іншого змістовного навантаження. Управлінська інтерпретація поняття внутрішнього контролю наклала значний відбиток на зміст мети та основних завдань контролю. В управлінській роботі метою контролю було вдосконалення окремих видів діяльності, усунення чи попередження помилок, перевірка ходу справ відповідно до плану. Але, в той же час, ми вважаємо, що негативність пострадянської системи контролю має значний вплив на формулювання змісту мети внутрішнього контролю, а позитивний вплив належить досягненням західних, більш розвинених систем контролю.

Мета внутрішнього контролю для відповідності запитам управлінського персоналу, Л.В. Нападовською трактується так: «мета контролю полягає у кваліфікованій допомозі менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень» [59, с. 36]. Схожої позиції притримуються й автори, що за мету контролю вважають «допомогу керівництву господарюючого суб'єкта або органа управління ефективно виконувати свої функції» [73, с. 25]. На наш погляд, цей підхід представляє дещо завузьке трактування суті внутрішнього контролю. За умови, що метою контролю виступає «допомога менеджерам», що є визначаючим у наведених вище формулюваннях, це свідчить про те, що контроль «допомагає» виконувати інші функції управління (облік, планування, аналіз тощо) ефективно тобто обслуговує їх, приймає участь в управлінському процесі опосередковано, виступає другорядним, що є невірним за суттю. «Всі функції управління настільки інтегровані, що підчас важко їх розмежувати, але в

теоретичному плані вони первинні, самостійні, а їх основна (головна) мета не повинна полягати в допомозі реалізації однієї функції іншою» [16, с. 19].

Інтеграція функцій управління простежується й у визначенні В.В. Бурцева, який інтерпретує мету внутрішнього контролю як «інформаційну прозорість об'єкта управління» для можливості прийняття управлінських рішень» [11]. Під «інформаційною прозорістю» ним розуміється рівень управляємості об'єкта, тобто якою мірою він піддається для управління, чи якою мірою за результатами управління відбувається підтримання дії об'єкта управління або бажаного стану у встановлений момент часу. Також, зауважується, що «інформаційну прозорість об'єкта» не слід ототожнювати з «інформацією про його фактичний стан». При цьому, для прийняття управлінських рішень та адекватного сприйняття об'єкта, необхідно: «1) знати бажаний стан об'єкта управління, що дозволить ним ефективно управляти; 2) встановити фактичний стан (дію); 3) порівняти ці два показники (дію); 4) оцінити їх відмінність» [16, с. 20].

Воронко Р.М. метою внутрішнього контролю вважає «забезпечення постійного дотримання законності господарських операцій, достовірності та доцільності їх здійснення, а також своєчасне виявлення недоліків» [18, с. 377]. Петренко С.М. стверджує, що мета внутрішнього контролю «полягає в сприянні раціональному використанню засобів праці, предметів праці і самої праці в підприємницькій діяльності, відповідній чинному законодавству і прийнятій обліково-економічній політиці підприємства» [62, с. 13]. Максимова В.Ф. мету трактує, як «сприяння максимізації ринкової вартості підприємства, досягненню цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі розвитку й удосконалення системи шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями» [49, с. 207-208]. Каменська Т.О. та Редько О.Ю. вказують, що «основними цілями внутрішнього контролю за традицією є виявлення

порушень регламентів і правил, порушників режиму» [34, с. 24]. Крестьянникова О.О. та Ситнік О.М. визначають, що «метою внутрішнього контролю є здійснення нагляду за господарською діяльністю всього підприємства з точки зору законності, доцільності і достовірності» [43, с. 134]. Старенька О.М. метою внутрішнього контролю встановлює «сприяння досягненню головних цілей в управлінні підприємством» [81, с. 294].

Пантелесєв В.П. дуже широко визначає мету внутрішньогосподарського контролю, як «досягнення стабільного ведення бізнесу завдяки вивченню стану справ на підприємстві, аналізу та відстежуванню виконання запланованих показників, виявленню та усуненню порушень фінансової дисципліни; відшкодування завданих підприємству збитків; дотримання вимог нормативно-правових актів; вжиття заходів щодо недопущення фінансових порушень; перевірка дії обмежуючих факторів на рівні підприємства» [61, с. 34]. Проте, на нашу думку, це не мета, а завдання внутрішнього контролю.

Основна ж мета внутрішнього контролю, на наш погляд, має бути короткою, лаконічною, а її пояснення частковими. Формулюючи головну мету необхідно висловити наступні міркування. Кожне підприємство у своїй діяльності орієнтується на конкретний результат (заданий параметр, орієнтир), узгоджений на етапі планування. Контроль, як у вузькому, так і у ширшому сенсі, має сприяти досягненню цього критерію шляхом постійного моніторингу подій у компанії. При виявленні відхилень фактичного стану об'єктів управління від заданих параметрів контроль має повідомити про це керівництво з метою узгодження його із заданими параметрами. Тому ми вважаємо, що головна мета внутрішнього контролю – привести фактичний стан об'єктів до бажаного.

З'ясування основної мети внутрішнього контролю дозволяє дослідити коло його завдань. Контроль, як одна з основних управлінських функцій, потребує індивідуального підходу до з'ясування його завдань без їх

змішування із завданнями, що притаманні іншим функціям управління. Наразі ж, при визначенні контрольних завдань у роботах науковців і практиків із теорії внутрішнього контролю немає єдності думок, проте існують спірні та суперечливі моменти.

Так, деякі автори декларують завдання контролю у доволі вузькому тлумаченні, вважаючи основним завданням контролю виявлення певних подій (зловживань, порушень), що виникають на виробництві та мають управлінський вплив [41, с. 7]; інші обмежують його завдання лише збереженням народного, національного надбання та економним використанням господарських ресурсів [75, с. 9]. Подібної позиції щодо відсутності у науковців-дослідників єдиного підходу до завдань внутрішнього підходу дотримується Старенька О.М., яка стверджує, що «одні з них дуже широко розглядають завдання і поєднують їх з завданнями інших функцій управління, інші навпаки розглядають завдання, що відносяться тільки до окремих бізнес-процесів. Якщо всі завдання, що характерні саме для системи внутрішнього контролю будуть реалізовані, то це дозволить створити дієву та ефективну систему внутрішнього контролю» [81, с. 294].

Воронко Р.М. основним завданням внутрішнього контролю визначає «виявлення резервів росту і стратегій розвитку підприємства» [18, с. 377]. Максимова В.Ф. завданнями внутрішнього контролю вважає: «правильна постановка політики контролю і перевірка її дотримання на кожному окремому підприємстві і структурному підрозділі; встановлення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; розробка стратегічних напрямків розвитку та удосконалення системи внутрішнього контролю на кожному підприємстві» [49, с. 82-83]. Виговська Н.Г. декларує такі завдання внутрішнього контролю, як «інформаційна прозорість об'єкту контролю для прийняття управлінських рішень, своєчасне виявлення та усунення умов та факторів, які заважають ефективному веденню виробництва, надання допомоги керівнику в прийнятті найбільш доцільних

управлінських рішень, виявлення і мобілізація резервів» [14, с. 317-318]. Каменська Т.О. та Редько О.Ю. до завдань внутрішнього контролю відносять: діагностику та аналіз стану підприємства; налагодження зв'язків між бізнес-процесами та комунікації персоналу; інформування та навчання персоналу щодо технологій та суміжних бізнес-процесів, у т.ч. у відокремлених підрозділах, для розбудови необхідних робочих комунікацій; участь у розробці систем мотивації персоналу, мотиваційних програмах [34, с. 16].

Є.О. Кочерін, до основних завдань контролю відносить: «визначення фактичного стану об'єкту або його частини в даний момент часу; прогнозування стану та поведінки об'єкту або його частини на визначений майбутній момент часу; зміна стану і поведінки об'єкту або його частини таким чином, щоб при зміні зовнішніх умов в допустимих межах були забезпечені необхідні і оптимальні значення характеристик об'єкта або його частини; завчасне визначення місця і причин відхилень характеристик об'єкта або його частини від заданих; збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта; забезпечення стійкого стану об'єкта при настанні граничних значень характеристик об'єкта» [41, с. 15-16].

Найчіткіше, на наш погляд, основі завдання контролю виділяються Б.І. Валуєвим, який до них відносить: «попередження відхилень, які порушують встановлений нормативами та плановими документами режим функціонування об'єкта і таким чином знижують можливість досягнення економічних, соціальних і інших цілей; зменшення вірогідності виникнення відхилень у ході здійснення господарських операцій; виявлення допущених відхилень» [13, с. 54-55]. Таке трактування його завдань враховує специфічну сторону контролю – можливість превентивного впливу на об'єкт. І це дуже правильно, адже контроль має не тільки виявляти відхилення, а повинен попереджати виникнення таких відхилень реального стану від бажаного. Тому, ми вважаємо, що основними завданнями внутрішнього контролю мають бути – виявлення відхилень фактичного (реального) стану об'єктів від

бажаного, а також зниження ймовірності та попередження виникнення відхилень.

Хоча у науковій літературі питання внутрішнього контролю в цілому та його предмета зокрема розглядаються доволі часто, проте, єдність думок не спостерігається (таблиця 1.4).

Таблиця 1.4

Визначення поняття «предмет контролю» в літературних джерелах

Автор	Визначення
Белобжецький І.А.	«... під предметом фінансово-господарського контролю слід розуміти господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань, установ і інших підрозділів сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери, які розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності, забезпечення збереження соціалістичної власності, обґрунтованості формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів» [4, с. 33-34]
Білуха М.Т.	«.. процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і досягнення його економічного регулювання в умовах ринкової економіки» [7, с. 53]
Бурцев В.В.	«Предметом внутрішнього контролю являється наявність, стан та (або) дія управляємої ланки системи управління організацією» [11, с. 27]
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко М.І.	«Предмет господарського контролю охоплює всі стадії розширеного відтворення: виробництво, розподіл, обмін і споживання валового внутрішнього продукту у суспільстві» [12, с. 38]
Калюга Є.В.	«...предмет господарського контролю обґрунтовується стадіями (процесами) розширеного відтворення господарських операцій в умовах переходу до ринкових відносин з погляду їх економічної ефективності, законності, вірогідності і доцільності на різних рівнях управління (структурний підрозділ, підприємство, об'єднання, комітет) при різноманітних формах власності» [32, с. 43]
Кочерін Є.О.	«Предметом контролю таких об'єктів, які об'єднання, підприємства, організації, органи управління та їх окремі елементи або частини, являється їх діяльність у відповідності із встановленими законами, нормативами, правилами, рішеннями, дорученнями, тобто визначений стан об'єкта контролю на визначену дату» [41, с. 17]
Крамаровський Л.М.	«Предметом соціалістичного контролю в промисловості є виробнича, господарська і фінансова діяльність підприємства, організації або об'єднання, спрямована на виконання планових завдань, правильне використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, збереження соціалістичної власності» [42, с. 26]

Автор	Визначення
Мурашко В.М.	«... предметом господарського контролю являється процес розширеного соціалістичного відтворення, наявність та рух національного багатства при його здійсненні, затрати суспільної праці на окремих ділянках господарства і соціалістична власність в межах підприємств і організацій узагальнених у відповідних вимірниках» [58, с. 20]
Нападовська Л.В.	«Предметом контролю повинно бути забезпечення діяльності підприємства згідно вибраної економічної політики (в тому числі облікової)» [59, с. 43]
Суйц В.П.	«...предмет контролю – діяльність і дії конкретних людей – робітників та колективів підприємства, об'єднання, вплив цієї діяльності на стан та використання виробничих ресурсів і виробничий результат» [84, с. 8]
Шпіг О.А.	«Предметом соціалістичного контролю є засоби об'єднань, підприємств, установ і організацій, природні ресурси, їх використання та діяльність трудових колективів у процесі виконання господарських планів, відповідність їх нормативним актам, вимогам основного економічного закону» [101, с. 18]

Хоча, наразі визначення предмету внутрішнього контролю за часів СРСР, Перебудови та становлення незалежності України є дискусійними, застарілими та мають неузгоджені моменти, на наш погляд, предмет контролю доцільно розглядати з позиції невідповідності діяльності визначеним орієнтирам (норми, нормативи, закони, правила, доручення, рішення, плани, регламенти тощо). Тобто, предметом внутрішнього контролю є діяльність з точки зору можливої невідповідності реального (фактичного) стану запланованому (бажаному).

Визначення об'єктів неодноразово піднімалось в літературних джерелах, проте, дане питання залишається невирішеним і донині. Таблицею 1.5 згруповано найпоширеніші визначення об'єктів контролю.

Таблиця 1.5

Визначення поняття «об'єкт контролю» в літературних джерелах

Автори	Визначення
Андрєєв В.Д.	«Всередині підприємства об'єктами контролю являються всі без виключення виробничі і фінансово-господарські процеси» [2, с. 263]
Білуха М.Т.	«... предмети і засоби праці, а також сама праця, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту» [7, с. 61]

Автори	Визначення
Бурцев В.В.	«Об'єкт внутрішнього контролю – це управляема ланка системи управління організацією, яка сприймає контрольну дію. Об'єктами внутрішнього контролю організації являються: людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні і інформаційні ресурси організації; засоби і системи інформатизації; технічні засоби і системи охорони матеріальних і інформаційних ресурсів; управлінські рішення, процеси, що відбуваються в організації або зовнішні, якщо вони мають до неї будь-яке відношення; результати функціонування організації; аспекти часу» [11, с. 30]
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.	«Природні (землі, ліси, вода тощо) та відтворювальні (трудові, матеріальні, фінансові) виробничі ресурси»; «процеси відтворення за стадіями» [12, с. 41]
Давидов Ю.Г.	«Під об'єктами контролю, охопленими за допомогою бухгалтерського обліку, слід розуміти предмети, господарські процеси, дії посадових та матеріально відповідальних осіб, на яких спрямовані контрольні функції бухгалтерського обліку»; «Об'єкти контролю, як функції управління, значно ширші. Вони охоплюють багато інших господарських процесів, які виходять за межі бухгалтерського обліку» [24, с. 107, 105]
Калюга Є.В.	«... у сфері промисловості об'єктами контролю є: необоротні активи, їх рух, джерела утворення та доцільність використання; плани реалізації продукції, у тому числі державне замовлення; операції з їх виконання; калькулювання і нормування матеріальних і трудових ресурсів, матеріальні запаси і грошові цінності (процеси їх надходження, збереження і використання); господарські взаємовідносини (зовнішні і внутрішні); поточні та довгострокові зобов'язання, їх утворення та використання за призначенням; витрати діяльності та доходи; фонд споживання, його утворення і використання; фінансові результати і резерви; звітна і обліково-аналітична інформація з господарської діяльності підприємств» [32, с. 46-47]
Кисилевич Т.І.	«Виробничі ресурси (матеріальні, трудові, майно, що амортизується, інші)»; «Доходи і фінансові результати»; «Оподатковувана база»; «Управлінські рішення»; «Факти господарського життя підприємства» [36, с. 17]
Кочерін Є.О.	«те, що контролюється»; «всередині підприємства об'єктом контролю являють всі без виключення виробничі процеси... технологічні процеси, якість продукції, що виготовляється, витрачання сировини матеріалів інструментів, використання основних виробничих фондів, дані про продуктивність праці і заробітну плату, випуск продукції, поставка матеріалів і обладнання, реалізація продукції» [41, с. 16]
Кужельний М.В.	«Об'єкти, що охоплюються бухгалтерським обліком»; «предмети, господарські процеси, явища, дії посадових і матеріально-відповідальних осіб...» [47, с. 7-8]
Мурашко В.М.	«...витрати виробництва, обіг і споживання, обсяг виробництва засобів виробництва і предметів споживання та їх реалізації ... фінансові результати господарської діяльності – прибуток...» [58, с. 20]

Автори	Визначення
Нападовська Л.В.	«Об'єкти контролю як функції управління (розробка стратегії і тактичних планів та їх реалізація); окремі управлінські цикли (якість функцій управління, виконання управлінських рішень, їх результати, виконання функціональних та посадових обов'язків відділів, центрів відповідальності та посадових осіб)»; «процеси, що відбуваються в самій організації та при взаємодії з зовнішнім середовищем, діяльність окремих виконавців»; «місця виникнення витрат, центри витрат» [59, с. 56-58]
Протасов М.І., Шапиро О.Н., Безвідная М.М.	«...охоплює в основному сферу виробництва (випуск продукції, нормування і облік праці та заробітної плати, використання сировини і матеріалів, обладнання і т.д.)» [69, с. 15]
Сотнікова Л.В.	«...цикли діяльності організації – цикл постачання, виробництва і реалізації» [79, с. 11]
Станкевич Г.	«Об'єктами внутрішнього контролю є господарські процеси, які в сукупності становлять господарську діяльність суб'єкта, що перевіряється. Об'єкти внутрішнього контролю досить різноманітні, тому дати їх вичерпний перелік неможливо» [80, с. 34]
Суйц В.П	«Виробничі ресурси, процес відновлення і його результат», «все те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю» [84, с. 7-8]

На нашу думку, найкраще склад об'єктів внутрішнього контролю визначають Каменська Т.О. та Редько О.Ю., які вказують, «що стосується об'єктів внутрішнього контролю, то під ними розуміється вся сукупність елементів системи підприємства, що потрапляють у зону дії контролю, а саме: господарська та фінансова діяльність підприємства, його дочірніх структур, філій; діяльність структурних підрозділів підприємства; окремі продукти, операції та угоди підприємства; діяльність окремих менеджерів та рядових працівників підприємства. виробнича та фінансова діяльність (виробничо-фінансові цілі); надійність, повнота та своєчасність фінансової та управлінської інформації (інформаційні цілі); дотримання діючих законодавчих і нормативних актів (цілі дотримання безконфліктної взаємодії із зовнішнім середовищем)» [34, с. 11].

Об'єктами контролю є всі без винятку процеси, що відбуваються на підприємстві. Якби не було процесу, не було б змін, не створювалися б нові об'єкти – витрати, доходи, результати, а тому, фактично не було б що саме контролювати. Тому первинна дія – це процес, який необхідно

контролювати, тобто його перебіг відповідно до заданих параметрів. Крім того, в результаті перебігу процесів формуються економічні показники та ресурси діяльності, які також є об'єктами контролю.

Суб'єкти внутрішнього контролю – це ті, хто його здійснює. У залежності від рівня суб'єктів та рішень, які вони мають право приймати в управлінській діяльності, їх можна класифікувати за п'яти рівнями (таблиця 1.6).

Таблиця 1.6

Суб'єкти внутрішнього контролю

Рівень	Суб'єкти	Склад	Повноваження
Перший	Вищий менеджмент	Представницькі органи власників підприємства: наглядова рада, ревізійна комісія	Здійснюють контроль у межах повноважень за діяльністю всього підприємства за допомогою менеджерів інших рівнів
Другий	Керівний менеджмент	Вищі керівники підприємства: голова правління або президент, його заступники	До їх обов'язків входять контрольні функції на рівні господарської діяльності, діяльності філій та відокремлених структурних одиниць або відділів та служб (залежно від розміру та структури підприємства)
Третій	Головні та провідні фахівці	Менеджери та керуючі фахівці, що здійснюють контрольні функції відповідно до посадових обов'язків і повноважень	Виконують контрольні функції на рівні операцій, процесів, циклів фінансово-господарської діяльності (головний економіст, головний інженер, інші керівники середньої ланки)
Четвертий	Фахівці контрольних служб	Спеціальні служби підприємства, що здійснюють контрольні функції: служба внутрішнього контролю, служба внутрішнього аудиту, служба безпеки тощо	Виконання контрольних функцій є безпосереднім службовим обов'язком цих посадовців
П'ятий	Інші працівники	Рядові працівники підприємства	Виконують функції «самоконтролю» (співробітники служби бухгалтерського обліку, працівники виробничих підрозділів)

В основі наведеної у таблиці 1.6 класифікації лежить ознака значимості

суб'єктів контролю. У теоретичному аспекті в умовах ідеальної системи внутрішнього контролю та в реальному житті значення окремого суб'єкта може знижуватися (зростати) залежно від його особистого внеску в загальну контрольну дію. Для керівництва важливо розподіляти відповідальність між різними відділами, включати контроль у поточну діяльність і знати, де і які процедури внутрішнього контролю застосовуються та наскільки ефективно вони функціонують. Вибір найбільш ефективних методів і технологій внутрішнього контролю лінійним управлінням визначається цілями і видами діяльності компанії, станом зовнішнього бізнес-середовища, притаманними ризиками та досвідом керівників.

1.3. Організаційно-методичні аспекти внутрішнього контролю

Беззаперечним є факт, що здійснення внутрішнього контролю має бути безперервним. Перед керівництвом підприємства стоїть завдання визначити склад, час і періодичність контрольних процедур.

«При організації внутрішнього контролю потрібно дотримуватись двох принципів: доцільності та економічності. Внутрішній контроль на відповідність доцільності полягає у раціональній та оптимальній побудові його системи, а принцип економічності передбачає економічну та ефективну організацію системи внутрішнього контролю на підприємстві за якої витрати на її організацію перекриватимуться ефектом отриманим від її впровадження» [64, с. 145].

Організація внутрішнього контролю має зосереджуватись на створенні дієвих систем інформаційного забезпечення для прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень, що спрямовані на окремі види діяльності суб'єктів підприємництва, їх структурні підрозділи та окремих працівників.

Оскільки надважливою функцією управління в цілому є внутрішній контроль, тому максимальну ефективність і результативність від діяльності служби внутрішнього контролю можна отримати лише організувавши його за допомогою системного підходу. Складові системи внутрішнього контролю

включають систему обліку, контрольне середовище та процедури контролю (таблиця 1.7).

Таблиця 1.7

Складові системи внутрішнього контролю

Складові	Характеристика
Система обліку, що визначає порядок і зміст записів суб'єкта господарювання, які відображають операції	Система бухгалтерського обліку має на меті забезпечити визначення, збір, аналіз, розрахунок, класифікація та систематизація інформації в первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності суб'єктів господарювання
Контрольне середовище, що визначається загальним ставленням, обізнаністю та діями управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю	Фактори, що визначають середовище контролю, можуть включати філософію та стиль роботи апарату управління, організаційну структуру суб'єкта управління, розподіл повноважень та відповідальності працівників, кадрову політику тощо
Розроблені керівництвом процедури контролю для досягнення конкретних цілей підприємства	До процедур контролю включають: перевірку арифметичної точності записів, верифікацію та підтвердження результатів відповідності, перевірку контрольних рахунків та пробних балансів, наявність документів та їх контроль (дотримання графіка документообігу), порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації, порівняння результатів інвентаризації з інформацією на підприємстві, обмеження прямого фізичного доступу до майна та записів, порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами, визначеними прогнозами, контроль заявок та середовище комп'ютерних інформаційних систем (зміни в комп'ютерних програмах, контроль доступу до файлів даних, створення системи паролів)

Внутрішній контроль має рекомендаційний характер та організовується за згодою власника і вищого керівництва, виходячи з економічної доцільності й фінансових можливостей підприємства. Проте, при відсутності служб внутрішнього контролю, суб'єкти господарювання втрачають здатність швидко відстежувати і запобігати різним правопорушенням, погіршується фінансова дисципліна, збільшується ймовірність застосування штрафних санкцій.

«Базове призначення внутрішнього контролю згідно з європейськими нормами полягає у відповідальності керівництва за раціональне управління та стабільний розвиток підприємства у цілому. Для забезпечення цього

керівництво здійснює організацію і планування діяльності, побудову раціональної структури системи внутрішнього контролю, моніторинг функціонування цієї системи та управління ризиками для отримання достатньої впевненості у тому, що мета і стратегічні цілі діяльності підприємства будуть досягнуті, а управлінські рішення, у тому числі і щодо розпорядження фінансовими ресурсами, будуть виконуватися з дотриманням принципів законності, прозорості, ефективності, економічності та результативності» [17, с. 112].

Одним із ключових моментів при встановленні організаційно-методичних характеристик системи контролю є середовище внутрішнього контролю, яке обов'язково передбачає: організаційну структуру суб'єкта підприємницької діяльності, стиль роботи управлінського персоналу та їх кваліфікацію, персональне закріплення прав, обов'язків і відповідальність конкретних працівників тощо.

Якісно та вчасно виконувати завдання внутрішнього контролю допомагає раціональний підхід до його організації та методики. Сам процес внутрішнього контролю забезпечує узгоджену послідовність виконуваних контрольних дій для досягнення поставленої мети. Організаційно процес внутрішнього контролю передбачає його поділ на певні послідовні стадії – початкова (організаційна), основна (методична), заключна, моніторингова. На кожній із цих стадій застосовуються певні методичні процедури для виконання конкретних завдань внутрішнього контролю, які забезпечують організацію всього контрольного процесу і дозволяють упорядкувати методику внутрішнього контролю. У Таблиці 1.8 представлено організаційно-методичну концепцію внутрішнього контролю, яка включає також у себе і складові середовища контролю.

Таблиця 1.8

Організаційно-методична концепція внутрішнього контролю

Стадії	Дії	Заходи	Середовище контролю (організаційна структура підприємства, кваліфікація та стиль роботи управлінського персоналу, закріплення обов'язків та відповідальності працівників)
Початкова (організаційна)	Здійснення організаційних заходів з проведення внутрішнього контролю	Визначення мети	
		Постановка завдань	
		Встановлення суб'єктів	
		Ідентифікація об'єктів	
		Підготовка інформаційного забезпечення	
		Підбір методичних прийомів	
		Підготовка класифікатора порушень	
		Розробка програми	
Основна (методична)	Використання методичних прийомів для дослідження об'єктів внутрішнього контролю	Вивчення регулятивних документів	
		Перевірка первинних документів	
		Інвентаризація наявних ресурсів	
		Виявлення порушень і відхилень	
		Контроль даних обліку	
		Встановлення достовірності звітності	
Заключна	Узагальнення результатів внутрішнього контролю і формулювання висновків	Групування проміжних результатів контролю	
		Аналітична оцінка, встановлення причин і винуватців недоліків та відхилень	
		Узагальнення результатів внутрішнього контролю і підготовка акта	
		Розробка та реалізація заходів для усунення недоліків та відхилень	
Моніторингова	Контроль виконання прийнятих рішень	Моніторинг процесу усунення виявлених порушень та недоліків	
		Перевірка виконання заходів, прийнятих за підсумками внутрішнього контролю	

На початковому етапі відбувається реалізація ряду організаційних дій, спрямованих на організацію заходів внутрішнього контролю, встановлення мети і конкретних завдань, визначення суб'єктів та об'єктів, підготовку інформаційного і програмного забезпечення, затвердження конкретних підходів до його реалізації. Саме тому, початкову стадію часто називають організаційною, оскільки вона включає в себе наступні дії:

- визначення мети внутрішнього контролю, наприклад, виявлення достовірності облікової та звітної інформації, фактів реєстрації та відображення на первинному, аналітичному і синтетичному рівнях в обліку відповідних об'єктів обліку;

- постановка завдань внутрішнього контролю (попередження незаконних та економічно недоцільних витрати підприємства; забезпечення раціонального використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; контроль збору, узагальнення і систематизації інформації в бухгалтерському обліку і звітності; формування своєчасних і якісних даних для прийняття ефективних управлінських рішень);
- визначення суб'єктів внутрішнього контролю, з'ясування їх ролі та повноважень (власники або довірені особи, керуючі органи, вище керівництво, управлінський персонал, колегіальні органи контролю, керівники за напрямками (постачання, виробництво, реалізація, бухгалтерського обліку, фінансово-економічний, контрольно-аналітичний), працівники конкретних відділів);
- ідентифікація об'єктів внутрішнього контролю (порядок фіксації даних у первинних документах; правильність відображення інформації в регістрах аналітичного та синтетичного обліку; достовірність показників у внутрішній, податковій і фінансовій звітності; підтвердження реального використання ресурсів підприємства; дотримання законності операцій і нормативно-правових актів, встановлених норм і внутрішніх регламентів; відповідність нормативним вимогам чи калькуляціям фактичних витрат; правильність розподілу і групування витрат за видами діяльності; розрахунок собівартості та вартості реалізації готової продукції тощо);
- підготовка інформаційного забезпечення внутрішнього контролю: нормативні (нормативно-законодавча база, законодавчо-правові акти, інструкції, внутрішні документи підприємства); фактографічні (плани, калькуляції, норми, нормативи, кошториси, розрахункові показники); первинні документи, що підтверджують понесені витрати і отримані доходи; облікові записи (аналітичні і синтетичні регістри, бухгалтерські записи і довідки, проведення за рахунками бухгалтерського обліку); звітність (внутрішня, управлінського обліку,

фінансові, податкові та статистичні звіти); документи за результатами раніше проведених перевірок (аудиторських, фіскальних органів, внутрішніх контролів);

- вибір методичних прийомів внутрішнього контролю: документальні (формальний, юридичний, арифметичний, лічильний, логічний і взаємоперевірка); фактичні (інвентаризація, спостереження, анкетування, службове розслідування); розрахунково-аналітичні (обчислення, статистичні розрахунки, економічний аналіз); узагальнюючі (обробка й узагальнення результатів контролю та їх реалізація);
- складання класифікаторів типових правопорушень за результатами проведення заходів внутрішнього контролю за конкретними об'єктами;
- розробка програми внутрішнього контролю, тобто встановлення чіткого переліку контрольних процедур, час їх реалізації та конкретних виконавців.

Основна стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє використання методів, методик та виконання процедур контролю з метою створення достатньої доказової бази з точки зору законності виконання конкретних операцій, відповідності положенням облікової політики суб'єктів підприємництва, належного документування первинними обліковими регістрами та достовірність відображення в аналітичному і синтетичному обліку та звітності. Оскільки на цій стадії безпосередньо використовуються методичні прийоми внутрішнього контролю, тому цей етап ще називають методичним. Дії на основній (методичній) стадії наступні:

- вивчення установчих і розпорядчих документів про діяльність суб'єкта підприємництва та дослідження особливостей облікової політики;
- інвентаризація фактичної наявності ресурсів, активів і пасивів підприємства та визначення порядку їх використання;
- перевірка первинних документів, що підтверджують факти здійснення

господарських операцій;

- контроль правильності організації і ведення аналітичного та синтетичного обліку;
- визначення достовірності даних про господарські операції в управлінській, фінансовій та податковій звітності;
- виявлення порушень і відхилень від нормативно-правового та внутрішнього регламентування існуючого на підприємстві порядку документування, узагальнення та відображення інформації в обліку й звітності.

На заключному етапі відбувається обробка, узагальнення та групування отриманих результатів внутрішнього контролю, аналітичних розрахунків і висновків із метою їх відображення у підсумковому документі – Акті. На цій стадії надважливим завданням є розробка і представлення механізму та покрокового порядку дій задля усунення недоліків і відхилень за результатами внутрішнього контролю. Це передбачає виконання таких дій:

- узагальнення, групування та агрегування проміжних результатів внутрішнього контролю в робочих документах;
- аналітична оцінка виявлених відхилень і недоліків, з'ясування їх причин та впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства;
- встановлення безпосередніх винуватців виявлених недоліків і порушень;
- підготовка підсумкового документа за результатами внутрішнього контролю (акта);
- розробка та реалізація намічених заходів і конкретних дій задля усунення відхилень і недоліків.

Що стосується стадії моніторингу, то він передбачає спостереження за діями з виправлення вказаних недоліків та хід виконання заходів, розроблених за результатами внутрішнього контролю. Моніторингова стадія повинна включати:

- спостереження за процесом усунення виявлених недоліків і порушень;
- подальша перевірка результативності виконання заходів, вжитих у результаті внутрішнього контролю для попередження та запобігання порушенням і відхиленням у майбутньому.

Для оцінки надійності та дієвості внутрішнього контролю, на нашу думку, доцільним буде створення на підприємствах служби внутрішнього контролю із закріпленням прав і обов'язків щодо організації її діяльності у відповідному регламентному документі (Наказ, Розпорядження, Положення, Стандарт тощо). Така служба повинна мати пряму підпорядкованість власнику (керівництву) підприємства і бути повністю незалежною від бухгалтерії, економічно-фінансового, аналітичного та інших відділів. Тільки за таких умов може бути забезпечена ефективність роботи та гарантований об'єктивний результат діяльності служби внутрішнього контролю.

Методика внутрішнього контролю – це безпосередні контрольні процедури для отримання інформації про відхилення у використанні об'єктів, з'ясування причин порушень та встановлення осіб, відповідальних за ці недоліки, визначення кроків для вирішення причин відхилень і розробка конкретних заходів для нормалізації процесів господарської діяльності підприємств.

Як методи внутрішнього контролю використовуються прийоми, що дають змогу визначити правильність документального оформлення господарських операцій відповідно до правових (юридичних), логічних, формальних, арифметичних та інших вимог до їх оформлення.

«Фактичні методи забезпечують перевірку реальної наявності сировини і матеріалів, спостереження за процесом використання їх у виробництві продукції, а також розслідування фактів відхилень від норм і зловживань. Розрахунково-аналітичні прийоми дають змогу виявити певні закономірності у поведінці об'єктів, встановити фактори впливу на них (економічний аналіз) з метою їх оптимізації та розробки моделей (економіко-математичні методи) їх прояву в умовах прогнозованого випуску продукції й оцінки ризиків

внутрішнього й зовнішнього середовища. Узагальнення результатів контролю та систематизація виявлених недоліків здійснюється з метою складання акта перевірки, розробки заходів із профілактики порушень і зловживань, прийняття управлінських рішень і контролю за їх виконанням» [17, с. 116].

Висновки до розділу 1

Наразі відсутнє єдине, загальноприйняте визначення терміну «внутрішній контроль», його мети, завдань, предмета, об'єктів та суб'єктів. На нашу думку, найдоречнішим є трактування внутрішнього контролю, як процесу постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного.

Головна мета внутрішнього контролю – привести фактичний стан об'єктів до бажаного. Основним завданням внутрішнього контролю є своєчасне виявлення відхилень і недоліків та розробка заходів щодо їх усунення і профілактики в майбутньому. Об'єкти внутрішнього контролю – це всі без винятку процеси, що відбуваються на підприємстві. Суб'єктами внутрішнього контролю є ті, хто його здійснює, а відповідно до рівня цих суб'єктів та рішень, які вони приймають в управлінні, їх можна згрупувати у п'ять груп.

Організаційно-методологічні аспекти внутрішнього контролю включають систему обліку, контрольне середовище та процедури контролю. Організаційний процес внутрішнього контролю включає його поділ на певні послідовні фази – початкову (організаційну), базову (методичну), заключну, моніторингову. На кожному з цих етапів для виконання конкретних завдань внутрішнього контролю використовуються певні методологічні процедури, які забезпечують організацію всього процесу контролю та дають змогу визначити методику внутрішнього контролю.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ТОВАРИСТВІ З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФОН-САН»

2.1. Економіко-організаційна характеристика ТОВ «Фон-Сан»

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан» засноване на основі Цивільного та Господарського кодексів України, Законів «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю», «Про зовнішньоекономічну діяльність» та іншого чинного законодавства для здійснення підприємницької діяльності та отримання прибутку на основі повного господарського розрахунку, самофінансування та самоокупності.

Товариство є юридичною особою, має самостійний баланс, рахунки у банківських установах, печатки та кутові штампи з власним найменуванням, бланки та іншу атрибутику юридичної особи, може від свого імені укладати договори та контракти, набувати майнові та пов'язані з ними немайнові права, нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у суді, господарському суді, адміністративному суді, третейському суді.

Для забезпечення діяльності Товариства за рахунок майнового внеску учасників створено статутний капітал у розмірі 200 000,0 грн.

Учасниками Товариства є три фізичні особи: Фомін Сергій Володимирович з часткою у статутному фонді 33,30% (або 66 800,0 грн.), Фомін Володимир Сергійович з часткою у статутному фонді 33,30% (або 66 600,0 грн.), Фоміна Тетяна Володимирівна з часткою у статутному фонді 33,30% (або 66 600,0 грн.). Всі вклади, внесені для формування Статутного капіталу, переходять у власність Товариства та складають його майно (майнові права) (додаток А).

Місцезнаходження Товариства: 25019, Україна, Кіровоградська область, місто Кропивницький, вулиця Бобринецький шлях, будинок 209. Код ЄДРПОУ – 30663495. Індивідуальний податковий номер – 306634911236.

Товариство створено з метою одержання прибутку від здійснення фінансово-господарської діяльності, задоволення потреб суспільства в товарах та послугах, розвитку інфраструктури та розвитку зовнішньоекономічної діяльності.

Предмет діяльності Товариства, зазначений у Статуті, окреслений доволі широко, тому ми зупинимось тільки на тих його складових, що безпосередньо пов'язані з нинішньою діяльністю ТОВ «Фон-Сан». Так, предметом діяльності досліджуваного підприємства є: забій худоби, свиней, оброблення та фасування м'яса; виробництво свіжого, охолодженого та замороженого м'яса; виробництво свіжого, охолодженого або замороженого м'яса у відрубках та блоках; перероблення їстівних та неїстівних відходів тваринного походження, отриманих з м'ясопереробних підприємств; виробництво кісткового та м'ясо-кісткового борошна; виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах; виробництво м'ясних продуктів; оптова торгівля живими тваринами; оптова торгівля м'ясом та м'ясними продуктами; одержування та первинне оброблення сирих шкур сільськогосподарських тварин, отриманих від забою; витоплювання смальцю, їстівних та неїстівних жирів тваринного походження; перероблення харчових субпродуктів тварин; внутрішній та міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом; заготівля, переробка і реалізація вторинної сировини; операції з придбання, продажу, обміну валюти на валютних аукціонах, валютних біржах і на міжбанківському ринку; заготівля, переробка та реалізація морепродуктів; здавання в найм, оренду рухомого або нерухомого майна; зовнішньоекономічна діяльність, експорт-імпорт товарів та послуг тощо. Окремим видами діяльності Товариство може займатись тільки на основі спеціальних дозволів (ліцензій).

На ТОВ «Фон-Сан» затверджено та діє Наказ про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику, який щороку переглядається з урахуванням змін вимог законодавства (додаток Б).

Товариство з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан» є власником майна, переданого йому учасниками у власність у якості вкладу до статутного капіталу, продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності, одержаних доходів, іншого майна, набутого на підставі, що не заборонені законодавством України. Досліджуване підприємство створює резервний (страховий) фонд у розмірі 25% статутного капіталу шляхом щорічних відрахувань у розмірі 5% від суми чистого прибутку до досягнення його вставленого розміру.

Управління підприємством здійснюється загальними зборами учасників з директором. Загальні збори є вищим органом ТОВ «Фон-Сан». Виконавчим органом підприємства директор, який обирається загальними зборами учасників. До компетенції директора належить вирішення всіх питань, пов'язаних з управлінням поточною діяльністю, крім питань, що належать до виключної компетенції загальних зборів учасників. На даний час директором ТОВ «Фон-Сан» є Ямковий Руслан Олександрович. Посаду головного бухгалтера обіймає Тининика Оксана Анатоліївна. Прибуток ТОВ «Фон-Сан» формується за рахунок доходів від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат, витрат на оплату праці, виплат процентів за кредитами, відсотків за облігаціями, а також передбачених законодавством податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Чистий прибуток, одержаний після зазначених розрахунків, залишається у розпорядженні підприємства і використовується згідно рішень зборів учасників, у тому числі виплату дивідендів, пропорційно до розміру їх часток.

Трудові відносини трудового колективу досліджуваного підприємства та його повноваження регламентуються Кодексу законів про працю України та іншими законодавчими актами. ТОВ «Фон-Сан» самостійно встановлює форми, системи і розмірі оплати праці, системи преміювання і забезпечує розмір оплати праці найманих працівників не нижче мінімального рівня, встановленого законодавством України.

Згідно Витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань від 12.06.2020о. за номером 10067553421 основними видами діяльності ТОВ «Фон-Сан» є:

- 01.41 – Розведення великої рогатої худоби молочних порід;
- 01.46 – Розведення свиней;
- 10.11 – Виробництво м'яса;
- 10.13 – Виробництво м'ясних продуктів;
- 10.91 – Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах;
- 46.23 – Оптова торгівля живими тваринами;
- 46.32 – Оптова торгівля м'ясом і м'ясними продуктами;
- 47.11 – Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами.

Підприємство перебуває на обліку в Головному управлінні регіональної статистики та Головному управлінні ДПС у Кіровоградській області, Кропивницьке управління, Кропивницька ДПП (м. Кропивницький).

Згідно Витягу (додаток В) за даними органів статистики про основний вид діяльності юридичної особи, визначений на підставі даних статистичних спостережень відповідно до статистичної методології за підсумками діяльності за рік основним видом діяльності ТОВ «Фон-Сан» є 10.11 «Виробництво м'яса».

За допомогою аналітичної он-лайн системи YouControl (режим доступу: <https://youcontrol.com.ua/>), яка формує досьє на кожного суб'єкта господарювання України, нами перевірено статус, місцезнаходження, органи управління, види діяльності, достовірність інформації про засновників та бенефіціарів ТОВ «Фон-Сан» (рис. 2.1, 2.2).

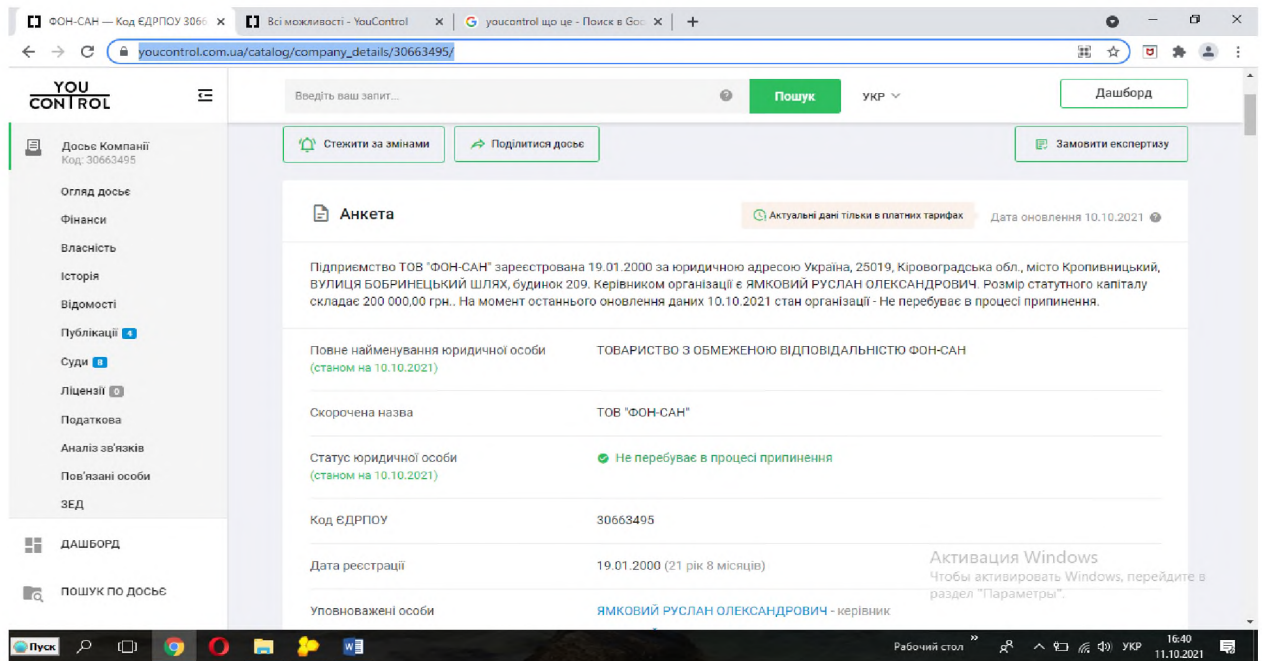


Рис. 2.1 Витяг з анкети аналітичної он-лайн системи YouControl про статус ТОВ «Фон-Сан» станом на 10 жовтня 2021 року

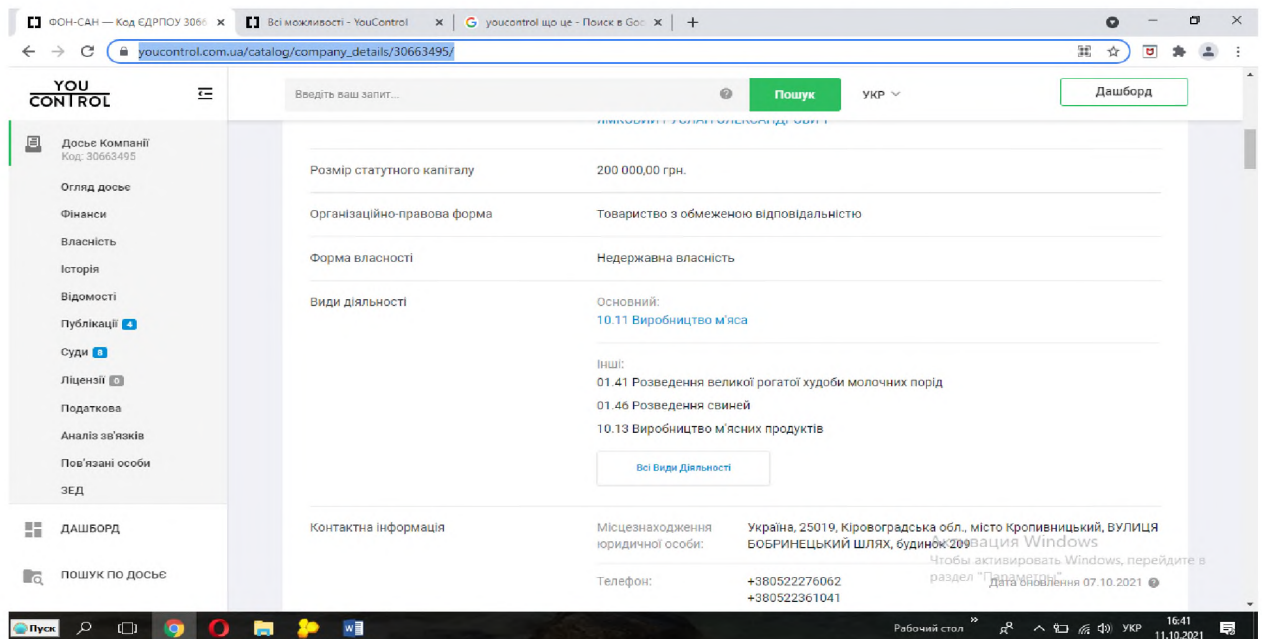


Рис. 2.2. Витяг з анкети аналітичної он-лайн системи YouControl про види діяльності ТОВ «Фон-Сан» станом на 10 жовтня 2021 року

Підприємство є платником певних податків, зборів, обов'язкових платежів. Використовуючи дані Оборотно-сальдової відомості за 2019 та 2020 роки (додаток Д, Д1) проаналізуємо структуру податкових та прирівняних до них платежів ТОВ «Фон-Сан» за відповідні роки.

Таблиця 2.1

Податкові та прирівняні до них платежі, які сплачує досліджуване підприємство у 2019-2020 роках

Податкові та прирівняні до них платежі	2019 рік		2020 рік	
	Сума, грн.	Питома вага у загальній сумі платежів, %	Сума, грн.	Питома вага у загальній сумі платежів, %
Податок на прибуток підприємств	25991,00	3,26	26491,00	8,32
Податок на доходи фізичних осіб	75641,47	9,49	102777,67	32,30
Податок на додану вартість	591660,51	74,25	55045,80	17,30
Військовий збір	6272,08	0,79	8564,82	2,69
Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки	1262,43	0,16	1428,47	0,45
Земельний податок	1842,41	0,23	1842,41	0,58
Єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	94152,67	11,82	122078,03	38,36
Разом	796822,57	100,00	318228,2	100,00

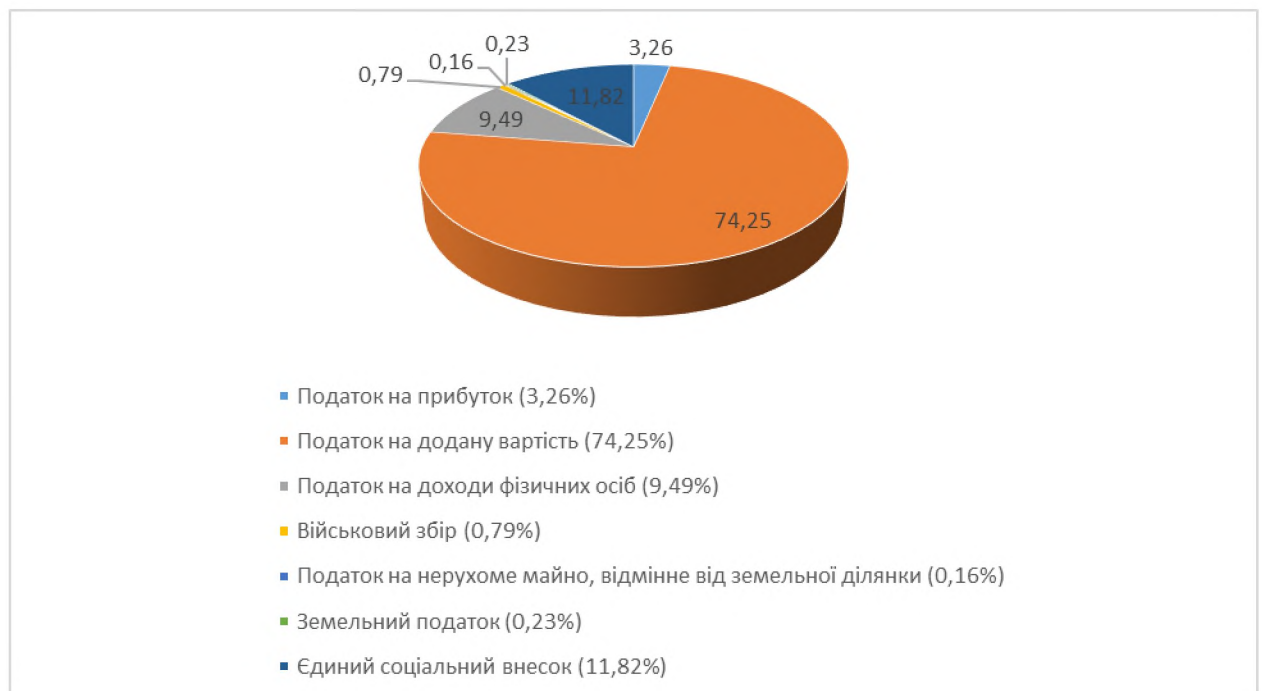


Рис. 2.3. Структура податкових платежів ТОВ «Фон-Сан» у 2019 році

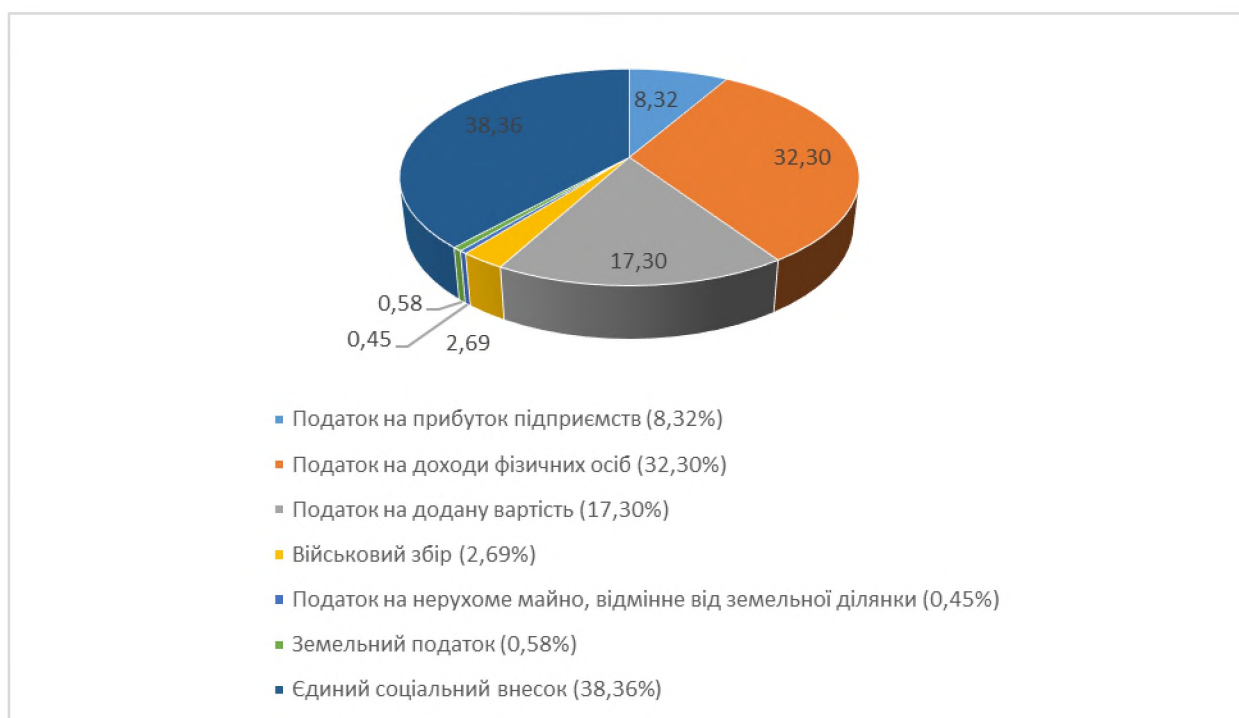


Рис. 2.4. Структура податкових платежів ТОВ «Фон-Сан» у 2020 році

Як видно з даних таблиці 3.1 та діаграм, наведених на рис. 3.3 та рис. 3.4, найбільшу питому вагу у загальному обсязі сплачених податків, зборів, платежів у 2019 році, займає податок на додану вартість, а у 2020 році – єдиний соціальний внесок. Це пов'язано зі скороченням обсягів продажів на вітчизняному ринку у 2020 році та здійсненням експортних операцій, які, як відомо, оподатковуються за ставкою 0%.

Слід додати, що податки та збори, пов'язані з виплатою заробітної плати працівникам підприємства, як у 2019 так і 2020 році, мають значну питому вагу. Так, у 2019 році вони становили 22,1% від загальної величини податків, а у 2020 році – 73,35 %.

Досліджуване підприємство відноситься до суб'єктів малого підприємництва, звітує у відповідності до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», який містить дві частини – Баланс та Звіт про фінансові результати. Для аналізу фінансового стану ТОВ «Фон-Сан» нами було використано показники, наведені у його фінансовій звітності (додаток Ж, Ж1) (таблиця 3.2).

Оцінка фінансової звітності підприємства проводиться за допомогою розрахунку коефіцієнтів фінансової стійкості та ліквідності.

Фінансова стійкість оцінюється для з'ясування ступеня незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування та їх структури. У таблиці 2.2 наведено показники фінансової стійкості ТОВ «Фон-Сан» у 2019-2020 роках.

Таблиця 2.2

Показники фінансової стійкості ТОВ «Фон-Сан»
за даними фінансової звітності 2019-2020 років

Найменування показника	Методика розрахунку (рядки фінансової звітності)	2019р.	2020р.	Зміна
Коефіцієнт фінансової незалежності	p.1495 / p. 1900	0,009	0,019	+0,100
Коефіцієнт фінансової залежності	p.1900 / p. 1495	107,5	51,808	-55,692
Коефіцієнт позикового капіталу	(p.1595 + p. 1695) / p. 1900	0,991	1,947	+0,956
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	(p. 1195 – p. 1695) / p. 1195	-0,021	-0,015	+0,006
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	(p. 1195 – p. 1695) / p. 1495	-2,187	-0,732	+1,455

Показник фінансової незалежності показує, яку частину активів підприємства сформовано за рахунок власного капіталу. Практика та наукові дослідження показують, що оптимальне його значення становить 0,5. На досліджуваному підприємстві у 2019 році цей показник становив 0,009 п.п., а у 2020 році він збільшився на 0,1 п.п. Виходячи з даних показників, можна сказати, що у 2019 році ТОВ «Фон-Сан» мало здатність профінансувати 0,9% активів за рахунок власного капіталу, а у 2020 році – 1,9%. Отже, даний коефіцієнт не дотягує до оптимального рекомендованого, що свідчить про

високий рівень фінансових ризиків підприємства та низьку фінансову стійкість.

Коефіцієнт фінансової залежності вказує на те, яка сума загальної вартості майна приходить на 1 гривню власного капіталу. Як видно, даний показник є зворотнім до показника фінансової незалежності. У 2019 році на досліджуваному підприємстві даний показник становив 107,5 процентних пункти, а у 2020 році він зменшився до рівня 51,808 п.п. Тобто, на кожен гривню власних коштів у 2019 році припадало 107,50 грн. залучених, а у 2020 році – 51,81 грн. Рекомендоване значення коефіцієнта фінансової залежності перебуває у межах 1,67-2,5 п.п. Як бачимо із даних таблиці 3.2, ані у 2019, ані у 2020 роках даний показник не відповідає рекомендованим значенням. Позитивною тенденцією є лише те, що він знизився у 2020 році, а це вказує на незначене поліпшення ситуації.

Показник позикового капіталу вказує на питому вагу позикового капіталу у валюті балансу. На підприємстві, що досліджується, зазначений показник у 2019 році становив 0,991 п.п., а у 2020 році – 1,947 п.п. (відбулось збільшення на 0,956 п.п.). Як видно з даних таблиці, він обчислюється як відношення поточних і довгострокових зобов'язань підприємства до суми активів. Він показує, яка частина активів підприємства фінансується за рахунок суми зобов'язань. Нормативним значенням вважається 0,4-0,6. Розраховані нами показники не відповідають рекомендованим, вони є набагато вищими. Це свідчить про високі фінансові ризики підприємства. Станом на кінець 2020 року цей показник перевищив одиницю – а це вказує на те, що на підприємстві більше боргів, ніж активів, що може призвести до банкрутства.

Індикатор забезпеченості власними оборотними засобами – це показник, який вказує на те, яка частина оборотних активів фінансується за рахунок власного капіталу. Нормативним вважається значення від 0,1 і більше. На ТОВ «Фон-Сан» даний показник у 2019 році становив -0,021, а у 2020 році він зріс на 0,006 процентних пункти і становить відповідно -0,015.

Такі низки показники свідчать про суттєву фінансову залежність підприємства від кредиторів. Це вказує на те, що весь капітал спрямований на фінансування необоротних активів, що не залишає коштів для формування власного оборотного капіталу. Позитивною тенденцією 2020 року можна вважати незначене збільшення даного показника, але це не вирішує дану проблему.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу відображає, яка частина власного капіталу використана для фінансування поточної діяльності, а яка – на накопичення. Він обчислюється шляхом ділення величини власного оборотного капіталу на суму власного капіталу. Рекомендованим вважається значення 0,1 і вище. На досліджуваному підприємстві станом на кінець 2019 року даний показник становив -2,187 п.п., а у 2020 році він дорівнював -0,732 п.п. Від’ємне значення даного показника свідчить про те, що власний капітал і кошти спрямовані на фінансування необоротних засобів, що вимагає залучення позикових засобів. Це знижує фінансову стійкість ТОВ «Фон-Сан».

Таким чином, провівши аналіз фінансової стійкості ТОВ «Фон-Сан» можна зробити такі висновки та надати рекомендації:

- для підвищення платоспроможності підприємства необхідно розробити заходи щодо збільшення величини власного капіталу шляхом додаткових внесків учасників або залучення інвесторів (або здійснювати реінвестування прибутку);
- підприємству необхідно шукати шляхи залучення додаткових позикових коштів;
- необхідно оптимізувати структуру оборотних і необоротних активів, залучити додаткові кошти власників;
- підприємству необхідно розробити заходи щодо збільшення власних оборотних ресурсів.

Оцінка ліквідності підприємства проводиться за допомогою коефіцієнтів ліквідності, розрахунок яких наведено у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Показники ліквідності ТОВ «Фон-Сан»
за даними фінансової звітності 2019-2020 років

Найменування показника	Методика розрахунку (рядки фінансової звітності)	2019р.	2020р.	Зміна
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	р. 1165 / р. 1695	0,035	0,024	-0,011
Коефіцієнт швидкої ліквідності	(р. 1195 – р. 1100 – р. 1170) / р. 1695	0,283	0,221	-0,062
Коефіцієнт поточної ліквідності	р.1195 / р. 1695	0,980	0,986	+0,006

Коефіцієнт абсолютної ліквідності розраховується як відношення найбільш ліквідної частини активи до поточних зобов'язань. Нормативним вважається показник від 0,1 до 0,2 п.п. На ТОВ «Фон-Сан» даний показник на кінець 2019 року становив 0,035 п.п., у на кінець 2020 року він знизився на 0,011 п.п. та становив відповідно 0,024 п.п. Обчислені показники значно нижчі за рекомендовані значення. Це вказує на неефективне управління фінансовими ресурсами і на нездатність підприємства погасити свої поточні зобов'язання за рахунок грошових коштів. Погіршується ситуація ще й тим, що протягом 2020 року даних показник ще більше знизився.

Показник швидкої ліквідності показує яку частину короткострокових зобов'язань підприємство може погасити за рахунок найбільш ліквідних засобів. Так, станом на кінець 2019 року на досліджуваному підприємстві даний показник становив 0,283 п.п, а станом на кінець 2020 року – 0,221 п.п. (також відбулось зменшення даного коефіцієнту). Рекомендованим є значення показника в межах 0,5-1 і вище. Як видно, розраховані коефіцієнти на ТОВ «Фон-Сан» не відповідають нормативному значенню.

Індикатор поточної ліквідності вказує на те, яку частку короткострокових зобов'язань підприємство може погасити за рахунок своїх оборотних активів. Так, у 2019 році цей показник становив 0,980 п.п., а у

2020 році – 0,986 п.п. Нормативним вважається значення в межах 1-3, але найбільш бажаним науковці вважають значення від 2 до 3. Як видно з даних таблиці, обчислені показники наближені до рекомендованих значень, але трішки не дотягують до них. Це свідчить про недостатню спроможність досліджуваного підприємства погасити свої поточні зобов'язання за рахунок власних оборотних коштів.

За результатами проведеного аналізу ліквідності ТОВ «Фон-Сан» можна зробити такі висновки та сформулювати рекомендації:

- ТОВ «Фон-Сан» слід направити зусилля на залучення позикових коштів, реалізацію непотрібних активів;
- підприємству необхідно працювати у напрямку збільшення величини високоліквідних активів та зниження суми поточних зобов'язань;
- для підвищення значення показників поточної ліквідності слід розробити заходи щодо збільшення суми оборотних активів підприємства та зниження поточних зобов'язань.

2.2. Оцінка системи обліку і контролю на досліджуваному підприємстві

Оцінка ефективності існуючої системи внутрішнього контролю необхідна для з'ясування: особливостей систем обліку та внутрішнього контролю, які застосовуються підприємством; загального підходу до проведення контрольних заходів; «слабких» місць в організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; можливих ризиків та оцінки їх впливу на результати контрольних заходів; складу і обсягу контрольних дій та виконавців; планового рівня суттєвості та встановлення його межі; ступеня відповідальності окремих учасників контрольного процесу; нормативно-правової бази для перевірки.

Найбільш поширеним способом оцінки системи внутрішнього контролю є тестування. У запропонованих нижче таблиця 2.4 – 2.9 наведено тести системи контролю різних ділянок обліку. Відповіді на запитання тесту

давала заступник головного бухгалтера ТОВ «Фон-Сан» Тининика Оксана Анатоліївна.

Таблиця 2.4

Тест системи внутрішнього контролю
операцій з необоротними активами на ТОВ «Фон-Сан»

№з/п	Питання	Відповідь	
		так	ні
1	Доступ до обліку та руху основних засобів мають лише відповідальні особи	+	
2	Ведуться реєстри аналітичного обліку:		
2.1	інвентарні картки	+	
2.2	інвентаризаційні відомості		+
2.3	опис інвентарних карток		+
3	Необоротні активи закріплюються за матеріально-відповідальними особами	+	
4	З матеріально-відповідальними особами укладено договори про матеріальну відповідальність		+
5	Підприємство має необоротні активи, які не використовуються в господарській діяльності		+
6	Документи щодо придбання необоротних активів затверджує керівник або уповноважена особа	+	
7	Дозвіл на списання основних засобів здійснює:		
7.1	керівник	+	
7.2	інший уповноважений орган (особа)		+
7.3	спеціальна комісія		+
8	Керівник затверджує, а головний бухгалтер підписує акти приймання – передачі та ліквідації основних засобів	+	
9	Справедлива вартість необоротних активів визначається на звітну дату		+
10	За кожним фактом руху необоротних активів складається первинний документ	+	
11	Необоротні активи відображаються в бухгалтерському обліку у день затвердження актів прийому-приймання	+	
12	Передача необоротних активів в оренду відображається в обліку	+	
13	За переданими в оренду об'єктами ведуться спеціальні реєстри		+
14	Необоротні активи класифікуються відповідно до вимог нормативно-правових актів	+	
15	Первісна вартість включає витрати, передбачені законодавством	+	
16	Необоротні активи, які повністю зношені, підлягають обов'язковій переоцінці		+
17	Облік необоротних активів здійснюється за допомогою типових бухгалтерських форм	+	
18	Амортизація нараховується протягом строку експлуатації необоротних активів	+	
19	Необоротні активи зараховуються на баланс підприємства на підставі рахунків, договорів, копій первинних документів		+

№з/п	Питання	Відповідь	
		так	ні
20	Переоцінка (зменшення корисності) необоротних активів санкціонується керівником або уповноваженою особою	+	
21	У випадках передачі необоротних активів між підрозділами підприємства закріплюється відповідальність за іншою матеріально-відповідальною особою	+	
22	Списання необоротних активів через форс-мажорні обставини здійснюється без висновків державних контролюючих органів		+
23	Реєстри первинного, аналітичного та синтетичного обліку раз на місяць перевіряються головним бухгалтером		+
24	На підприємстві створена інвентаризаційна комісія	+	
25	Один раз на рік проводиться інвентаризація необоротних активів		+
26	Співробітники не отримують сповіщення про початок інвентаризації	+	
27	На час інвентаризації приміщення закриті та опечатані	+	
28	Всі результати інвентаризації належним чином оформлені	+	
29	За результатами інвентаризацій складаються протоколи	+	
30	Заповнюється книга, де фіксуються інвентаризації		+
31	За останні 3 роки мали місце випадки нестачі необоротних активів		+
32	За останні 3 роки були випадки надлишку необоротних активів		+
33	За попередні 3 роки були випадки крадіжок необоротних активів		+
34	За попередні 3 роки були випадки знищення, пошкодження необоротних активів		+
35	За останні 3 роки мали місце випадки руйнування, пошкодження необоротних активів під впливом форс-мажорних обставин		+
36	Протягом попереднього року було змінено склад інвентаризаційної комісії	+	
37	Виявлені під час інвентаризації невідповідності між фактичною наявністю необоротних активів і документально підтвердженими відображаються в бухгалтерському обліку		+
38	Були випадки відшкодування матеріально-відповідальними особами збитку через нестачі необоротних активів		+
39	Процедура розрахунку розміру компенсації винними особами дотримується		+
40	Здійснюється контроль виконання заходів за результатами інвентаризації	+	
41	На кожному об'єкті основних засобів зазначається інвентарний номер		+
42	Порушення, виявлені контролюючими органами, виникають внаслідок:		
42.1	неохайності, безвідповідальності тощо		+
42.2	неправильного судження або нерозуміння інструктивного матеріалу	+	
42.3	змови співробітників підприємства між собою або з працівниками інших підприємств		+
42.4	зловживання з боку керівництва		+

№з/п	Питання	Відповідь	
		так	ні
43	Помилки та викривлення за результатами перевірок виправляються	+	

Результати тесту вказують на те, що система внутрішнього контролю операцій з необоротними активами на ТОВ «Фон-Сан» перебуває у задовільному стану. Але, внутрішній контролер вважає за необхідне більш ретельно проводити перевірку порядку збереження основних засобів на підприємстві, у тому числі проведення інвентаризацій необоротних активів.

Таблиця 2.5

Тест системи внутрішнього контролю операцій із запасами
на ТОВ «Фон-Сан»

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
1	Організація складського господарства:		
1.1	є склади з відповідно обладнаними місцями для зберігання запасів		+
1.2	склад охороняється та обладнаний сигналізацією		+
1.3	при виході матеріально відповідальної особи зі складу більш ніж на 3 години доступ до нього обмежений (виконується опломбування)		+
1.4	забезпечується належна схоронність запасів відповідно до вимог щодо збереження їх первісних властивостей (дотримання режиму теплового зберігання, мікроклімату та умов зберігання, відступи від стін приміщення, опалювальних приладів, джерел світла, стель і підлоги тощо)		+
1.5	запаси розмежовані відповідно до їх типу та функціонального призначення (за гатунками, номенклатурою тощо)		+
1.6	є адресна система пошуку запасів (кожний вид запасів має своє місце розташування - сховище, простір, полиця, відділення тощо)		+
1.7	розроблено порядок зберігання запасів (штабельний, стелажний, тарний, безтарний)		+
1.8	затверджений порядок отримання запасів від постачальників (перевірка відповідності фактичного стану, кількості, документально підтверджених властивостей запасів, цілісності тари та наявності необхідної супровідної документації, їх належного оформлення)	+	
1.9	затверджено порядок отримання запасів від перевізника (перевірка цілісності пломби, умов укладання в транспортному засобі, кількості місць, ваги та наявності необхідних супровідних документів, їх належне оформлення)	+	
1.10	передбачена система досліджень запасів, якщо цього вимагають специфічні властивості отриманого запасу	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
2	Усі документи прошнуровані та пронумеровані послідовно	+	
3	Інвентаризація запасів		
3.1	органи внутрішнього контролю проводять планові перевірки на відповідність даних бухгалтерського обліку фактичній наявності окремих запасів	+	
3.2	органи внутрішнього контролю проводять позачергові перевірки на відповідність даних бухгалтерського обліку фактичній наявності окремих запасів		+
3.3	інвентаризації проводяться регулярно - не рідше одного разу на квартал		+
3.4	працівники попереджаються про початок інвентаризації	+	
3.5	на період інвентаризації приміщення закриті та опечатані		+
3.6	перерахунок (зважування, вимірювання тощо) здійснюється матеріально-відповідальними особами		+
3.7	складаються інвентаризаційні описи	+	
3.8	складаються порівняльні відомості	+	
3.9	складаються акти інвентаризації	+	
3.10	складаються акти інвентаризації	+	
3.11	заповнюється книга реєстрації інвентаризацій		+
3.12	за попередні 3 роки були випадки нестачі запасів		+
3.13	за попередні 3 роки були випадки надлишку запасів		+
3.14	за попередні 3 роки були випадки крадіжки запасів		+
3.15	за попередні 3 роки були випадки знищення, пошкодження запасів		+
3.16	за попередні 3 роки були випадки знищення, пошкодження запасів у разі форс-мажорних обставин (пожежі, повені, форс-мажори)		+
3.17	за попередні 3 роки були випадки списання залежалих та неліквідних запасів		+
3.18	за попередні 3 роки були випадки списання запасів у межах природного убутку	+	
3.19	за попередні 3 роки були випадки списання запасів понад норми природного убутку		+
3.20	за попередні 3 роки були випадки пересортування		+
3.21	за попередні 3 роки були випадки переоцінки запасів		+
3.22	за попередні 3 роки були випадки уцінки запасів		+
3.23	відображено в обліку списання запасів		+
3.24	були відображені в обліку випадки переоцінки запасів		+
3.25	за минулий рік відбулася зміна складу інвентаризаційної комісії	+	
3.26	виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю запасів і документально підтвердженими відображаються в обліку		+
3.27	під час інвентаризацій, проведених за попередні 3 роки, були випадки нестачі запасів з вини матеріально-відповідальних осіб		+
3.28	були випадки відшкодування матеріально-відповідальними особами матеріальної шкоди через нестачу запасів		+

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
3.29	дотримується порядок розрахунку розміру компенсації винними особами		+
3.30	здійснюється контроль виконання заходів за результатами інвентаризації		+
4	Виявлені порушення в роботі контролюючих органів відбуваються через:		
4.1	неохайність, безвідповідальність, розсіяність тощо		+
4.2	неправильні судження або нерозуміння інструктивних матеріалів	+	
4.3	змову співробітників між собою або з працівниками інших підприємств		+
4.4	зловживання з боку керівництва		+
5	Аудит проводиться не рідше одного разу на рік, у тому числі із залученням експертів зовнішнього аудиту		+
6	Помилки та викривлення, виявлені в результаті аудиту виправляються		+
7	Перевірка кореспонденції рахунків товарно-матеріальних цінностей здійснюється головним бухгалтером або уповноваженою особою для контролю за достовірністю відображення в обліку господарських операцій із запасами	+	
8	Усі господарські операції з запасами санкціонуються керівником або уповноваженою особою	+	
9	Усі господарські операції з товарно-матеріальними цінностями обліковуються лише на підставі первинних документів	+	
10	Усі бухгалтерські записи та первинні документи узгоджені між собою	+	
11	Виправлень у первинних документах та реєстрах синтетичного обліку немає		+
12	Операції відображаються в момент їх здійснення	+	

Результати тестування вказали внутрішнього контролеру на необхідність проведення більш ретельної перевірки документального оформлення надходження та вибуття запасів.

Таблиця 2.6

Тест системи внутрішнього контролю безготівкових операцій
на ТОВ «Фон-Сан»

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
1	Безготівкові розрахунок на підприємстві здійснюється:		
1.1	у національній валюті	+	
1.2	в іноземній валюті		+
1.3	платіжними документами через банк	+	
1.4	з використанням векселів		+
1.5	товарообмінні розрахунки	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
2	Доручення на переказ коштів через установи банку виконуються:		
2.1	на папері		+
2.2	в електронному вигляді через систему «IFobes»	+	
3	Право підпису банківських документів (електронний підпис) мають:		
3.1	лише керівник	+	
3.2	керівник і головний бухгалтер		+
3.3	інші особи		+
4	Існує безперервна реєстрація платіжних доручень	+	
5	У нумерації платіжних доручень є пропуски		+
6	Банківські виписки з вкладеннями згруповані та архівовані в хронологічному порядку	+	
7	Доступ мають лише особи, які мають доступ до грошових потоків в рамках своїх службових обов'язків	+	
8	Існує окремий облік активів у різних валютах	+	

Як показують відповіді головного бухгалтера на питання тесту, представленого у таблиці 2.6, ТОВ «Фон-Сан» для проведення безготівкових операцій використовує автоматизовану систему «Ай-Фобс», а тому помилки тут зведені до мінімуму. Отже, порядок відображення в обліку безготівкових операцій викликає довіру внутрішнього контролера.

Таблиця 2.7

Тест системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості
на ТОВ «Фон-Сан»

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
1	Усі договори купівлі-продажу продукції (товарів, робіт, послуг) є		+
2	Реєструються усі договори купівлі-продажу продукції (товарів, робіт, послуг)		+
3	Контролюється виконання умов договору	+	
4	Усі контракти затверджено:		
4.1	керівником	+	
4.2	головним бухгалтером	+	
4.3	іншими особами		+
5	Аванси завжди надходять після виписки рахунків		+
6	Доставка здійснюється тільки після отримання передоплати		+
7	Відправлення здійснюється тільки після погашення попередніх вимог іншої сторони		+
8	Доступ до дебіторської заборгованості обмежено і дозволяється лише тим, хто потребує такого доступу для виконання службових обов'язків	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
9	Основні транспортні документи групуються, нумеруються та підшиваються	+	
10	Складено список боржників	+	
11	Залежно від строків прострочення боржники поділяються на групи		+
12	Контроль дебіторської заборгованості здійснюється головним бухгалтером або уповноваженою особою	+	
13	Ведеться робота зі стягнення дебіторської заборгованості		
13.1	надсилаються листи-запити	+	
13.2	складаються акти взаємної звірки	+	
13.3	надсилаються вимоги	+	
13.4	матеріали передаються до суду	+	
14	Ведеться журнал відвантаження		+
15	Ведеться журнал обліку виписок		+
16	Періодично порівнюються дані журналу відвантаження та рахунків-фактур		+
17	Проводиться інвентаризації розрахунків з дебіторами	+	
18	Дебіторська заборгованість, яка не визнається активом списується з балансу в установленому порядку		+

Відповіді на питання тесту, наведеного у таблиці 2.7 вказують на те, що на підприємстві проводиться робота щодо стягнення простроченої дебіторської заборгованості.

Таблиця 2.8

Тест системи внутрішнього контролю операцій
з формування величини власного капіталу на ТОВ «Фон-Сан»

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
1	Складові капіталу підприємства:		
1.1	зареєстрований пайовий капітал	+	
1.2	незареєстрований пайовий капітал		+
1.3	капітал у дооцінках		+
1.4	додатковий капітал	+	
1.5	курсові різниці		+
1.6	резервний капітал	+	
1.7	нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	+	
1.8	неоплачений капітал	+	
1.9	вилучений капітал		+
1.10	інші резерви		+
2	Структура зареєстрованого пайового капіталу		
2.1	статутний капітал	+	
2.2	пайовий капітал		+
2.3	зареєстрований капітал інший		+

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
2.4	внески до незареєстрованого статутного капіталу		+
3	Є установчі документи	+	
4	Установчі документи відповідають вимогам законодавства	+	
5	Строки своєчасної сплати мінімального розміру статутного капіталу у разі реєстрації дотримуються	+	
6	Джерелами формування статутного капіталу є грошові кошти		+
7	Джерелами формування статутного капіталу є необоротні активи	+	
8	Джерелами формування статутного капіталу є інші активи		+
9	На підприємстві мали місце випадки зміни розміру статутного капіталу в період, що підлягає перевірці		+
10	Підприємство має іноземні інвестиції в статутному капіталі		+
11	Підприємством випущено акції		+
12	Статутний капітал перевищує чисті активи підприємства	+	
13	Підприємство акумулює кошти, отримані від засновника, до реєстрації змін до установчих документів		+
14	Підприємство має право на участь приватних підприємств у статутному капіталі		+
15	Проводиться переоцінка активів		+
16	Структура капіталу у дооцінках:		
16.1	переоцінка основних засобів		+
16.2	переоцінка нематеріальних активів		+
16.3	переоцінка фінансових інструментів		+
16.4	інший капітал у дооцінках		+
17	Справедлива вартість для цілей переоцінки основних засобів визначається суб'єктами оціночної діяльності		+
18	Є випадки переоцінки раніше переоціненого активу на підприємстві		+
19	Переоцінка нематеріальних активів проводиться за методикою переоцінки основних засобів		+
20	Структура додаткового капіталу:		
20.1	емісійний дохід		+
20.2	інший вкладений капітал		+
20.3	накопичені курсові різниці		+
20.4	безоплатно одержані необоротні активи		+
20.5	інший додатковий капітал		+
21	Чи були випуски цінних паперів протягом періоду, що розглядається?		+
22	Додаткові внески отримано від емітента щодо корпоративних прав		+
23	На підприємстві мали місце випадки викупу та подальшого перепродажу акцій засновників товариства з обмеженою відповідальністю, за ціною, відмінною від номінальної вартості вкладу		+
24	Були випадки безоплатного надходження основних засобів на підприємство протягом періоду перевірки		+
25	Підприємство дотримується мінімального розміру резервного капіталу	+	
26	Розмір річних внесків до резервного капіталу становить не менше 5% від чистого прибутку товариства	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
27	Контролюється цільове використання резервного фонду	+	
28	На підприємстві прибуток (збиток) формується на основі даних бухгалтерського обліку	+	
29	Підприємство сплачує податок на дивіденди		+
30	Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) товариства	+	
31	Аналітичний розрахунок вилученого капіталу проводиться за видами акцій (вкладів, паїв)	+	
32	При вилученні чи перепродажу акцій дотримується переважне право акціонерів на придбання акцій, що продаються іншими акціонерами даного товариства, за ціною та на умовах, запропонованих акціонером третій особі, пропорційно до кількості акцій, належних кожному з них	+	

Як показують результати тестування з таблиці 2.8, порядок ведення обліку власного капіталу викликає довіру внутрішнього контролера, а тому перевірці підлягатиме лише документальне оформлення операцій з формування величини власного капіталу.

Таблиця 2.9

Тест системи внутрішнього контролю поточних зобов'язань
на ТОВ «Фон-Сан»

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
1	Підприємство має кредитні ресурси	+	
2	Договір позики укладаються відповідно до вимог законодавства	+	
3	Отримані позики класифікуються та обліковуються відповідно до вимог законодавства	+	
4	Контролюється цільове використання кредитних ресурсів	+	
5	Гарантії за кредитами відповідають вимогам законодавства	+	
6	Строки погашення кредитів контролюються	+	
7	Контролюється своєчасність погашення відсотків за кредитом	+	
8	Наявність на підприємстві переказних векселів		+
9	Випущені переказні векселі класифікуються та реєструються відповідно до вимог законодавства		+
10	Ведеться картотека векселів		+
11	Індосовані переказні векселі відображаються на позабалансових рахунках		+
12	Договори на придбання є в наявності	+	
13	Договори на придбання реєструються		+
14	Контролюється виконання умов договору	+	
15	Усі договори на придбання підписуються:		
15.1	керівником	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
15.2	головним бухгалтером	+	
15.3	іншими особами		+
16	Авансові платежі завжди здійснюються лише після виписки рахунку	+	
17	Надходження відбувається лише після перерахування передоплати постачальнику		+
18	Надходження відбувається лише після закриття попередньої заборгованості		+
19	Доступ до записів щодо кредиторської заборгованості мають лише особи, уповноважені на це своїми службовими обов'язками	+	
20	Документи групуються, нумеруються та підшиваються	+	
21	Складається та оновлюється список кредиторів		+
22	Кредитори поділяються на групи в залежності від строків наявності заборгованості		+
23	Кредиторська заборгованість контролюється головним бухгалтером або уповноваженою особою	+	
24	На кінець звітного періоду завжди визначається реальність кредиторської заборгованості	+	
25	Підприємство веде:		
25.1	книгу реєстрації отриманих рахунків-фактур		+
25.2	книгу реєстрації первинних документів, що надійшли від постачальників		+
25.3	книгу реєстрації договорів		+
25.4	книгу обліку дебіторської заборгованості		+
26	На підприємстві затверджено порядок проведення інвентаризації		+
27	Акти звірки складаються:		
27.1	перед початком інвентаризації	+	
27.2	перед висуненням претензії постачальникам	+	
27.3	за необхідності	+	
28	Аналітичний облік кредиторської заборгованості здійснюється в розрізі:		
28.1	загальних сум		+
28.2	накладних		+
28.3	кредиторів	+	
28.4	договорів		+
29	Періодично порівнюються дані книги реєстрації первинних документів, отриманих від постачальників, та книги реєстрації рахунків-фактур		+
30	Первинні документи з оприбуткування завжди надходять вчасно		+
31	Під час проведення інвентаризації розрахунків формуються списки кредиторів	+	
32	На підприємстві трапляються випадки забезпечення зобов'язань за допомогою переказних векселів		+
33	Мають місце випадки взаємозаліків (товарообмінних операцій)	+	
34	Зобов'язання, за якими минув строк позовної давності, завжди вчасно списуються з балансу		+
35	Контроль за повнотою та своєчасністю сплати податків, зборів (інших обов'язкових платежів) контролює головний бухгалтер або інша уповноважена особа	+	

№ з/п	Питання	Відповідь	
		ТАК	НІ
36	Були випадки затримок у сплаті податків, зборів (інших обов'язкових платежів)	+	
37	Підприємство має пільги з податків, зборів та інших обов'язкових платежів	+	
38	Підприємство використовує лише погодинну оплату		+
39	Підприємство використовує лише відрядну форму оплати праці		+
40	Підприємство використовує погодинну та відрядну форми оплати праці	+	
41	Підприємство має колективний договір	+	
42	Є випадки укладання трудових угод на підприємстві		+
43	Співробітників беруть на роботу шляхом співбесіди з:		
43.1	керівником	+	
43.2	головним бухгалтером	+	
43.3	керівником відповідного структурного підрозділу	+	
43.4	начальником відділу кадрів		+
43.5	іншою особою		+
44	Затверджено штатний розпис	+	
45	Штатний розпис своєчасно змінюється	+	
46	Підприємство використовує різні системи оплати праці	+	
47	Підприємство використовує одну систему оплати праці		+
48	Оклади повністю відповідають затвердженому штатному розпису	+	
49	Трудові книжки на підприємствах ведуться відповідно до законодавства	+	
50	Проводиться індексація доходів працівників	+	
51	Заробітна плата на підприємстві виплачується вчасно	+	
52	Заробітна плата на підприємстві виплачується з каси підприємства		+
53	Заробітну плату перераховують на банківські картки	+	
54	Сумісники працюють на підприємстві	+	
55	Пенсіонери працюють на підприємстві	+	
56	Інваліди працюють на підприємстві	+	
57	Правильність нарахування заробітної плати контролюється головним бухгалтером	+	
58	Були випадки використання коштів Фонду загальнообов'язкового соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	+	
59	Були випадки використання коштів Фонду загальнообов'язкового соціального страхування від нещасних випадків на виробництві		+
60	На підприємстві виплачуються дивіденди		+

Порядок ведення обліку поточних зобов'язань характеризується як задовільний, а тому підлягав перевірці вибірково.

Як показали результати тестування, у цілому систему обліку та контролю можна охарактеризувати як задовільну та таку, що знаходиться у відповідності до прийнятої політики підприємства та нормативно-законодавчих актів.

2.3. Внутрішній контроль активів досліджуваного підприємства

За даними фінансової звітності ТОВ «Фон-Сан» (додаток Ж1) станом на 01 січня 2021 року активи підприємства складаються з необоротних та оборотних активів. Після детального вивчення рядків Фінансового звіту малого підприємства внутрішній контролер дійшов висновку про необхідність перевірки таких об'єктів обліку: незавершені капітальні інвестиції; запаси (у т.ч. готову продукцію); дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; інша поточна дебіторська заборгованість; гроші та їх еквіваленти.

У таблиці 2.10 представлено об'єкти внутрішнього контролю активів досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.10

Об'єкти внутрішнього контролю активів ТОВ «Фон-Сан»

Об'єкт внутрішнього контролю	Рядок фінансової звітності	Сума на 31.12.2020р.
Незавершені капітальні інвестиції	1005	16,5
Основні засоби:	1010	294,2
- первісна вартість	1011	1543,7
- знос	1012	1249,5
Запаси:	1100	6971,7
- у тому числі готова продукція	1103	6909,3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1631,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	87,9
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	70,1
Гроші та їх еквіваленти	1165	222,6
Разом активів	-	9294,4

Незавершені капітальні інвестиції у сумі 16509,18 грн. перебувають на балансі підприємства ще з 2013 року. Вони сформувались під час реконструкції будівлі адміністративної будівлі. За поясненнями посадових осіб підприємства та при перевірці ряду первинних документів встановлено, що це були придбання будівельних матеріалів, які акумулювались на рахунку 151 «Капітальне будівництво». Через невідомі причини ці матеріали не були

використані під час ремонту адміністративної будівлі, а тому не включені у її вартість. Так, вони і залишились на рахунку 152 «Капітальне будівництво».

Внутрішній контролер вважає за необхідне відреагувати залишок за даним рахунком, а будівельні матеріали списати із рахунків запасів.

Значну питому вагу у валюті балансу досліджуваного підприємства займають основні засоби. У таблиці 2.11 наведено інформацію про основні засоби. Дані таблиці було сформовано на підставі **додатків К, К1**.

Таблиця 2.11

Дані про наявність, первісну і залишкову вартість основних засобів на
ТОВ «Фон-Сан» станом на 01 січня 2021 року

Об'єкт основних засобів	Первісна вартість, грн.	Сума накопиченого зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.
Пункт забою ВРХ	13358,42	8978,26	4380,16
Частина комоцеху реконструйована	51459,37	51459,37	0
Апарат швидкого заморожування	78375,00	78375,00	0
Вакуумний пакувальник Е 163	26141,67	26141,67	0
Вакуумний пакувальник Е 163	30590,00	30590,00	0
Вентилятор ФЕ050-ВДК41 В7	2957,65	2957,65	0
Ваги ВЕСТ-60 (Н)	1120,83	1120,83	0
Ваги платформні ПТ	6458,33	6458,33	0
Ваги товарні	2500,00	2500,00	0
Водонагрівач	3450,00	3450,00	0
Випаровувач з тенами «Альфа»	12554,93	12554,93	0
Генератор бензиновий	5000,00	5000,00	0
Дрель ДВТ 5 ВМ 500Вт	480,00	480,00	0
Компресор	989,00	989,00	0
Компресор 6Н-25,2 У-4ОР	43333,33	43333,33	0
Мийка К5.20	2332,50	2332,50	0
Модуль індикації	1950,00	1950,00	0
Модуль індикації	6580,83	6251,76	329,07
Морозильна камера	1083,33	1083,33	0
Мотокоса FC541402030019	2165,83	2165,83	0
Насос «Аквамир»	2500,00	2250,18	249,82
Насос АМН-100	1775,00	1775,00	0

Об'єкт основних засобів	Первісна вартість, грн.	Сума накопиченого зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.
Насос АМН-125-6S	1623,43	1623,43	0
Насос АМН-125-6S	2113,00	2113,00	0
Насос ЕЦВ6-6,3-85	3090,00	3090,00	0
Насос ц/беж «Водолій»	2110,00	2110,00	0
Насос ц/беж «Водолій»	2640,00	2640,00	0
Настільний зварювач	647,13	478,68	168,45
Обладнання для холодильника	21053,89	21053,89	0
Осьовий вентилятор з захисною решіткою	2188,33	2188,33	0
Осьовий вентилятор	3827,12	3827,12	0
Осьовий вентилятор	1982,53	1982,53	0
Осьовий вентилятор	10074,99	10074,99	0
Осьовий вентилятор	2250,00	2250,00	0
Осьовий вентилятор	2041,67	2041,67	0
Седвіч-панелі	55341,83	55341,60	0,23
Причіп	738,45	738,45	0
Реле потоку 1-6	410,50	410,50	0
Системний блок «Селерон»	1990,00	1990,00	0
Швидкозаморозувальний апарат	54166,67	54166,67	0
Теплообмінник «ThermoKey»	20102,00	20102,00	0
Теплообмінник	11150,40	11150,40	0
Теплообмінник	6733,50	6733,50	0
Трактор Т-40	3138,45	3138,45	0
Хладон 12	1333,33	1333,33	0
Хладон 22	650,00	650,00	0
Холодильна установка на базі компресора	89166,67	89166,67	0
Холодильна установка на базі компресора	53314,83	53314,83	0
Холодильний агрегат	58886,00	58886,00	0
Холодильне обладнання «Бітзер 84/4СС»	17504,53	17504,53	0
Холодильне обладнання «Бітзер 84/4СС»	91114,00	91114,00	0
Холодильна установка на базі компресора	66954,25	66954,25	0
Холодильна установка на базі компресора	57291,69	57291,69	0
Холодильна установка на базі компресора	28755,95	28755,95	0
Холодильне обладнання «Бітзер 84/4СС»	43648,78	43648,78	0
Шафа управління	2187,50	2187,50	0

Об'єкт основних засобів	Первісна вартість, грн.	Сума накопиченого зносу, грн.	Залишкова вартість, грн.
Шафа управління	1900,00	1900,00	0
Електричний насос вібраційний БВ	294,00	294,00	0
Драбина універсальна	1823,81	1823,81	0
Мінімийка «AQUA Race APV»	825,00	825,00	0
Бойлер «Юніор»	1700,00	1700,00	0
Вакуумний повітряний насос	11986,50	9989,00	1997,50
Відеокамера спостереження	1400,00	1400,00	0
Відеореєстратор	3750,00	3750,00	0
Настільний зварювач	1181,25	1181,25	0
Принтер CANON	3333,33	2833,56	499,77
Котел KBM 4,6 (зав.№5990)	20000,00	12999,87	7000,13
Котельний комплекс КК-130	28500,00	18050,00	10450,00
Насос «Pedrillo»	8640,00	5328,00	3312,00
Радіатор «Сталь Termokraft»	4550,00	2805,71	1744,29
Насос рециркуляції	2200,00	1356,79	843,21
Насос «Aquaro AC циркул.258-180»	3731,00	2300,66	1430,34
Радіатор «Termokraft 500/400»	1056,00	651,20	404,80
Радіатор «Termokraft 500/1200»	2567,00	1582,86	984,14
Радіатор «Termokraft 500/1000»	2258,00	1392,31	865,69
Радіатор «Termokraft 500/600»	1541,00	950,16	590,84
Універсальна система компостної очистки води	25840,00	15934,79	9905,21
Сендвіч-панели	237371,00	98904,50	138466,50
Сендвіч-панели	100861,28	35301,45	65559,83
Двері сталеві	9615,83	2564,16	7051,67
Вікна з решітками	39658,68	10575,68	29083,00
Багатофункціональний пристрій	3071,65	511,90	2559,75
Стерилізатор для ножів СН-10	6686,00	445,72	6240,28
Разом	1543718,8	1249602,00	294116,68

Отже, як видно з даних таблиці 2.11 первісна вартість основних засобів на ТОВ «Фон-Сан» станом на 01 січня 2021 року становила 1543718,8 грн.,

нарахований знос становив 1249602,0 грн., що сформувало залишкову вартість у розмірі 2941165,68 грн. Більша частина основних засобів на підприємстві зношена, залишкова вартість дорівнює 0. Проте, внутрішнім контролером з'ясовано, що майже всі повністю зношені об'єкти основних засобів продовжують використовуватись у виробничій діяльності підприємства. Оскільки дані об'єкти продовжують приносити економічну вигоду, внутрішній контролер вважає за необхідне створити спеціальну комісію (це може буде інвентаризаційна комісія) для того, щоб прийняти рішення про подовження строку корисного використання таких об'єктів. Це обов'язково має бути зафіксовано у розпорядчому документі. Оскільки об'єкти повністю зношені, то, відповідно, знос по ним не буде нараховуватись не буде. Якщо ж виникне необхідність подовження строку корисного використання за неповністю зношеними об'єктами, то знос за такими об'єктами починатиме нараховуватись з місяця, наступного за місяцем зміни строку корисного використання.

Також можливий наступний варіант вирішення даної ситуації – переоцінка, адже право на її проведення передбачено пп. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби», в якому зазначено, що переоцінка може бути проведена, коли залишкова вартість сильно відрізняється від справедливої вартості визначеного об'єкта. Справедливу вартість слід визначати із залученням професійного оцінювача. Дані операції повинні обов'язкового відобразитись в обліку підприємства.

Також, за результатами висновків спеціально створеної комісії та підтвердження фактів подальшого використання певних об'єктів основних засобів можлива їх модернізація, поліпшення, яке призведе до збільшення його первісної вартості, яка потім буде амортизуватись.

Ті ж основні засоби, які повністю зношені і не використовуються у господарській діяльності підлягають списанню з балансу підприємства.

Внутрішнім контролером вибіркоким методом було перевірено правильність формування первісної вартості об'єктів основних засобів,

придбаних у 2020 році. Робочий документ внутрішнього контролера наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

Робочий документ з вибіркової перевірки правильності формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів на ТОВ «Фон-Сан»

Об'єкт основних засобів	Первісна вартість об'єкта, грн.		Відхилення
	за даним підприємства	за даними внутрішнього контролера	
Багатофункціональний пристрій НР	3071,65	3071,65	відсутнє
Стерилізатор для обвалочних ножів	6686,00	6686,00	відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.12, при формуванні первісної вартості об'єктів основних засобів у 2020 році підприємством було дотримано вимоги законодавства.

На окрему увагу заслуговує порядок нарахування зносу основних засобів. У таблиці 2.13 наведено робочий документи внутрішнього контролера з перевірки правильності нарахування зносу за грудень 2020 року. Слід додати, що на підприємстві у Наказі про облікову політику затверджено прямолінійний метод нарахування зносу, строк корисного використання об'єктів – 5 років.

Таблиця 2.13

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності нарахування зносу основних засобів на ТОВ «Фон-Сан» у грудні 2020 року

Об'єкт основних засобів	Залишкова вартість на 01 грудня 2020 року	Нарахований знос за грудень 2020 року		Відхилення	Залишкова вартість на 01 січня 2021 року
		за даними підприємства	за розрахунком контролера		
Пункт забою ВРХ	4414,41	34,25	34,25	0,00	4380,16
Модуль індикації	438,75	109,68	109,68	0,00	329,07
Насос «Аквамир»	291,49	41,67	41,67	0,00	249,82

Об'єкт основних засобів	Залишкова вартість на 01 грудня 2020 року	Нарахований знос за грудень 2020 року		Відхилення	Залишкова вартість на 01 січня 2021 року
		за даними підприємства	за розрахунком контролера		
Настільний зварювач	176,21	7,76	7,76	0,00	168,45
Вакуумний повітряний насос	2197,28	199,78	199,78	0,00	1997,50
Принтер CANON	555,33	55,56	55,56	0,00	499,77
Котел KBM 4,6 (зав.№5990)	7333,46	333,33	333,33	0,00	7000,13
Котельний комплекс КК-130	10925,00	475	475	0,00	10450,00
Насос «Pedrillo»	3456,00	144	144	0,00	3312,00
Радіатор «Сталь Termokraft»	1820,12	75,83	75,83	0,00	1744,29
Насос рециркуляції	879,88	36,67	36,67	0,00	843,21
Насос «Aquaro AC циркул.258-180»	1492,52	62,18	62,18	0,00	1430,34
Радіатор «Termokraft 500/400»	422,40	17,60	17,60	0,00	404,80
Радіатор «Termokraft 500/1200»	1026,92	42,78	42,78	0,00	984,14
Радіатор «Termokraft 500/1000»	903,32	37,63	37,63	0,00	865,69
Радіатор «Termokraft 500/600»	616,52	25,68	25,68	0,00	590,84
Універсальна система компостної очистки води	10335,88	430,67	430,67	0,00	9905,21
Сендвіч-панели	142422,68	3956,18	3956,18	0,00	138466,50
Сендвіч-панели	67240,85	1681,021	1681,021	0,00	65559,83
Двері сталеві	7211,93	160,26	160,26	0,00	7051,67
Вікна з решітками	29743,98	660,98	660,98	0,00	29083,00
Багатофункціональний пристрій	2610,94	51,19	51,19	0,00	2559,75
Стерилізатор для ножів СН-10	6351,71	111,43	111,43	0,00	6240,28
Разом	302867,80	8751,13	8751,13	0,00	294116,67

Отже, як видно з даних таблиці 2.13 порушень у порядку нарахування зносу основних засобів за грудень 2020 року не виявлено.

При перевірці обліку операцій з основними засобами на підприємстві порушень не виявлено. Всі рахунки використовуються відповідно до методології обліку основних засобів та Наказу про облікову політику ТОВ «Фон-Сан».

На підприємстві рахуються залишки запасів та готової продукції. Вона також займають значну питому вагу у валюті балансу підприємства, а тому також потрапляють в поле зору внутрішнього контролера. Підтвердити точність та реальність даних про запаси підприємства можна лише під час інвентаризації. Внутрішній контролер не має права проводити інвентаризації, але може її ініціювати. Проте, порівняти дані різних облікових регістрів у частині обліку запасів (у т.ч. готової продукції) внутрішній контролер може. У таблиці 2.14 представлено робочий документ внутрішнього контролера з перевірки відповідності даних облікових регістрів у частині обліку запасів (у т.ч. готової продукції). Для цього буде використано інформацію додатків Д, Д1, Ж, Ж1.

Таблиця 2.14

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки відповідності різних облікових регістрів у частині обліку запасів (у т.ч. готової продукції)

Рядок балансу	Дані балансу	Дані оборотно-сальдової відомості	Дані Головної книги	Дані статистичної звітності	Регістри (узгоджені/неузгоджені)
1100 «Запаси»	6971,7	6971698,70	6971698,70	6971,7	узгоджені
у т.ч. 1103 «Готова продукція»	6909,3	6909341,83	6909341,83	6909,3	узгоджені

Отже, як видно з даних таблиці 2.14, облікові регістри у частині обліку запасів та готової продукції узгоджені. При перевірці обліку операцій з запасами та готовою продукцією на підприємстві порушень не виявлено. Всі рахунки використовуються відповідно до затвердженої законодавством

методології обліку запасів та Наказу про облікову політику ТОВ «Фон-Сан». Слід додати, що на підприємстві у Наказі про облікову політику при списанні запасів використовується метод FIFO.

ТОВ «Фон-Сан» є виробничим підприємством, а тому внутрішній контролер вибірково, за допомогою робочого документа, наведеного у таблиці 2.15, здійснює перевірку правильності формування собівартості готової продукції у частині матеріальних витрат за грудень 2020 року. Інформація згрупована на підставі виробничих звітів досліджуваного підприємства.

Таблиця 2.15

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування вартості готової продукції у частині матеріальних витрат

Найменування готової продукції	Кількість, кг	Вихід готової продукції у %	Ціна реалізації без ПДВ, грн.	Вартість реалізації, грн.	Питома вага у вартості реалізації, %	Собівартість готової продукції, грн.	Вартість 1 кг готової продукції
01 грудня 2020 року							
<i>Жива вага партії свиней 1746 кг (15 голів) Вартість придбання 64020,0 грн.</i>							
Свинина у н/т	1301	74,53	60,00	78077,63	94,75	60658,02	46,61
Ноги свинні	11	0,63	12,00	132,00	0,16	102,55	9,32
Голова без вух і без язика	84	4,79	30,00	2509,00	3,04	1949,23	23,31
Вуха свинні	9	0,49	28,00	239,55	0,29	186,11	21,75
Язик свинний	5	0,3	85,00	445,23	0,54	345,90	66,04
Печінка свинна	19	1,08	24,00	452,56	0,55	351,59	18,65
Сердце свинне	6	0,32	24,00	134,09	0,16	104,18	18,65
Легені свинні	6	0,34	20,00	118,73	0,14	92,24	15,54
Селезінка свинна	3	0,15	10,00	26,19	0,03	20,35	7,77
Нирки свинні	4	0,23	12,00	48,19	0,06	37,44	9,32
Калтик свинний	4	0,25	4,00	17,46	0,02	13,56	3,11
Внутрішній	12	0,71	15,00	185,95	0,23	144,46	11,65

Найменування готової продукції	Кількість, кг	Вихід готової продукції у %	Ціна реалізації без ПДВ, грн.	Вартість реалізації, грн.	Питома вага у вартості реалізації, %	Собівартість готової продукції, грн.	Вартість 1 кг готової продукції
жир свинний							
Шлунок свинний	9	0,53	2,00	18,51	0,02	14,38	1,55
Разом	1472,75	-	-	82405,09	100,0	64020,00	-
Відходи	273,25	15,65	-	-	-	-	-
01 грудня 2020 року							
<i>Жива вага партії свиней 1815 кг (15 голів) Вартість придбання 66550,0 грн.</i>							
Свинина у н/т	1353	74,53	60,00	81163,17	90,40	60164,22	44,48
Ноги свинні	11	0,63	12,00	137,21	0,15	101,71	8,90
Голова без вух і без язика	87	4,79	85,00	7389,77	8,23	5477,85	63,01
Вуха свинні	9	0,49	24,00	213,44	0,24	158,22	17,79
Язик свинний	5	0,3	24,00	130,68	0,15	96,87	17,79
Печінка свинна	20	1,08	20,00	392,04	0,44	290,61	14,83
Сердце свинне	6	0,32	10,00	58,08	0,06	43,05	7,41
Легені свинні	6	0,34	12,00	74,05	0,08	54,89	8,90
Селезінка свинна	3	0,15	4,00	10,89	0,01	8,07	2,97
Нирки свинні	4	0,23	15,00	62,62	0,07	46,42	11,12
Калтик свинний	5	0,25	2,00	9,08	0,01	6,73	1,48
Внутрішній жир свинний	13	0,71	7,50	96,65	0,11	71,64	5,56
Шлунок свинний	10	0,53	4,17	40,08	0,04	29,71	44,48
Разом	1530,95	-	-	89777,77	100,0	66550,00	-
Відходи	284,05	15,65	-	-	-	-	-
08 грудня 2020 року							
<i>Жива вага партії свиней 3219 кг (30 голів) Вартість придбання 112665,0 грн.</i>							
Свинина у н/т	2399	74,53	60,00	143947,24	90,40	101854,27	42,45
Ноги свинні	20	0,63	12,00	243,36	0,15	172,19	8,49
Голова без вух і без язика	154	4,79	85,00	13106,16	8,23	9273,66	60,14
Вуха свинні	16	0,49	24,00	378,55	0,24	267,86	16,98
Язик свинний	10	0,3	24,00	231,77	0,15	163,99	16,98

Найменування готової продукції	Кількість, кг	Вихід готової продукції у %	Ціна реалізації без ПДВ, грн.	Вартість реалізації, грн.	Питома вага у вартості реалізації, %	Собівартість готової продукції, грн.	Вартість 1 кг готової продукції
Печінка свинна	35	1,08	20,00	695,30	0,44	491,98	14,15
Сердце свинне	10	0,32	10,00	103,01	0,06	72,89	7,08
Легені свинні	11	0,34	12,00	131,34	0,08	92,93	8,49
Селезінка свинна	5	0,15	4,00	19,31	0,01	13,67	2,83
Нирки свинні	7	0,23	15,00	111,06	0,07	78,58	10,61
Калтик свинний	8	0,25	2,00	16,10	0,01	11,39	1,42
Внутрішній жир свинний	23	0,71	7,50	171,41	0,11	121,29	5,31
Шлунок свинний	17	0,53	4,17	71,09	0,04	50,30	2,95
Разом	2715,23	-	-	159225,6	100,00	112665,00	-
Відходи	503,77	15,65	-	-	-	101854,27	42,45
15 грудня 2020 року							
<i>Жива вага партії свиней 2602 кг (30 голів) Вартість придбання 84565,00 грн.</i>							
Свинина у н/т	1939	74,53	60,00	116356,24	90,40	76450,57	39,42
Ноги свинні	16	0,63	12,00	196,71	0,15	129,25	7,88
Голова без вух і без язика	125	4,79	85,00	10594,04	8,23	6960,70	55,85
Вуха свинні	13	0,49	24,00	306,00	0,24	201,05	15,77
Язик свинний	8	0,3	24,00	187,34	0,15	123,09	15,77
Печінка свинна	28	1,08	20,00	562,03	0,44	369,28	13,14
Сердце свинне	8	0,32	10,00	83,26	0,06	54,71	6,57
Легені свинні	9	0,34	12,00	106,16	0,08	69,75	7,88
Селезінка свинна	4	0,15	4,00	15,61	0,01	10,26	2,63
Нирки свинні	6	0,23	15,00	89,77	0,07	58,98	9,86
Калтик свинний	7	0,25	2,00	13,01	0,01	8,55	1,31
Внутрішній жир свинний	18	0,71	7,50	138,56	0,11	91,04	4,93
Шлунок свинний	14	0,53	4,17	57,51	0,04	37,78	

Найменування готової продукції	Кількість, кг	Вихід готової продукції у %	Ціна реалізації без ПДВ, грн.	Вартість реалізації, грн.	Питома вага у вартості реалізації, %	Собівартість готової продукції, грн.	Вартість 1 кг готової продукції
Разом	2194,79	-	-	128706,2	100,00	84565,00	-
Відходи	407,21	15,65	-	-	-	-	-

Отже, як видно з даних таблиці 2.15 ТОВ «Фон-Сан» розподіляло вартість придбаних свиней живою вагою пропорційно до ціни реалізації. Внутрішній контролер співставив проведені розрахунки з аналітичним обліком готової продукції. Поршень не виявлено.

У рядку 1125 «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» балансу ТОВ «Фон-Сан» відображено на кінець 2020 року 1631,4 тис.грн. Оскільки дана сума доволі суттєва внутрішній контролер вважає за необхідне її додатково дослідити. У таблиці 2.16 наведено робочий документи внутрішнього контролера з перевірки реальності даного виду дебіторської заборгованості. Сформовано на підставі додатку Л.

Таблиця 2.16

Робочий документ внутрішнього контролера з підтвердження реальності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги на ТОВ «Фон-Сан» станом на 01 січня 2021 року

Дебітор	Сума, грн.	Документ про відвантаження		Наявність договору	Наявність акту звірки	Підтвердження (підтверджена/не підтверджена)
		№ і дата	Сума, грн.			
ТОВ «Соколівський мясокомбінат»	5575,50	Акт наданих послуг	5575,50	+	+	підтверджена
ПОГ «Арїон»	3897,10	Накладна	3897,10	+	+	підтверджена
ТОВ «Династія Україна»	490756,0	Накладна	490756,0	+	+	підтверджена
ФОП Будінок Ю.С.	108884,41	Накладна	108884,41	+	+	підтверджена
ФОП Данилова І.І.	71290,24	Накладна	71290,24	+	+	підтверджена
ФОП Олійник Ю.П.	9712,96	Накладна	9712,96	+	+	підтверджена
ФОП Хелетій О.П.	37670,25	Накладна	37670,25	+	+	підтверджена

Дебітор	Сума, грн.	Документ про відвантаження		Наяв- ність	Наявність акту	Підтвер- дження
ТОВ «Натураша» (Білорусь)	<u>885799,53</u> 2341960 рос.руб.	Інвойс, специфі- кація	<u>885799,53</u> 2341960 рос.руб.	+	+	підтверджена
ТОВ «Продновация» (Білорусь)	<u>22890,48</u> 60520 рос.руб.	Інвойс, специфі- кація	<u>22890,48</u> 60520 рос.руб.	+	+	підтверджена
Разом	1631476,5	-	-	-	-	-

Отже, як видно з даних таблиці 2.16 вся дебіторська заборгованість підтверджена документально, а значить визнається внутрішнім контролером. Працівниками підприємства підтверджено те, що за дебіторською заборгованістю з іноземними покупцями проводиться судове вирішення спору. Проте, на час перевірки така робота поки що не принесла результатів. Зауваження внутрішнього контролера викликала дебіторська заборгованість, за якою вже минув строк позовної давності – ТОВ «Династія Україна» (м. Кривий Ріг). Дана заборгованість виникла ще у 2008 році. Претензійна та судова робота результатів не дали. Внутрішнім контролером з'ясовано, що даний дебітор-боржник визнаний банкрутом, а тому дана дебіторська заборгованість має бути списана з балансу ТОВ «Фон-Сан» у терміновому порядку як безнадійна.

Увагу внутрішнього контролера привернув порядок перерахунку дебіторської заборгованості з іноземними покупцями, адже він впливає на величину всієї дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги. За допомогою робочого документа, представленого у таблиці 2.17 внутрішній контролер перевірів правильність здійснення перерахунку дебіторської заборгованості в іноземній валюті з урахуванням курсових різниць станом на 31 грудня 2020 року.

Таблиця 2.17

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності
перерахунку дебіторської заборгованості в іноземній валюті станом
на 31 грудня 2020 року

Покупець	Заборгованість станом на 30.09.20		Заборгованість станом на 31.12.20		Зміна валютного курсу / зміна заборгованості	Сума заборгованості, обчислена внутрішнім контролером
	рос.руб.	гривня	рос.руб.	гривня		
ТОВ «Продновация» (Республіка Білорусь)	60520	21759,97 (курс НБУ 0,35955)	605200,0	22890,48 (курс НБУ 0,37823)	+0,01868 / +1130,51	22890,40
ТОВ «Натураша» (Республіка Білорусь)	234196	842051,72	2341960,0	885799,53	+0,01868 / +43747,81	885799,53
Разом	240248	863811,69	2402480,00	908690,01	44878,32	2402480,0

У таблиці 2.18 наведено структуру дебіторської заборгованості за рядком 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Для формування даної таблиці внутрішній контролером було використано дані додатків Д, Д1 та додатків Ж, Ж1. Крім того, перевіріці підлягали дані Журналу операцій в 1С: бухгалтерія, первинні документи, дані податкової звітності за відповідними податками та зборами.

Таблиця 2.18

Робочий документи внутрішнього контролера з підтвердження реальності дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом на ТОВ «Фон-Сан» станом на 01 січня 2021 року

Рахунок	Сума, грн.	Наявність підтверджуючих документів	Підтвердження (підтверджена/не підтверджена)
6413 «Податок на додану вартість»	55045,80	+	підтверджена
6416 «Податок з доходів фізичних осіб»	2819,41	+	підтверджена
64.161 «Військовий збір»	7,50	+	підтверджена
64.172 «Податок на	30000,00	+	підтверджена

Рахунок	Сума, грн.	Наявність підтверджуючих документів	Підтвердження (підтверджена/не підтверджена)
додану вартість (субрахунок)»			
Разом за даними реєстрів обліку	87872,41	-	-
За даними балансу	87,9	-	-

Таким чином, як видно з даних таблиці 2.18 дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (рядок 1135 Балансу) відповідає даним облікових реєстрів, підтверджена необхідними первинними документами та актами звірок.

Слід додати, що сума за рахунком 64.172 «Податок на додану вартість (субрахунок)» розміром 30000,0 грн. вказує на наявність на підприємстві залишку у системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Дана сума була перерахована на електронний рахунок підприємства у 2016 році, оскільки тоді була ситуація, коли у підприємства не вистачало реєстраційного ліміту для реєстрації податкової накладної у ЄРПН. Станом на дату підготовки кваліфікаційної випускної роботи реєстраційний ліміт по ПДВ становив 211554,09 грн. На підставі додатку М та даних обліку досліджуваного підприємства внутрішній контролер здійснює перевірку правильності визначення даної суми (таблиця 2.19).

Таблиця 2.19

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності визначення реєстраційного ліміту з податку на додану вартість станом на 08 листопада 2021 року

№ з/п	Реквізит	Сума, грн.
1	Загальна сума податку за отриманими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими у ЄРПН	6085803,44
2	Загальна сума податку, сплаченого платником податку безпосередньо або через уповноважену особу під час ввезення товарів на митну територію України	345820,95
3	Загальна сума поповнення електронного рахунку з поточного рахунку платника податків	30000,00

№ з/п	Реквізит	Сума, грн.
4	Загальна сума податку за виданими платником податку податковими накладними та розрахунками коригування, зареєстрованими у ЄРП	6329011,78
5	Загальна сума податку, заявлена платником податку до бюджетного відшкодування	1216,00
6	Загальна сума перевищення податкових зобов'язань, зазначених платником податку у поданих контролюючому органу податкових декларацій з податку, суми податку, зазначеної у складених таких платником податку податкових накладних, зареєстрованих у Реєстрі	26338,00
7	Сума від'ємного значення, на яку збільшується показник	79340,00
8	Сума середньомісячного розміру податку, задекларованих платником до сплати до бюджету та погашених за останні 12 звітних (податкових) місяців / 4 квартали	-
9	Сума помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань з податку на додану вартість станом на 1 липня 2015 року	27155,48

Використовуючи формулу, наведену у Податковому кодексі України, внутрішній контролер обчислив суму реєстраційного ліміту і вона становить 211554,09 грн., що відповідає даним підприємства. Отже, порушень не виявлено.

Зауваження внутрішнього контролера викликала сума розміром 70,12 тис.грн., наведена у рядку 1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість». За поясненнями працівників ТОВ «Фон-Сан» це – залишок за 644 «Податковий кредит» (тобто тут сформована сума ПДВ за податковими накладними, за яким або ще настав граничний строк реєстрації у ЄРПН, або які взагалі не були там зареєстровані). Проте, згідно методології складання Фінансової звітності малого підприємства дана сума мала знайти своє відображення у рядку 1135 «Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Тому, внутрішній контролер рекомендує виправити дану помилку.

У рядку 1165 «Гроші та їх еквіваленти» балансу ТОВ «Фон-Сан» наведено суму розміром 222,6 тис.грн. У таблиці 2.20 представлено робочий

документи внутрішнього контролера з підтвердження правильності сформованої величини.

Таблиця 2.20

Робочий документи внутрішнього контролера з підтвердження правильності сформованого залишку за рахунками з обліку коштів та їх еквівалентів на ТОВ «Фон-Сан» станом на 01 січня 2021 року

Дані балансу, грн.	Дані оборотно-сальдової відомості	Дані виписок банку	Підтвердження (підтверджена/не підтверджена)
222,6	222562,20	222562,20	підтверджена

Отже, як видно з даних таблиці 2.20, сума, відображена у фінансовій звітності у частині грошових коштів та їх еквівалентів повністю підтверджена внутрішнім контролером.

Таким чином, загальну величину активів ТОВ «Фон-Сан» внутрішнім контролером підтверджено, а виявлені недоліки та висловлені зауваження мають обмежений вплив на кінцеві показники фінансової звітності підприємства.

2.4. Внутрішній контроль пасивів ТОВ «Фон-Сан»

За даними фінансової звітності ТОВ «Фон-Сан» (додаток Ж1) станом на 01 січня 2021 року пасиви підприємства складаються із власного капіталу та поточних зобов'язань. Після вивчення рядків пасиву Фінансового звіту ТОВ «Фон-Сан» внутрішній контролер дійшов висновку про необхідність перевірки таких об'єктів обліку: зареєстрований (пайовий) капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом; поточна кредиторська заборгованість зі страхування; інші поточні зобов'язання.

У таблиці 2.21 представлено об'єкти внутрішнього контролю пасивів ТОВ «Фон-Сан».

Таблиця 2.21

Об'єкти внутрішнього контролю активів ТОВ «Фон-Сан»

Об'єкт внутрішнього контролю	Рядок фінансової звітності	Сума на 31.12.2020р.
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	200,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-20,6
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1620	12,6
Поточна кредиторська заборгованість зі страхування	1625	0,6
Інші поточні зобов'язання	1690	9101,8
Разом пасивів	-	9294,4

Як видно з даних таблиці 2.21 найбільшу питому вагу в складі пасивів підприємства займають інші поточні зобов'язання – 9294,40 тис.грн.

Сума зареєстрованого (пайового) капіталу відповідає даним оборотно-сальдової відомості (додатки Д, Д1), даним установчих документів. Крім того, для підтвердження бенефіціарів підприємство пройшло перереєстрацію у державного реєстратора, підтвердженням чому є наданий для перевірки Опис документів. Тому внутрішній контролер дану статтю балансу перевірів оглядово, без деталізації.

Стосовно нерозподіленого прибутку (непокритого збитку), то дане питання буде висвітлено у наступному підпункті випускної кваліфікаційної роботи «Внутрішній контроль фінансових результатів».

У таблиці 2.22 представлено робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування інформації по рядку 1620 «Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом». Інформація згрупована на підставі **додатків Ж, Ж1 та додатків Д, Д1**.

Таблиця 2.22

Робочий документ внутрішнього контролера перевірки правильності формування даних про кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом станом на 01 січня 2020 року на ТОВ «Фон-Сан»

Сума за даними балансу	Сума за даними оборотно-сальдової відомості		Сума за даними особового рахунку платника податку в електронному кабінеті	Підтвердження (підтверджена/не підтверджена)
12,60	Субрахунок	Сума, грн.		
	6419 «Податок на прибуток»	5243,00	5243,00	підтверджена
	643 «Податкові зобов'язання»	7356,97	7356,97	підтверджена

Отже, як видно з даних таблиці 2.22 зазначена сума у розмірі 12,60 тис.грн. сформована як заборгованість зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, строк сплати за якими не настав.

Не дивлячись на те, що ТОВ «Фон-Сан» не має заборгованості з виплати заробітної плати працівникам на кінець досліджуваного року, доцільно зупинись більш детально на даній ділянці облікової роботи, оскільки можуть бути помилки в обчисленні величини доходу та утриманих з них податків.

Тому, у таблицях 2.23 – 2.26 представлено порядок нарахування заробітної плати працівникам та здійснення з неї утримань і нарахувань за вересень-грудень 2020 року.

Таблиця 2.23

Порядок нарахування заробітної плати працівникам та здійснення з неї утримань і нарахувань за вересень 2020 року на ТОВ «Фон-Сан»

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)	Доплата до ЄСВ
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)			

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)	Доплата до ЄСВ
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)			
1	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00	
2	5100,00	76,50	918,00	4105,50	1122,00	
3 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00	
4	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00	
5	4618,28	69,27	831,29	4859,35	1016,02	83,98
6 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00	
7 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00	
8 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15	
9 (сумісник)	1560,00	23,40	280,80	1255,80	343,20	
10	4624,72	69,37	832,45	4864,53	1017,44	82,56
11 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15	
12	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00	
13	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00	
14	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00	
Разом	49003,00	735,05	8820,54	41730,68	10372,96	166,54

Таблиця 2.24

Порядок нарахування заробітної плати працівникам та здійснення з неї утримань і нарахувань за жовтень 2020 року на ТОВ «Фон-Сан»

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)		
1	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
2	5100,00	76,50	918,00	4105,50	1122,00
3 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
4	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
5	5200,00	78,00	936,00	3044,37	1144,00
6 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
7 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
8 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
9 (сумісник)	1560,00	23,40	280,80	1255,80	343,20
10	5200,00	78,00	936,00	3044,37	1144,00
11 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
12	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00
13	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)		
14	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
Разом	50160,00	752,40	9028,80	38095,54	10627,50

Таблиця 2.25

Порядок нарахування заробітної плати працівникам та здійснення з неї утримань і нарахувань за листопад 2020 року на ТОВ «Фон-Сан»

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)		
1	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
2	5100,00	76,50	918,00	4105,50	1122,00
3 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
4	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
5	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
6 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
7 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
8 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
9 (сумісник)	1560,00	23,40	280,80	1255,80	343,20
10	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
11 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
12	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00
13	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00
14	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
15 (сумісник)	1250,00	18,75	225,00	1006,25	275,00
Разом	51410,00	771,15	9253,80	41385,05	10902,50

Таблиця 2.26

Порядок нарахування заробітної плати працівникам та здійснення з неї утримань і нарахувань за грудень 2020 року на ТОВ «Фон-Сан»

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)		
1	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
2	5100,00	76,50	918,00	4105,50	1122,00

Особовий рахунок	Нарахована заробітна плата	Утримання		Заробітна плата до видачі	Єдиний соціальний внесок (22% або 8,41%)
		Військовий збір (1,5%)	Податок на доходи фізичних осіб (22%)		
3 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
4	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
5	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
6 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
7 (сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	330,00
8 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
9 (сумісник)	1560,00	23,40	280,80	1255,80	343,20
10	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
11 (інвалід, сумісник)	1500,00	22,50	270,00	1207,50	126,15
12	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00
13	5000,00	75,00	900,00	4025,00	1100,00
14	5200,00	78,00	936,00	4186,00	1144,00
15 (сумісник)	1250,00	18,75	225,00	1006,25	275,00
Разом	51410,00	771,15	9253,80	41385,05	10902,50

Внутрішнім контролером суцільним шляхом було перевірено порядок нарахування заробітної плати та здійснення утримань з неї та нарахування на фонд оплати праці за вересень-грудень 2020 року. Порушень не виявлено. Попередні місяці було перевірено вибіркоким шляхом.

Поточна кредиторська заборгованість зі страхування у розмірі 0,6 тис.грн. (рядок 1625 балансу) є заборгованістю, за якою не настав граничний строк погашення.

У балансі ТОВ «Фон-Сан» є суттєвим розмір інших поточних зобов'язань. Тому, внутрішній контролер приймає рішення про детальну перевірку даного об'єкту обліку. У таблиці 2.27 представлено робочий документ внутрішнього контролера з перевірки достовірності визначення розміру інших поточних зобов'язань. Інформація групувалась на підставі додатків Д, Д1, Ж, Ж1, первинних документів, договірних документів, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку.

Таблиця 2.27

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності
формування інших поточних зобов'язань
станом на 01 січня 2021 року на ТОВ «Фон-Сан»

Субрахунок обліку	Сума, грн.	Документи	Сума, підтверджена внутрішнім контролером, грн.	Відхилення
372 «Розрахунки з підзвітними особами»	7201800,00	Звіти про використання коштів, наданих на відрядження та у підзвіт (підтверджуючі документи до них)	7201800,00	Відсутнє
685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	1900000,00	Договори про повертну фінансову допомогу	1900000,00	Відсутнє
Разом	9101800,00	-	9101800,00	-

Внутрішнім контролером сума, відображена у рядку 1690 «Інші поточні зобов'язання» підтверджена. Проте, вона викликає занепокоєння, оскільки вона доволі велика. Фактично це можна розцінити, як кредитування підприємства за рахунок підзвітних осіб та засновників підприємства (було з'ясовано, що поворотна фінансова допомога надійшла від одного із засновників підприємства). Як показав аналіз фінансової стійкості ТОВ «Фон-Сан», проведений нами у підпункті 2.1 випускної кваліфікаційної роботи, підприємство дійсно потребує додаткових вкладень. Але, внутрішній контролер вважає, що це не найкращий варіант вирішення даної проблеми. Необхідно розробляти заходи щодо залучення коштів засновників, але шляхом збільшення величини статутного капіталу, примноження додаткових інвестицій, залучення кредитних ресурсів тощо.

Всі інші поточні зобов'язання досліджуваного підприємства погашені у строк і не знаходять свого відображення у складі пасиву балансу.

2.5. Внутрішній контроль фінансових результатів

На підставі додатків Д, Д1, додатків Ж, Ж1, Головної книги, регістрів аналітичного та синтетичного обліку внутрішнім контролером здійснено перевірку правильності формування фінансових результатів ТОВ «Фон-Сан» за 2019-2020 роки.

Таблиця 2.28

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування фінансового результату за 2019 рік

Показник	Субрахунок обліку на ТОВ «Фон-Сан»	Сума за даними облікових регістрів, грн.	Сума за даними Звіту про фінансові результати, тис.грн.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	701 «Доход від реалізації готової продукції»	11 374 800,41*	9479,0
Інші операційні доходи	711 «Доход від купівлі продажу валюти»	9 246 044,88	10137,2
	714 «Доход від курсової різниці»	430 219,72	
	717 «Доход від списання кредиторської заборгованості»	461 440,86	
Інші доходи	73 «Інші фінансові доходи»	666,90	0,7
<i>Разом доходи</i>		<i>19 616 872,70</i>	<i>19616,9</i>
Собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість готової продукції»	9 451 560,04	9 451,6
Інші операційні витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	1 323 277,81	8093,6
	92 «Адміністративні витрати»	177 832,97	
	93 «Витрати на збут»	399 893,61	
	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	5 708 430,88	
	945 «Курсова різниця»	476 238,82	
	949 «Інші витрати операційної діяльності»	7 925,91	

Показник	Субрахунок обліку на ТОВ «Фон-Сан»	Сума за даними облікових регістрів, грн.	Сума за даними Звіту про фінансові результати, тис.грн.
Інші витрати	95 «Фінансові витрати»	1 901 213,64	1901,0
<i>Разом витрати</i>		<i>19 446 173,68</i>	<i>19446,2</i>
Фінансовий результат до оподаткування		170 699,02	170,7
Податок на прибуток		25 195,20	26,0
Чистий прибуток (збиток) за розрахунком підприємства		139973,32	26,0
Чистий прибуток (збиток) за розрахунком внутрішнього контролера		144690,1	144,7
Відхилення		0,00	0,00

*Дана сума повинна бути очищена від непрямих податків

Як видно з даних таблиці 2.28, відхилення у розрахунках між даними підприємства та внутрішнього контролера у формуванні фінансового результату за 2019 рік не виявлено.

Таблиця 2.29

Робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування фінансового результату за 2020 рік

Показник	Субрахунок обліку на ТОВ «Фон-Сан»	Сума за даними облікових регістрів, грн.	Сума за даними Звіту про фінансові результати, тис.грн.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	701 «Доход від реалізації готової продукції»	19 827 260,80*	20 019,0
	703 «Доход від реалізації послуг»	191 660,09*	
Інші операційні доходи	711 «Доход від купівлі продажу валюти»	14 182 877,13	14 612,8
	714 «Доход від курсової різниці»	429 961,78	
<i>Разом доходи</i>		<i>34 631 759,80</i>	<i>34 631,8</i>
Собівартість	901 «Собівартість»	16 688 195,87	16 688,2

Показник	Субрахунок обліку на ТОВ «Фон-Сан»	Сума за даними облікових регістрів, грн.	Сума за даними Звіту про фінансові результати, тис.грн.
реалізованої продукції	готової продукції»		
Інші операційні витрати	91 «Загальновиробничі витрати»	1 905 961,5	17 914,5
	92 «Адміністративні витрати»	243 966,23	
	93 «Витрати на збут»	613 520,76	
	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	16 369 472,29	
	945 «Курсова різниця»	508 516,79	
	949 «Інші витрати операційної діяльності»	179 024,02	
<i>Разом витрати</i>		<i>34 602 697,77</i>	<i>34 602,7</i>
Фінансовий результат до оподаткування		29062,03	29,1
Податок на прибуток		5231,17	5,2
Чистий прибуток (збиток) за розрахунком підприємства		23 830,86	23,8
Чистий прибуток (збиток) за розрахунком внутрішнього контролера		23830,86	23,8
Відхилення		0,00	0,00

*Дана сума повинна бути очищена від непрямих податків

Як видно з даних таблиці 2.29 відхилення у розрахунках між даними підприємства та внутрішнього контролера у формуванні фінансового результату за 2020 рік не виявлено.

Як відомо, наразі законодавством передбачено визначення фінансового результату для цілей оподаткування податком на прибуток підприємств використання даних бухгалтерського обліку. Тому, внутрішній контролер вважає за доцільне співставити дані фінансової та податкової звітності у

частині фінансового результату. Для цього він використовує робочий документ, представлений у таблиці 2.30.

Таблиця 2.30

Робочий документ внутрішнього контролер з перевірки відповідності даних фінансової та податкової звітності у частині формування фінансового результату за 2019-2020 роки на ТОВ «Фон-Сан»

Рік	Показник	Дані Звіту про фінансові результати		Дані декларації з податку на прибуток		Відхилення
		рядок	сума, грн.	рядок	сума, грн.	
2019	Дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правила бухгалтерського обліку	2280	19 616 872,70	01	19 616 872,70	Відсутнє
2020			34 631 759,80		34 631 759,80	Відсутнє

Як видно з даних таблиці 2.30 фінансовий результат у вигляді прибутку у 2019 році в сумі 40,1 тис.грн., та у 2020 році – у сумі 118,4 тис.грн. сформовано вірно, у відповідності до вимог законодавства.

Висновки до розділу 2

Розкриття практичних аспектів внутрішнього контролю відбувалось на підставі даних Товариства з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан», предметом діяльності якого є: забій худоби, свиней, оброблення та фасування м'яса; виробництво свіжого, охолодженого та замороженого м'яса; виробництво свіжого, охолодженого або замороженого м'яса у відрубках та блоках; перероблення їстівних та неїстівних відходів тваринного походження, отриманих з м'ясопереробних підприємств; виробництво кісткового та м'ясо-кісткового борошна; виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах; виробництво м'ясних продуктів.

Юридична і фактична адреса досліджуваного підприємства: місто Кропивницький, вулиця Бобринецький шлях, будинок 209. Код ЄДРПОУ – 30663495. Індивідуальний податковий номер – 306634911236. На даний час директором ТОВ «Фон-Сан» є Ямковий Руслан Олександрович. Посаду головного бухгалтера обіймає Тининика Оксана Анатоліївна. Підприємство перебуває на обліку в Головному управлінні регіональної статистики та Головному управлінні ДПС у кіровоградській області, Кропивницьке управління, Кропивницька ДПІ (м. Кропивницький). Підприємство є платником таких видів податків, зборів, обов'язкових платежів: податок на прибуток підприємств, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, військовий збір, єдиний соціальний внесок, земельний податок, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

ТОВ «Фон-Сан» відноситься до суб'єктів малого підприємництва, звітує у відповідності до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». У 2019 році підприємством було отримано прибуток у розмірі 144,7 тис.грн., у 2020 році – 23,98 тис.грн.

Проведений аналіз фінансового стану дозволив встановити те, що протягом останніх двох років підприємство перебуває у доволі скрутному фінансовому становищі. Всі показники фінансової незалежності та ліквідності не відповідають нормативним значенням. Підприємству необхідно розробляти заходи щодо залучення додаткових ресурсів – або залучати додаткові кошти засновників, або відшукувати можливості отримання кредитних ресурсів.

На підставі розроблених тестів було проведено оцінку системи обліку і контролю на ТОВ «Фон-Сан» за різними обліковими ділянками. Це надало можливість визначити напрямки перевірки, джерела інформації, строки та виконавців.

Умовно напрямки внутрішнього контролю були поділені на три етапи: внутрішній контроль активів, внутрішній контроль пасивів, внутрішній контроль фінансових результатів.

Внутрішньому контролю у частині активів підлягали такі об'єкти обліку (відбувалось підтвердження залишків за рахунками та правильність їх відображення у фінансовій звітності): незавершені капітальні інвестиції (16,5 тис.грн.); основні засоби (залишкова вартість 294,2 тис.грн.); запаси (6971,7 тис.грн. (у т.ч. готова продукція у сумі 6909,3 тис.грн.); дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (1631,4 тис.грн.); дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (87,9 тис.грн.); інша поточна дебіторська заборгованість (70,1 тис.грн.); гроші та їх еквіваленти (222,6 тис.грн.).

При внутрішньому контролі пасивів перевірялись такі об'єкти обліку: зареєстрований (пайовий) капітал (200,0 тис.грн.); нерозподілений прибуток (непокритий збиток) (20,6 тис.грн.); поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з бюджетом (12,6 тис.грн.); поточна кредиторська заборгованість зі страхування (0,6 тис.грн.); інші поточні зобов'язання (9101,8 тис.грн.).

Внутрішній контроль фінансових результатів здійснювався на підставі даних фінансової, статистичної та податкової звітності.

У цілому, за результатами внутрішнього контролю, суттєвих недоліків та порушень не виявлено, бухгалтерський облік ведеться на підприємстві у відповідності до законодавства, фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах реальна та достовірна.

РОЗДІЛ 3.

ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Проблеми внутрішнього контролю та напрямки їх вирішення

Дослідження проблем розвитку внутрішнього контролю в сучасних умовах доводить, що він є одним з небагатьох одночасно доступних і недооцінених видів контролю, правильне використання якого може сприяти підвищенню ефективності бізнесу.

Головною перевагою внутрішнього контролю є те, що коли він правильно організований, то забезпечує ефективний нагляд за діяльністю підприємства із збереженням комерційної таємниці та дотриманням вимог законодавчих актів й інтересів власників у здійсненні господарських операцій.

Внутрішній контроль на більшості вітчизняних підприємств не відіграє належної йому ролі, він не дає повною мірою відчувати відповідальність працівників перед керівниками, керівників – перед власниками, власників – перед державою. Створення і розвиток системи внутрішнього контролю є однією з головних умов виникнення правових відносин між суб'єктами різних рівнів.

Наразі існує ряд проблем із впровадженням системи внутрішнього контролю на підприємствах, основна причина цього – власники не розуміють його суті, призначення та цілей, через що належна увага побудові ефективної системи не приділяється. При створенні ефективної системи внутрішнього контролю його організація і методика має особливо турбувати власників і керівників бізнесу. Функціонування внутрішнього контролю передбачає делегування повноважень та вибір методичного інструментарію безпосередньо менеджерами, посадовцями, уповноваженими особами, яким буде доручено його проведення, а тому підбір їх персонального складу є

надзвичайно важливим.

«Питання організації внутрішнього контролю на підприємствах є основною і найбільш важливою проблемою в їх діяльності, оскільки в сучасних умовах господарювання внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення, адже виступає засобом покращення показників діяльності, подальшого розвитку підприємств та вдосконалення, але власники та керівники господарюючих суб'єктів, не розуміючи сутності, мети та завдань внутрішнього контролю, не приділяють йому належної уваги та побудові ефективної системи його здійснення» [56, с. 30].

Вирішити означену проблему можна шляхом врахування особливостей, специфіки та притаманних властивостей діяльності у різних суб'єктів господарювання при побудові для кожних з них систем внутрішнього контролю. Це означає, що при налагодженні системи внутрішнього контролю не треба використовувати єдину загальну структуру та складові внутрішнього контролю, більш недоречним і корисним для підвищення ефективності діяльності буде використання індивідуального підходу для різних суб'єктів підприємництва.

Для вирішення проблеми щодо кращого уявлення та оптимального набору функцій, які має виконувати внутрішній контроль, розглянемо його особливості за такими основними напрямками, як: контроль документального оформлення, контроль повноважень, контроль збереження (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Основні напрямки внутрішнього контролю

Напрямок	Суть
Контроль документального оформлення	Контроль, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій в облікових регістрах. Цей напрям контролю створює умови, за яких операції правильно відображаються на рахунках бухгалтерського обліку виключно на підставі підтверджуючих документів, а без відповідних санкціонованих дозволів не коригуються
Контроль повноважень	Це контроль, який забезпечує виконання лише тих операцій, які реально сприяють розвитку підприємства. Такий контроль має запобігти зловживанням та не допустити проведення операцій, здійснення яких є недоцільним. За його допомогою відслідковуються

Напря́м	Су́ть
	зміни та виправлення записів, які не відповідають умові обов'язкової наявності необхідних дозволів
Контроль збереження	Контроль, що сприяє тому, що відображені в обліку товарно-матеріальні цінності та інші об'єкти не могли б бути неправильно використаними (наприклад, незаконні привласнення, крадіжка, залишення без догляду тощо)

Серед проблем організації та методики внутрішнього контролю підприємств виокремлюється також і визначення складу контрольованих об'єктів. Загалом, об'єктами внутрішнього контролю є ресурси (майно та джерела його створення, власні капітал і зобов'язання), процеси (операційна, фінансова та інвестиційна діяльність) та результати господарювання (прибуток чи збиток). При цьому, слід пам'ятати, що кожне підприємства має свою специфіку та особливості діяльності, які в кінцевому результаті і визначатимуть склад об'єктів, що підлягатимуть перевірці.

Головною проблемою, яка потребує обов'язкового вирішення є необхідність забезпечення незалежності суб'єктів внутрішнього контролю від адміністрації підприємства, їх неупередженість у проведенні контрольних перевірок і при наданні висновків за результатами проведених контрольних заходів. Для цього можна залучати до проведення перевірок окрім внутрішніх контролерів, ще й незалежних аудиторів (експертів, фахівців) на підставі укладених з ними договорів. Також можна запровадити залежність системи оплати праці внутрішніх контролерів від наслідків роботи підприємства у цілому та результатів проведених перевірок фіскальними органами. У цьому випадку, матеріальна зацікавленість внутрішніх контролерів від результатів їх роботи, підвищить її ефективність і якість.

«Для налагодження належного функціонування системи внутрішнього контролю максимум зусиль необхідно докласти до підбору персоналу, який його здійснюватиме. Рекомендовано виробити таку систему відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів, яка б забезпечувала високу кваліфікацію, порядність, чесність відповідного персоналу і високі моральні його якості загалом» [30, с. 96].

Практика доводить, що найбільш частими є такі види порушень:

- зловживання службовим становищем (наприклад, розкрадання грошей, надмірне списання готівки, привласнення об'єктів основних засобів);
- невиконання або неякісне виконання обов'язків (формальне підписування документів, не заглиблюючись у їх зміст; формальний характер проведення інвентаризації; так звані «відкати», тобто коли придбання матеріальних цінностей здійснюються не там, де краще для підприємства, а там де відповідальна за це посадова особа отримує персональні вигоди тощо);
- неправильна оцінка закупівельних, виробничих або збутових операцій з точки зору їх доцільності та економічності тощо.

Проте, майже всіх означених порушень можна уникнути за наявності дієвої системи внутрішнього контролю. З метою посилення ролі внутрішнього контролю особливу увагу слід приділяти перевіркам економічної ефективності та доцільності господарських операцій, адже керівники окремих структурних підрозділів іноді не розуміють їх суті та приймають невиправдані, а іноді й відверто шкідливі, управлінські рішення. Тому, в даному випадку, доцільним буде постійний оперативний контроль поточної господарської діяльності. Цей процес надскладний, тому ним повинні займатися висококваліфіковані фахівці, які знають і економіку, і право, і технології виробництва.

Керівники та фахівці структурних підрозділів підприємства іноді заходи контролю, які мають бути постійними, на практиці здійснюють разово, безсистемно, роздрібно, від випадку до випадку. Для усунення цих недоліків необхідно розробити поточні плани контролю, які б передбачали систематичні (щодня, щотижня, щомісяця) контрольно-перевірочні процедури здійснюваних господарських операції та бізнес-процесів. Важливо також забезпечувати реалізацію заходів внутрішнього контролю за процесами виконання конкретних рішень, за ходом виправлення виявлених недоліків і порушень, за наслідками усунення помилок, виявлених

попередніми перевітками та за дієвістю профілактики у цьому напрямку.

Підвищити ефективність внутрішнього контролю дозволить і правильна організація кількісного та вартісного обліку матеріальних цінностей. У цьому процесі важливе значення мають місця зберігання сировини, матеріалів і готової продукції, ефективне і раціональне використання ресурсів і виконання виробничих програм, правильність відображення операцій по надходженню, переміщенню й вибуттю об'єктів і коштів, договірна дисципліна у взаємовідносинах з контрагентами та при доставці та продажу продукції тощо.

«Важливо не тільки виявляти розкрадання і безгосподарність, карати винних, головне – створити атмосферу, в якій втрати і крадіжки стали б неможливими. На основі вивчення складу і структури порушень, їх проявів у наукових дослідженнях про контроль робляться узагальнення, формулюються напрями емпіричних досліджень, систематизуються їх результати, спрямовані на попередження порушень» [53, с. 64]. Ми погоджуємось із даною тезою і сподіваємось, що означені проблеми розвитку внутрішнього контролю найближчим часом будуть вирішені.

Вирішувати проблеми організації і методики внутрішнього контролю необхідно «з урахуванням різних початкових умов і можливостей підприємства, тенденцій розвитку галузі в країні та діючих механізмів їх функціонування, сформованих національних і місцевих традицій, менталітету персоналу підприємства» [53, с. 65].

Ми погоджуємось із думкою, що «питання функціонування та організації діяльності внутрішнього контролю на підприємстві не регламентовано законодавством, що є одним з основних недоліків. У результаті внутрішній контроль здійснюється та регламентується інтуїцією та досвідом фахівців, які здійснюють контрольні функції на власний розсуд, адже реально відсутні необхідні методичні матеріали та вказівки щодо його здійснення, немає основного закону, який містив би поняття, пов'язані зі сферою організації та здійснення внутрішнього контролю, визначав завдання,

функції й обов'язки контролюючих органів і керівництва. Через це виникає потреба в удосконаленні нормативно-правової бази щодо внутрішнього контролю» [56, с. 35].

Саме тому, однією з основних причин наявності порушень і недоліків, які б могла виявити дієва система внутрішнього контролю, є відсутність єдиного законодавчого акту, який би містив концепції, що стосуються сфери організації, методики і порядку здійснення внутрішнього контролю, дозволив би розподілити ролі, функції та відповідальність органів контролю та управління, регулював би відносини між суб'єктами та об'єктами контролю. На необхідності покращення регулювання нормативно-правової бази внутрішнього контролю наголошують більшість дослідників даної тематики. Удосконалення правотворчих норм із внутрішнього контролю, дозволить чітко визначити межі відповідальності, розрізнити функції аудиту та ревізії, розробити корпоративні стандарти внутрішнього контролю.

«Для вирішення проблеми категорійного визначення слід задекларувати його на рівні Закону України «Про систему внутрішнього контролю на підприємствах і в організаціях». Це дозволить уникнути розбіжностей і навіть протиріч» [30, с. 99].

Проблемами організації внутрішнього контролю також є питання правильної координації контрольних дій, своєчасність контрольних заходів, недостатній контроль деяких і надмірний контроль над іншими об'єктами. В основному це пов'язано з тим, що функції внутрішнього контролю традиційно більше покладалися на бухгалтерські служби підприємств та ревізійної комісії, які були збережені з часів адміністративно-командної системи. Пропозиції щодо створення окремого відділу внутрішнього контролю (служби, підрозділу або іншого блоку внутрішнього контрольного середовища) для більшості підприємств не реалізуються через їх невеликі розміри та обмеженість ресурсів.

Отже, необхідність існування системи внутрішнього контролю на підприємстві є обґрунтованою та потрібною. По-перше, суто психологічна

присутність суб'єкта контрольної діяльності є спонукає до більш відповідального підходу працівників до виконання своїх посадових обов'язків. По-друге, роль внутрішнього контролера полягає не лише в здійсненні контрольних заходів, а й дозволяє проводити моніторинг якості всіх вчинених дій. По-третє, розподіл повноважень (зняття контрольних функцій з бухгалтерських служб) дозволяє здійснювати контроль більш об'єктивно і конкретно. По-четверте, формування корпоративних правил внутрішнього контролю (які рекомендуємо розробляти та впроваджувати на підприємствах) та відповідальність за їх порушення дасть змогу сформулювати концептуальні та організаційні основи, а також методи перевірки конкретних об'єктів внутрішнього контролю. По-п'яте, впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати процеси використання ресурсів і підвищує їх продуктивність.

3.2. Пропозиції з удосконалення організації і методики розвитку внутрішнього контролю

Внутрішній контроль є інструментом, який використовують власники підприємства задля отримання впевненості в тому, що діяльність є законною і чесною, наявні ресурси належним чином захищені від втрат і використовуються ефективно та економно, а інформація про фінансові результати є реальною, надійною та достовірною.

Ми погоджуємось із думкою, що «в ході організації внутрішнього контролю необхідним є створення інформаційної бази склад, структура і призначення якої буде мати широкий діапазон і прямо залежати від специфіки діяльності підприємства. Формування інформаційної бази повинно відбуватися шляхом проходження всіх етапів збору поточної інформації, проведення її аналізу та передачі користувачам» [76].

Коли підприємство вже створено, тобто вже сформований капітал, є активи, сформовані цілі та окреслені наміри і основні напрямки його діяльності, визначена структура і система управління, то внутрішній

контроль просто необхідний. Без внутрішнього контролю на підприємстві панує хаос і об'єднати працівників практично неможливо.

«Практиці вітчизняних підприємств не завжди притаманна наявність системи внутрішнього контролю, хоча його окремі елементи завжди присутні. Причиною цього може слугувати те, що в малих підприємствах зазвичай працює невелика кількість працівників, які можуть не мати спеціальних знань, що потрібні для організації ефективної системи внутрішнього контролю. Великі ж підприємства, які мають всі можливості для організації системи внутрішнього контролю, проте не завжди можуть раціонально застосовувати його методи, і в такому випадку кошти, витрачені на його побудову, не принесуть бажаних результатів» [76].

«З метою забезпечення належної впевненості керівництва у досягненні достатнього рівня економії та ефективності діяльності; достовірності статистичної, фінансової та управлінської звітності, рекомендовано на підприємствах створювати спеціальний підрозділ – службу внутрішнього контролю. Головною метою створення даної служби є перевірка результативності роботи підприємства та контролю за його діяльністю. Слід зазначити, що провідною умовою її створення й ефективного функціонування має бути абсолютна незалежність від других підрозділів, що дістається шляхом прямого підпорядкування цієї служби керівнику підприємства. Це надасть керівництву змогу ефективно контролювати відповідні підрозділи, розкривати резерви виробництва та найбільш далекоюсяжні напрямки розвитку, а також надавати рекомендації іншим відділам щодо покращення результатів їх роботи» [56, с. 34].

За результатами дослідження визначено фактори, які рекомендується враховувати при організації діяльності служби внутрішнього контролю на підприємстві, а саме:

- контрольні функції слід покласти на осіб, які мають досвід контрольної діяльності, достатній фах і компетентності щоб на високому професійному рівні оцінити причини можливих відхилень,

передбачити їх наслідки та внести відповідні пропозиції щодо усунення виявлених недоліків і помилок;

- не слід поєднувати спільними матеріальними інтересами суб'єктів контролю вищої ланки із підконтрольними співробітниками, адже у цьому випадку не можна забезпечити дотримання принципів об'єктивності, неупередженості та незалежності;
- визначення кількості відділів, чисельності, повноважень і функцій кожного з працівників, адже їх якісна роботи повинна базуватися на концепції внутрішнього контролю, яка визначена для кожного підприємства безпосередньо та залежно від його цілей і завдань;
- розробка та впровадження вдосконалених методів, прийомів і методик контролю, максимально адаптованих до його завдань;
- при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, процесів планування та аналізу, під час виконання передбачених програм обов'язково має здійснюватись самоконтроль тощо.

«До основних вимог системи внутрішнього контролю доцільно відносити: компетентність, сумлінність і чесність суб'єктів внутрішнього контролю; прийнятність (придатність) методології внутрішнього контролю; пріоритетність в областях, що мають стратегічне значення, повинен бути налагоджений контроль; конкретну відповідальність – кожна контрольна функція повинна бути закріплена тільки за одним центром відповідальності. Контрольна функція внутрішнього контролера – здійснення перевірки на предмет якості виконання бухгалтерами своєї контрольної функції, який оцінює законність відображених операцій і повинен нести відповідальність за них» [53, с. 63].

Система внутрішнього контролю буде більш дієвою та ефективнішою, якщо всі співробітники підприємства будуть виконувати контрольні процедури на постійній основі. При організації системи внутрішнього контролю необхідно щоб у забезпеченні її функціонування брали участь спеціалісти усіх супутніх служб – аналітичних, планових, економічних,

фінансових тощо.

Основною рекомендацією для покращення діяльності підприємства є введення, як мінімум, посади внутрішнього контролера, який здійснюватиме нагляд за окремими операціями і об'єктами, визначатиме резерви та перспективні ділянки розвитку виробництва, посилюватиме контроль за господарською діяльністю і розподілом прибутку тощо.

«Організація внутрішнього контролю на підприємстві залежатиме, передусім, від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, здійснюваних ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю» [56, с. 30].

Однією з можливостей організації системи внутрішнього контролю є використання ризик-орієнтованого підходу. Модель була представлена Комітетом організацій спонсорів Комісії Тредвея COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), який може слугувати еталоном для підприємств, щоб порівняти їх системи внутрішнього контролю із вказаною. Модель COSO включає основні поняття щодо контролю, які згруповано в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Основні поняття щодо контролю згідно Моделі COSO

Модель COSO	Ключовий напрям	Суть
Контроль	Процес	Контроль являє собою процес. Це засіб для досягнення мети, а не самоціль
	Залежність від людей	Контроль залежить від людей. Він являє собою не лише політику і форми керівництва, а й людей на всіх рівнях підприємства
	Достатня впевненість	Контроль може забезпечити керівництву та власникам лише достатню впевненість, а не абсолютні гарантії
	Досягнення цілей	Контроль спрямований на досягнення цілей в одній або декількох окремих, але пересічних категоріях

Відповідно до Моделі COSO, система внутрішнього контролю складається з п'яти взаємопов'язаних складових (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Складові системи внутрішнього контролю за Моделлю COSO

Складова	Суть
Контрольне середовище	Задає атмосферу на підприємстві, впливає на контроль свідомості працівників. Це основа для всіх інших компонентів внутрішнього контролю, підтримка дисципліни та структури. Факторами середовища контролю є: чесність, етичні цінності, стиль керівництва, система делегування компетенції, процеси управління та розвиток співробітників на підприємстві
Оцінка ризиків	Підприємство стикається з різними ризиками, які необхідно оцінити у зовнішньому і внутрішньому середовищі. Умовою для оцінки ризиків є визначення цілей, а тому оцінка ризику передбачає ідентифікацію та аналіз відповідних ризиків, пов'язаних із досягненням цілей. Оцінка ризику є передумовою для визначення способів управління ризиками
Засоби контролю	Контроль здійснюється відповідно до внутрішніх документів суб'єктів управління, які допомагають керівництву в реалізації його рішень. Вони надають можливість для вжиття необхідних заходів щодо запобігання виникненню ризиків, які можуть перешкоджати в досягненні цілей підприємства. Засоби контролю застосовуються на всьому підприємстві, на всіх його рівнях і при виконанні усіх функцій. Вони включають ряд заходів, зокрема: погодження, дозволи, перевірки, погодження, звірки, забезпечення безпеки активів і поділ обов'язків
Інформація та комунікація	Інформаційні системи відіграють ключову роль у системі внутрішнього контролю, оскільки вони створюють звіти, які містять більше, ніж просто фінансову інформацію, а також дані про оперативну діяльність, дотримання процедур і правил, особливості, що дозволяють керувати бізнесом і розвивати його. У більш ширшому сенсі ефективні комунікації повинні забезпечувати якісне формування інформації всередині підприємства та формувати інформаційні потоки знизу вгору
Моніторинг	Необхідно здійснювати моніторинг системи внутрішнього контролю. Моніторинг – це процес оцінки якості роботи системи протягом певного періоду часу. Максимальні результати досягаються шляхом постійного спостереження за діяльністю підприємства. Недоліки внутрішнього контролю, які виявлятимуться під час таких перевірок слід своєчасно повідомляти керівництву, що дозволить забезпечити безперервне вдосконалення керованої системи

Організація системи внутрішнього контролю є прерогативою самого підприємства і може включати кілька підходів. У сучасній практиці існує три підходи до організації системи внутрішнього контролю (рис. 3.1).

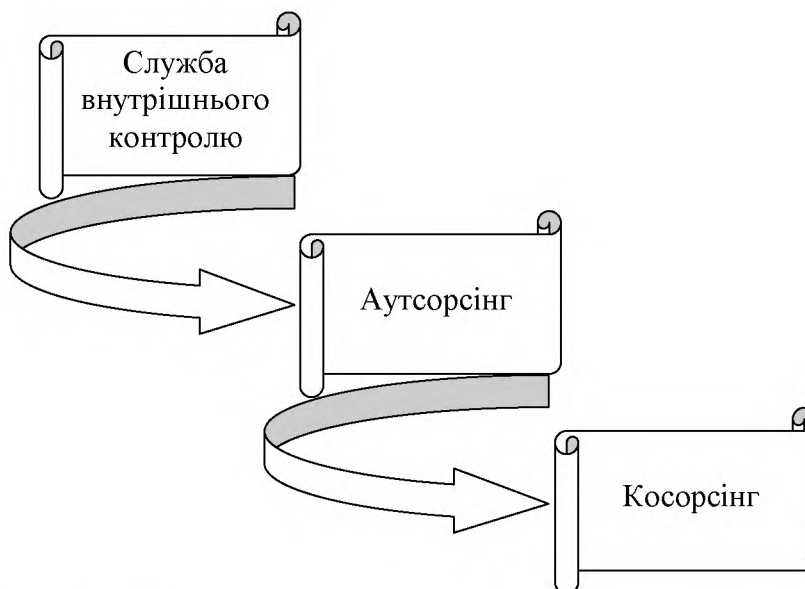


Рис. 3.1. Підходи до організації системи внутрішнього контролю

Перший підхід є одним із найпоширеніших способів, тобто створення служби внутрішнього контролю. Його суть полягає в тому, що створення сервісу здійснюється власними силами, тобто підприємство приймає на роботу фахівців, які мають необхідну кваліфікацію і які навчають наявний персонал. Корисність такого способу організації служби внутрішнього контролю пояснюється тим, що він дозволяє керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими структурними підрозділами, виявляти приховані резерви та найперспективніші напрямки розвитку, сформулювати рекомендації щодо покращення результатів роботи фінансово-економічних і бухгалтерських служб підприємства.

Перевагою цього підходу є те, що служба внутрішнього контролю продовжує діяти постійно, у зв'язку з чим підвищується якість управління бізнесом. Залучені фахівці стають членами трудового колективу підприємства, знають особливості діяльності, специфіку чинної системи внутрішнього контролю, що значно спрощує процес перевірки та підвищує достовірність її результатів. З боку інвесторів, завжди буде більше довіри до підприємства на якому служба внутрішнього контролю діє в перманентному стані. Недоліками такого способу організації служби внутрішнього контролю є висока трудомісткість роботи, пов'язана з вибором оптимальної форми

організації (управління, сектор, служба, підрозділ, відділ). Підприємство несе значні фінансові витрати на навчання працівників служби внутрішнього контролю, постійне підвищення їх кваліфікації, а також на розробку нормативно-методологічної бази внутрішнього контролю.

Другий підхід – це «укладення договору з контрагентом, який спеціалізується на наданні послуг внутрішнього контролю (аутсорсінгова компанія). При використанні даного підходу в підприємстві буде функціонувати аудиторський комітет та директор з внутрішнього контролю. В їх обов'язки входить співпраця з командою залучених фахівців аутсорсінгової компанії і аналіз фінальних звітів від них. Аутсорсінгова компанія бере на себе перевірку: правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, проводить оцінку податкових ризиків і ризиків втрати активів підприємством. Окремо оцінюється також ефективність кадрової політики, що застосовується підприємством, відповідність організаційної та функціональної структури масштабами діяльності компанії» [76].

Перевагою даного підходу до організації внутрішнього контролю є: відсутність витрат на створення та підтримання власної системи внутрішнього контролю, високий рівень підготовки кадрів, зниження витрат на навчання та підвищення кваліфікації працівників служби внутрішнього контролю, мінімальні витрати і зусилля керівництва щодо координації роботи внутрішнього контролера. Організація системи внутрішнього контролю та подальший моніторинг ефективності її функціонування є відповідальністю Генерального директора та призначених ним фахівців, яким делеговано такі повноваження (наприклад, керівник відділу внутрішнього контролю, фінансовий директор, головний бухгалтер).

Третій підхід, який використовують підприємства при організації внутрішнього контролю – це косорсінг, частковий аутсорсінг або співаутсорсінг – це поділ функцій з виконання будь-яких бізнес-процесів між співробітниками підприємства та зовнішніми виконавцями. У цьому випадку

аутсорсінгова компанія надає допомогу персоналу служби внутрішнього контролю на договірній основі. При цьому допомога аутсорсінгової компанії обмежена лише тими послуги, які у неї замовляють згідно вимог внутрішнього контролю підприємства.

Перевагою такого підходу до організації внутрішнього контролю є можливість залучення експертів різних галузей, гнучкість їх залучення, доступ до передових технологій і методик проведення перевірок та надання консультаційних послуг. Недолік цього підходу полягає у відсутності повного знання специфіки діяльності підприємства та особливостей процесів управління. Також можуть виникати проблеми з розподілом витрат на означені послуги для цілей оподаткування.

При вдосконаленні організації і методики внутрішнього контролю слід пам'ятати, що він здійснюється не лише окремим структурним підрозділом, а й усіма суб'єктами управління. Система внутрішнього контролю підприємства має складатись з трьох окремих але взаємоузгоджених форм (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

Складові системи внутрішнього контролю

Складова	Суть
Самоконтроль	Або контроль власної роботи кожним працівником по відношенню до нього самого. Це групи працівників у своєму підрозділі, а також даний підрозділ по відношенню до інших
Функціональний контроль	Виконується в рамках службових обов'язків у вигляді нагляду працівників керівних посад за підлеглими особами, чи підпорядкованими структурними підрозділами. Посадові обов'язки керівників щодо питань здійснення ними контрольно-перевірочних дій виділяються в окремий розділ їх посадових інструкцій та/або положень про внутрішній контроль підприємства
Інституційний контроль	Здійснюється шляхом виділення структурного підрозділу (посади), завданням якого є виконання контрольних функцій за всіма підпорядкованими підрозділами підприємства

Ми погоджуємось, що «система самоконтролю є економічно раціональною, оскільки не вимагає витрачання грошових коштів на його організацію та забезпечення контролерів матеріальними засобами.

Самоконтроль передбачає контроль за власними діями кожним працівником, особа, на яку покладено службові обов'язки, виступає суб'єктом внутрішнього контролю власних дій» [53, с. 64]. Проте, ефективний внутрішній контроль «здійснюється спеціалізованим суб'єктом підприємства та сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства, раціональності використання всіх видів ресурсів, підтверджує дані фінансової звітності та забезпечує дотримання положень чинних нормативно-правових актів» [76].

Повноваження кожного суб'єкта внутрішнього контролю мають бути чітко зазначені у його посадовій інструкції. У прийнятому регламенті про організацію внутрішнього контролю необхідно передбачити склад і структуру підрозділів підприємства із зазначенням їх адміністративного, функціонального та методичного підпорядкування, напрямки діяльності кожного з них, функції конкретних виконавців, закріплені нормативно-правовими актами їх взаємозв'язки, права, обов'язки та відповідальність, розподіл сфер контролю щодо видів продукції, ресурсів, результатів діяльності.

На підприємстві обов'язково має бути повний пакет документації (плани роботи, штатний розклад, посадові інструкції, регламенти в яких закріплені права, обов'язки та відповідальність кожного працівника та структурного підрозділу). Лише за наявності чіткого та реалістичного підходу до документального оформлення всіх заходів, що пов'язані із організацією та методикою внутрішнього контролю, стане можливою координація та функціонування всіх ланок системи внутрішнього контролю.

Крім того, щоб система внутрішнього контролю буда дієвою та відповідала очікуванням власників і керівництва, підприємство повинно забезпечити відповідність ряду вимог з моменту свого створення та протягом усього періоду діяльності, а саме:

- до фінансової звітності слід включати лише правильну інформацію задокументовані, класифіковані, оцінені та зафіксовані факти здійснення господарських операцій;

- фінансова звітність повинна містити об'єктивну інформацію про підприємство в цілому;
- забезпечити своєчасність виявлення будь-яких відхилень фактичних показників від планових, проведення їх аналізу та притягнення винних осіб до відповідальності;
- фінансові, трудові та сировинні ресурси підприємства свідомо не використовувались неефективно;
- активи підприємства не можуть бути безпідставно списані, привласнені або зумисне пошкоджені;
- комп'ютерні програми, що автоматизують систему обліку, у тому числі інформацію з первинних документів, її аналіз і розподіл на бухгалтерських рахунках не мають несанкціонованого доступу та не можуть бути підроблені;
- відхилення від планів вчасно виявляються, аналізуються, а винуватці притягуються до відповідальності;
- результати перевірок внутрішнього контролю невідкладно подаються особам, які мають право на їх отримання для прийняття відповідних управлінських рішень тощо.

Удосконалюючи методику внутрішнього контролю діяльності суб'єктів підприємницької діяльності необхідно передбачити ряд процедур, виконання яких є обов'язковим для будь-яких об'єктів, зокрема:

- визначення переліку нормативно-правових актів, що регулюють загальні вимоги до діяльності підприємства та організації обліку і контролю;
- встановлення відповідності первинного, аналітичного і синтетичного обліку та звітності прийнятій на підприємстві обліковій політиці;
- перевірка правильності відображення операцій з об'єктами у первинних документах, порядку їх подальшого накопичення, узагальнення та списання;

- визначення повноти, правильності і відповідності вимогам законодавства порядку відображення інформації в управлінській, фінансовій і податковій звітності.

При здійсненні внутрішнього контролю витрат доцільним буде проведення таких контрольних процедур:

- визначення правильності ведення обліку витрат і відповідність їх подальшого включення у сукупну суму витрат, у т.ч. і виробництва продукції, послуг обраному на підприємстві методу обліку витрат і встановленій методиці;
- перевірка правильності та ефективності процесу планування величини прямих витрат, які включаються у витрати виробництва (сировина, оплата праці, нарахування на заробітну плату, послуги) та вибір методики розподілу витрат;
- перевірка правильності нарахування, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- визначення правильності відображення адміністративних витрат та витрат на збут;
- перевірка правильності накопичення та списання витрат фінансової, інвестиційної діяльності та іншої діяльності, у т.ч. і від надзвичайних ситуацій;
- підтвердження законності та регулярності обліку операцій, пов'язаних з витратами.

Методика внутрішнього контролю доходів діяльності підприємств повинна включати такі обов'язкові контрольні заходи:

- перевірити порядок відображення доходів відповідно до положень НП(С)БО;
- переконатись у достовірності відображення доходу в первинних документах, синтетичних й аналітичних облікових регістрах та звітності;

- підтвердити достовірність визначення та відображення в обліку та звітності за доходами від реалізації, іншими операційними доходами, доходами від участі в капіталі, іншими фінансовими доходами, іншими доходами;
- перевірити порядок обліку і контролю виконання договорів і погашення зобов'язань;
- перевірити відповідності оцінки готової та відвантаженої продукції методам оцінки, визначеним за принципами бухгалтерського обліку;
- пересвідчитись, що інформація в бухгалтерському обліку про доходи від реалізації готової продукції сформована відповідно до методичних засад її створення;
- переконатись, що дохід відповідає умовам для його визнання та достовірної оцінки, а саме: продавець передав усі ризики та вигоди від власності на придбану продукцію; продавець не здійснює додаткового управління та контролю за проданою продукцією; суму доходу можна достовірно визначити і витрати пов'язані з цією операцією можна достовірно ідентифікувати; є впевненість в отриманні майбутніх економічних вигод.

У методиці внутрішнього контролю фінансових результатів обов'язково необхідно передбачити виконання таких контрольних дій, як:

- обстеження фінансових результатів діяльності підприємства щодо особливостей їх обсягів, структури та динаміки поведінки;
- виявлення, оцінка динаміки та сили впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на формування прибутку;
- розрахунок відхилення фактичного прибутку від прогнозного, із порівнянням за кілька попередніх періодів у частині зміни прибутку / збитку;
- визначення ключових напрямків та тенденцій розподілу прибутку;
- визначення резервів залучення доходів і зростання прибутку;

- розробка комплексу ефективних заходів для використання виявлених резервів тощо.

Висновки до розділу 3

Сучасний стан теоретичного забезпечення внутрішнього контролю ускладнюється через відсутність єдиних вимог і методик, численні зміни законодавства, застосування різних підходів до обліково-контрольної діяльності окремих суб'єктів господарювання. Маючи це на увазі організаційно-методичні засади внутрішнього контролю потребують їх удосконалення через формування об'єктивної інформації, яка необхідна для ефективного управління підприємствами.

Проблемні аспекти розвитку внутрішнього контролю негативно впливають на ефективність діяльності підприємств і їх кінцеві фінансові результати. Основними напрямками вдосконалення системи внутрішнього контролю є розробка стандартів внутрішнього контролю, його автоматизація та покращення нормативно-правової бази, що дозволить отримувати своєчасну, повну й достовірну інформацію про господарські операції і бізнес-процеси.

Наразі використовувати можливості системи внутрішнього контролю лише як формальної функції управління замало. Для організації ефективної роботи системи внутрішнього контролю на підприємстві необхідно: визначити конкретних суб'єктів внутрішнього контролю; встановити компетенції працівників кожного з відділів, що входять до цієї системи; сформувати персональний склад осіб, які безпосередньо впроваджують, розробляють, затверджують і застосовують процедури контролю; визначити права, обов'язки та порядок взаємодії підрозділів підприємства між собою; затвердити перелік, періодичність і порядок проведення контрольних процедур тощо.

Висновки

Одним із видів контролю є внутрішній, що функціонує як система заходів, які створюються і впроваджуються керівництвом підприємства з метою ефективного використання наявного майна, забезпечення реалізації працівниками своїх посадових обов'язків та визначення законності здійснених правочинів і їх економічної доцільності.

Внутрішній контроль є важливою основою для управління бізнесом у цілому, оскільки забезпечує перевірку виконання та ефективності управлінських рішень, виявлення та усунення відхилень у фінансово-економічній сфері та системі обліку, а також дозволяє знайти оптимальні шляхи використання матеріальних, трудових і сировинних ресурсів підприємства.

У зарубіжній практиці використання категорії «внутрішній контроль» («internal control») пов'язано з оцінюванням ефективності системи внутрішнього контролю, яка включає багато елементів і охоплює всі організаційні відносини на підприємстві. Загальною рисою у визначеннях більшості українських вчених є те, що внутрішній контроль трактується як інструмент безперервного управління процесами, який ведуть власники, менеджери, бухгалтерський, фінансовий, економічний та інші спеціалізовані відділи всередині компанії для перевірки надійності, законності, доцільності та ефективності використання всіх видів ресурсів у ході фінансово-господарської діяльності та прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль включає набір різних взаємопов'язаних прийомів, процедур і методик, які використовується адміністрацією для забезпечення зниження небажаного ризику у фінансових секторах діяльності підприємства та організації бізнес-процесів у цілому.

Процес організації внутрішнього контролю включає ряд послідовних етапів щодо раціонального планування та реалізації контрольних заходів для перевірки правильності відображення в бухгалтерському обліку

(первинному, аналітичному, синтетичному) та звітності підприємства із представленням підсумкового документа за його результатами та надання рекомендації керівництву щодо профілактики порушень і недоліків та оптимізації діяльності в цілому. Послідовне застосування методичних процедур внутрішнього контролю забезпечує виконання покладених на нього завдань з визначення достовірності та економічної доцільності фактів використання ресурсів підприємства.

Розкриття організаційних та методичних аспектів внутрішнього контролю відбувалось на підставі даних Товариства з обмеженою відповідальністю «Фон-Сан», основним видом діяльності якого є виробництво м'яса. Підприємство перебуває на обліку в Головному управлінні регіональної статистики та Головному управлінні ДПС у кіровоградській області, Кропивницьке управління, Кропивницька ДПІ (м. Кропивницький). ТОВ «Фон-Сан» є платником податку на прибуток підприємств, податку на додану вартість, земельного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, а також виступає податковим агентом щодо утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб, військового збору, єдиного соціального внеску.

У 2019 році за результатами діяльності підприємством було отримано прибуток у розмірі 144,7 тис.грн., а у 2020 році – 23,98 тис.грн.

Проведений аналіз фінансового стану дозволив встановити те, що протягом останніх двох років підприємство перебуває у доволі скрутному фінансовому становищі. Всі показники фінансової незалежності та ліквідності не відповідають нормативним значенням. Підприємству необхідно розробляти заходи щодо залучення додаткових ресурсів – або залучати додаткові кошти засновників, або відшукувати можливості отримання кредитних ресурсів.

На підставі розроблених тестів було проведено оцінку системи обліку і контролю на ТОВ «Фон-Сан» за різними обліковими ділянками. Це надало можливість визначити напрямки перевірки, джерела інформації, строки та

виконавців. Під час проведення перевірки правильності відображення у фінансовій звітності інформації про активи, пасиви та фінансові результати нами було розроблено та використано такі робочі документи внутрішнього контролера: робочий документ з вибіркової перевірки правильності формування первісної вартості окремих об'єктів основних засобів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності нарахування зносу основних засобів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки відповідності різних облікових регістрів у частині обліку запасів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування вартості готової продукції у частині матеріальних витрат; робочий документ внутрішнього контролера з підтвердження реальності дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності перерахунку дебіторської заборгованості в іноземній валюті; робочий документ внутрішнього контролера з підтвердження реальності дебіторської заборгованості за розрахунками з бюджетом; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності визначення реєстраційного ліміту з податку на додану вартість; робочий документи внутрішнього контролера з підтвердження правильності сформованого залишку за рахунками з обліку коштів та їх еквівалентів; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування даних про кредиторську заборгованість за розрахунками з бюджетом; робочий документ внутрішнього контролер з перевірки правильності формування інших поточних зобов'язань; робочий документ внутрішнього контролера з перевірки правильності формування фінансового результату; робочий документ внутрішнього контролер з перевірки відповідності даних фінансової та податкової звітності у частині формування фінансового результату.

За результатами внутрішнього контролю, суттєвих недоліків та порушень не виявлено, бухгалтерський облік ведеться на підприємстві у

відповідності до законодавства, фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах реальна та достовірна.

Необхідність дієвого внутрішнього контролю у бізнес-середовищі притаманна кожному суб'єкту господарювання. Потреба у формуванні системи внутрішнього контролю проявляється на всіх етапах створення та існування підприємства, від підготовки до закінчення повного виробничого циклу (під час організації підготовчих процесів, зберігання, переробки, безпосереднього виробництва, отримання готової продукції, пошуку шляхів її збуту, доставки продукції споживачеві). Ефективній реалізації вказаних процесів сприяє організація системи внутрішнього контролю, що дозволить отримати бажані показники рентабельності та прибутковості, запобігатиме нераціональному використанню наявних ресурсів, підтверджуватиме дані бухгалтерського обліку, які є інформаційною основою для складання звітності, контролюватиме дотримання положень чинних нормативних актів та дозволить уникнути шкоди діловій репутації підприємства і пов'язаним із цим наслідками.

Рациональна організація системи внутрішнього контролю дозволяє досягати необхідних показників прибутковості й ефективності діяльності, здійснює профілактику нераціонального використання ресурсів, допомагає уникненню шкоди репутації підприємства і пов'язаних з цим наслідків, покращує самоорганізацію та уможливорює отримання переваг над конкурентами.

Ефективність внутрішнього контролю слід оцінювати не стільки за інтенсивністю контрольних заходів, що проводяться працівниками з цього приводу, скільки за дієвістю системи внутрішнього контролю та зменшенням кількості виявлених недоліків і порушень та сум завданої матеріальної шкоди. Саме тому, керівники різних рівнів внутрішнього контролю для запобігання негативним явищам повинні широко використовувати механізми залучення превентивних дій та пов'язані з цим конкретні заходи.

Модернізація системи внутрішнього контролю має бути спрямована на

створення повної та надійної інформаційної бази, необхідної для прийняття управлінських рішень в інтересах усіх категорій користувачів. З огляду на це актуалізуються питання розробки більш сучасних та ефективніших засобів і процедури діагностики всіх об'єктів внутрішнього контролю, що характерні для країн-членів ЄС та інших цивілізованих країн світу. Забезпечення об'єктивною інформацією для менеджменту всіх рівнів управління особливо важливо в нинішніх умовах, коли Україна прагне стати повноправним членом Європейського Співтовариства.

Список використаних джерел

1. Алборов Р.А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации. М.: АО «ДИС», 1995. 80 с.
2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). М.: Экономика, 1994. 366 с.
3. Артюх О.В. Внутрішній податковий контроль: теоретико-методичні та організаційні аспекти. *Реформування обліково-контрольної системи підприємств України за міжнародними стандартами : монографія / за ред. Н.О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2018. С. 71-88*
4. Белобжецкий И. А. Ревизия и контроль в промышленности : Учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 1987. 294 с.
5. Белік В.Д. Контроль в системі управління підприємством. *Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2010. № 1 (51). С. 15-23*
6. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : Підручник. К.: ПП «Влад і Влада», 1996. 320 с.
7. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. К: Вища школа, 1994. 364 с.
8. Богомоллов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит. Организация и методика проведения. М.: «Экзамен», 1999. 192 с.
9. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09; Київ, 2008. 21 с.
10. Будник Л., Саченко С. Внутрішній контроль як засіб підвищення економічної безпеки бізнесу. *Галицький економічний вісник. 2011. № 4 (33). С. 191-194*
11. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М.: «Экзамен», 2000. 320 с.
12. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко М.І. Контроль і ревізія Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». вид.2-ге, доп. і перероб. Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.

13. Валуев Б.И., Горлова Л.П., Зернов Е.Л. и др. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия. М.: Финансы и статистика, 1991. 224 с.
14. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир: ЖДТУ, 2008. 529 с.
15. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінька. Фастів: «Поліфаст», 2006. 440 с.
16. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством : монографія / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за заг. редакцією Г.М. Давидова. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с.
17. Вовчик Н.Л. Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки*. 2019. Вип. 57. С. 110-117
18. Воронко Р.М. Внутрішній контроль як невід’ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Випуск 1 (45). Т. 2. С. 376-381
19. Воронко Р.М., Басіста І.А. Трактуювання внутрішнього контролю та проблеми його застосування на підприємствах. *Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси*. 2013. Вип. 10 (3). С. 139-146
20. Гамова О.В., Козачок І.А., Федоренко Т.В. Внутрішній контроль заробітної плати на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 2. С. 31-38.
21. Годована Л.Г., Бутинець Т.А. Внутрішній контроль та внутрішній аудит: схожість та відмінність. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/139/1/21.pdf>.
22. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січ. 2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення:

01.10.2021)

23. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
24. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : Дис... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2002. 188 с.
25. Данілова І.В. Особливості внутрішнього контролю діяльності хлібопекарних підприємств. Актуальні питання права та соціально-економічних відносин: Збірник наукових статей. 2021. С. 228-232
26. Данілова І.В. Оцінка організації системи обліку операцій з немонетарними оборотними активами. Облік, оподаткування і контроль в управлінні, 14 квітня 2021 р. Кропивницький, 2021. С. 28-29
27. Дікань Л.В., Шульга Н.М. Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій. Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. 60 с.
28. Дядюн О.О. Особливості здійснення внутрішнього контролю нематеріальних активів підприємства. *Економіка. Фінанси. Право*. 2019. № 10/3. С. 6-13
29. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. 4-те вид., випр. та доп. К.: «Знання», 2002. 566 с.
30. Зорій Н.М., Мельник Н.Г. Теоретико-організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва готової продукції на підприємстві. *Економіка: реалії часу*. 2012. № 3-4 (4-5). С. 94-100
31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ М-ва фінансів України від 30 лист. 1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 12.11.2021)
32. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

33. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: методологія та організація : автореф. дис. ... д-ра. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 42 с.
34. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практ. посіб. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
35. Карпова Т.П. Управленческий учет для ВУЗов : практ. изд. М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 380 с.
36. Кисилевич Т.И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях. М.: Финансы и статистика, 2002. 128 с.
37. Ключ Ю.І., Іжболдіна А.В. Оцінка ефективності внутрішнього контролю промислових підприємств. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2020. № 3 (69). С. 52-57
38. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід’ємний елемент операційної системи підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 6. Том. 1. С. 164-170.
39. Кодекс України про адміністративні правопорушення (статті 1 – 212-21) : Закон України від 07 груд. 1984 р. № 8073-X. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-10> (дата звернення: 06.10.2021)
40. Контроль производства с помощью вычислительных машин. М.: Энергия, 1975
41. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. М.: Экономика, 1982. 216 с.
42. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. М.: Финансы и статистика, 1988. 300 с.
43. Крестьянникова О.О., Ситнік О.М. Щодо співвідношення «внутрішнього контролю» та «внутрішнього аудиту». *Право і суспільство*. 2012. № 1. С. 131-136
44. Криванич М.Ю., Артюх О.В. Внутрішній контроль обліку витрат: методичні аспекти. *Електронне наукове фахове видання «Економіка та суспільство»*. 2018. Вип. 16. С. 914-920
45. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05 квіт. 2001 р.

- № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14> (дата звернення: 01.10.2021)
46. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. М: «Финансы и статистика», 1990. 120 с.
 47. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. М.: Финансы и статистика, 1985. 143 с.
 48. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2004. 19 с.
 49. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія. К.: АВРІО, 2005. 264 с.
 50. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня д-ра екон. : 08.06.04. Київ, 2006. 33 с.
 51. Масюк Ю.В., Коваленко Н.В. Економічна сутність внутрішньогосподарського контролю у системі управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2016. № 12. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7288> (дата звернення: 02.11.2021).
 52. Мельник В.М., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль : учеб. пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 520 с.
 53. Михалків А.А., Косташ Т.В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61-65.
 54. Мишучкова Ю.Г. Особенности организации системы внутреннего контроля на предприятиях мукомольной промышленности. «Аудитор». 2012. № 8. URL: <http://www.cfin.ru/management/practice/flour-grinding.shtml> (дата звернення: 29.10.2021)

55. Мулик Я.І. Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Вип. 22. С. 960-964.
56. Мулик Я.І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. № 17-18. С. 28-38
57. Мурашко В.М. Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2003. 311 с.
58. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле. К. Головное издательство издательского объединения «Вища школа», 1979. 207 с.
59. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : Монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. 224 с.
60. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. М.: «Финансы и статистика», 1994. 175 с.
61. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія; за наук. ред. В.О. Шевчук. К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. 489 с.
62. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук. : 08.00.09. Київ, 2010. 39 с.
63. Податковий кодекс України : Закон України від 02 груд. 2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 01.10.2021)
64. Подолянчук О.А, Слободянюк А.В. Сутність внутрішнього контролю та проблеми його впровадження у сільськогосподарських підприємствах. *Збірник Наукових праць ВНАУ. Економічні науки*. 2012. № 1 (56). Том. 4. С. 143-148
65. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств. *Економіка АПК*. 2010. № 10. С. 109-112. URL: http://repository.vsau.org/view_doc.php?filename=2176.pdf (дата

звернення: 29.10.2021)

66. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#n322> (дата звернення: 04.10.2021)
67. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.10.2021)
68. Про затвердження Порядку безперервного професійного навчання аудиторів : Наказ М-ва фінансів України від 06 лип. 2020 р. № 400. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0999-20/conv#Text> (дата звернення: 14.10.2021)
69. Протасов М.И., Шапиро О.Н., Безвидная М.М. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности. М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. 168 с.
70. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Внутрішній контроль незавершених капітальних інвестицій, інвестиційної нерухомості, довгострокових фінансових інвестицій та довгострокової дебіторської заборгованості : колективна монографія. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація* / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. С. 219-232
71. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Документальне забезпечення внутрішнього контролю операцій з оборотними активами. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2020. № 4 (37). С. 236-250
72. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методичні підходи до внутрішнього контролю запасів : Kollektive Monografie. *KONZEPTUELLE GRUNDSÄTZE DES WIRTSCHAFTSWACHSTUMS BEI DER GLOBALISIERUNG* / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften

- Professor W. Jatsenko. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016 P. 208-218
73. Родионов В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль : Учебник. М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2002. 320 с.
 74. Рубитель О. В лабіринтах внутрішнього контролю. *ЛігаБлоги*. 2020. URL: <https://blog.liga.net/user/orubitel/article/35496> (дата звернення: 30.10.2021)
 75. Савицкий А.М. Контроль и ревизия с применением средств вычислительной техники. М.: Финансы и статистика, 1985. 126 с.
 76. Савченко Р.О., Савченко Н.М., Дем'янюк І.В. Внутрішній контроль: проблеми та перспективи. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7288> (дата звернення: 02.11.2021).
 77. Смержанюк Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: навч. посіб. К, 2009. 284 с.
 78. Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники. Часть 1. Воронеж: редакционно-издательский отдел, 1993. 160 с.
 79. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит : Учебник. М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. 239 с.
 80. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. 2014. № 9 (226). С. 32-37
 81. Старенька О.М. Теоретичні аспекти внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць*. 2016. Вип. 1. № 60. С. 289-296.
 82. Столяр Л.Г. Внутрішньогосподарський контроль та внутрішній аудит у системі управління підприємством. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2010. Вип. 4. С. 334-338.
 83. Стратегія розвитку Аудиторської палати України до 2023 року : Рішення з'їзду аудиторів України від 18 трав. 2019 р. № 1/13 URL: https://www.google.com/url?sa=...=AOvVaw0Mh4-yGg8_BDRZIt16N5Ur

(дата звернення: 05.10.2021)

84. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. М.: Финансы и статистика, 1987. 127 с.
85. Сухарева Л.А., Дмитренко И.Н., Борисенко М.В. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы. *Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Львівська комерційна академія.* 2004. № 16. С. 84-91.
86. Терехов А.А. Аудит. М.: Финансы и статистика, 1998. 512 с.
87. Україномовний текст «Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016–2017 років» Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)). 2018. URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/...pdf> (дата звернення: 30.10.2021)
88. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль капіталу у дооцінках : Collective monograph. *Emergence of public development: financial and legal aspects* / Yu. Pasichnyk and etc.: [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.]. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. P. 520-529
89. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль окремих видів дебіторської заборгованості як пріоритетний напрям ефективного розвитку підприємницької діяльності : kollektive Monografie in 2 Bänden. *Sozioökonomischen und rechtliche Faktoren der sozialen Entwicklung unter den Bedingungen der Globalisierung.* / Hrsg. von Doktor der Wirtschaftswissenschaften, Professor Yu.V. Pasichnyk. Shioda GmbH, Steyr, Österreich, 2018. Band 2. S. 158-173
90. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль операцій з основними засобами та нематеріальними активами : колективна монографія. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аудиту та аналізу: теорія, методологія, організація* / за заг. ред. д.е.н., проф. О.А. Сарапіної; ХНТУ. Херсон: Книжкове видавництво ПП Вишемирський В.С., 2014. С. 203-218

91. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль операцій із формування величини додаткового та резервного капіталу : Collective monograph. *Latest Technologies of Neo-industrial Transformations: Financial, Legal and Sociological Aspects.* / Ed. by Doctor of Economics Sciences, Prof. Pasichnyk Yu. Austria, 2020. P. 275-286
92. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Внутрішній контроль порядку формування зареєстрованого (пайового) капіталу : Collective monograph. *Stages of Formation and Development of the Economy of Independent Ukraine* [Ed. by Doctor of Economics Sciences, Prof. Yu. Pasichnyk]. Verlag SWG imex GmbH, Nuremberg, Germany, 2021. P. 355-364
93. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю в системі управління економічною безпекою суб'єктів господарювання : Колективна монографія. *Управління системою економічної безпеки суб'єктів господарювання : обліково-аналітичне забезпечення* / За ред. Черевка О.В., Гнилицької Л.В., Мігус І.П. Черкаси: ПП Чабаненко Ю.А., 2015. С. 143-172
94. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Організація і методика податкових перевірок : навчальний посібник. Дніпро : Середняк Т.К., 2020. 292 с.
95. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Особливості внутрішнього контролю операцій з окремими видами запасів : Kollektive Monografie. *KONZEPTUELLE GRUNDSÄTZE DES WIRTSCHAFTSWACHSTUMS BEI DER GLOBALISIERUNG* / herausgegeben vom Doktor Wirtschaftswissenschaften Professor W. Jatsenko. Verlag SWG imex GmbH Nürnberg, Deutschland, 2016 P. 197-208
96. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Робочі документи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами: прикладний аспект. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : Міжнародний науковий журнал.* 2016. випуск 3. С. 69-84
97. Ходаківська Л., Пономаренко Т. Внутрішньогосподарський контроль збереження і використання матеріальних ресурсів. *Українська наука:*

- минуле, сучасне, майбутнє*. 2014. Вип. 19 (2). С. 229-236.
98. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: «Финансы и статистика», 1995. 416 с.
 99. Чередніченко М.Г., Руденко Л.О. Концептуальні засади організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 32. С. 239-248.
 100. Черничук Л.В. Переваги системи внутрішнього контролю в умовах економічної кризи. *Ефективна економіка*. 2013. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2034> (дата звернення: 30.10.2021)
 101. Шпиг А.А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торго. М., «Экономика», 1977. 124 с.
 102. Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях. М.: «Финансы и статистика», 1983. 160 с.
 103. Штейнман М.Я., Бутынец Ф.Ф. Ревизия и контроль сельскохозяйственных предприятий. (Учебник и учеб. пособие для с.-х. техникумов). М.: Колос, 1976. 224 с.
 104. Яворова Г.В. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка*. 2013. № 4 (42). С. 303-306
 105. Fomina Tetiana, Olha Puhachenko Classification of internal control: evolution, current state and problems of development. *Innovative economics and management*. 2019. Volume 6. № 2. P. 62-71
 106. Olha Puhachenko, Tetiana Fomina Method of control: evolution, modern interpretation and the connection with the concept of «method of internal control». *Innovative economics and management*. 2019. Volume 6. № 1. P. 79-88