

Центральноукраїнський національний технічний університет

Економічний факультет

Кафедра «Економіка, менеджмент та комерційна діяльність»

Допущена до захисту:

Завідувач кафедри економіки,
менеджменту та комерційної діяльності

к.е.н., доцент

_____ Тетяна РЯБОВОЛИК
„___” _____ 20__ р.

(протокол засідання кафедри ЕМ та КД

№__ від „___” _____ 20__ р.)

Кваліфікаційна робота

за другим (магістерським) рівнем вищої освіти

на тему «Напрями вдосконалення внутрішнього контролю активів в управлінні
фінансово-економічною безпекою підприємства з переробки
сільськогосподарської продукції»

Виконав: здобувач вищої освіти

2 курсу, групи УФЕБ-22М

спеціальності 073 «Менеджмент»

ОПП «Управління фінансово-
економічною безпекою»

_____ Ігор ГАЙДУКОВ

Керівник: канд. екон. наук, доцент

_____ Ілона АНДРОЩУК

Рецензент

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ	7
1.1.Внутрішньогосподарський контроль: сутність, функції та роль в управлінні фінансово-економічною безпекою підприємства	7
1.2.Класифікація внутрішнього контролю	15
1.3.Внутрішній контроль та система заходів щодо обмеження ризику господарської діяльності.....	32
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ І АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «АОИЛ»	42
2.1. Компаративний аналіз тенденцій розвитку олійної галузі України	42
2.2. Загальна характеристика ТОВ «АОИЛ» та оцінка особливостей виробничих етапів.	48
2.3. Розробка та впровадження методик з COSO Cube на досліджуваному підприємстві	56
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «АОИЛ»	84
3.1. Особливості оптимізації системи внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «АОИЛ».....	83
3.2. Заходи по вдосконаленню ефективності системи внутрішнього контролю активів на досліджуваному підприємстві	85
ВИСНОВКИ	97
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100

ВСТУП

Існування будь-якої організації, незалежно від її розмірів, сфери діяльності та інших чинників, не можливо явити без роботи з активами. Таким чином, активи підприємства являють собою той базис, наряду з іншими чинниками, який є основою роботи підприємства чи організації. А будь-який базовий елемент потребує виміру, контролю та захисту. Система внутрішнього контролю активів є ключовим елементом ефективного функціонування підприємства та забезпечує захист його ресурсів від невірної використання, шахрайства та інших ризиків. Вона спрямована на забезпечення надійності фінансової звітності, виконання законодавства, оптимізацію операційних процесів та вдосконалення управлінської ефективності. Історія обліку та захисту активів свідчить про постійний розвиток методів та підходів для збереження та відстеження цінностей. З розвитком та ускладненням людської діяльності, системи обліку та контролю активів пройшли шлях від античних глиняних табличок Месопотамії та Давнього Єгипту до виникнення бухгалтерського обліку у XV сторіччі. Проте, найбільш бурхливий розвиток ця сфера отримала з початку індустріальної революції та впровадження все більш складних технологічних процесів. XX сторіччя принесло те, що об'єднало розрізнені напрямки обліку та захисту у єдині стандарти бухгалтерського обліку та аудиту. А впровадження комп'ютеризації обліку призвело до значного його полегшення. Проте, розвиток інформаційних технологій приніс не лише полегшення обліку, а й став джерелом додаткової загрози у вигляді кіберзагроз та кібершахрайства. Також, не втратила своєї актуальності й сфера фізичного захисту активів. Таким чином, об'єднання різних напрямків захисту активів підприємства призвело до необхідності створення єдиного механізму – системи внутрішнього контролю активів.

Дослідженням проблематики внутрішнього контролю активів в управлінні фінансово-економічною безпекою підприємства займався

широкий перелік вчених, серед них такі як: В. Андрєєв, М. Білуха, Л. Васильєва, А. Загородній, М. Корінько, Б. Кудрицький, В. Мурашко, О. Петрик, К. Редченко, Д. Робертсон, Л. Рябенко та інші.

Мета кваліфікаційної роботи: на основі сучасних напрацювань в створенні системи внутрішнього контролю розробити пропозиції щодо розроблення та впровадження системи внутрішнього контролю активів на підприємстві ТОВ «АОИЛ». У роботі були поставлені та вирішені наступні завдання:

- дослідити теоретичні засади розвитку системи внутрішнього контролю. Залучення саме системних підходів до побудови та функціонування такої системи персоналу має вивести зусилля підприємства зі збереження активів на наукове підґрунтя;

- виявити сутність, принципи та методи побудови системи внутрішнього контролю активів. Така система передбачає інформаційне, технічне, нормативно-методичне, забезпечення. Керівники і працівники підрозділів, залучених до такої системи також мають бути повністю проінформовані про методи та мету цієї системи, її необхідність та роль у загальній системі управління підприємством;

- визначити основні проблеми розвитку та функціонування системи внутрішнього контролю. Основною проблемою є саме ненауковий, несистемний підхід. Методики збереження активів існують самостійно, виконуючи свої функції, проте саме науковий підхід дасть змогу вивести систему внутрішнього контролю активів на якісно новий щабель розвитку;

- провести аналіз основних загроз для збереження активів на підприємстві та їх вплив на його роботу. Виходячи із специфіки виробництва, слід зазначити, що внутрішній контроль має на меті не тільки асортиментний та кількісний контроль, але й контроль якості як сировини так і готової продукції;

- розробити основні заходи підвищення ефективності впровадження та функціонування системи внутрішнього контролю активів,

побудованої на науковому підході. Основними заходами є напрямок синтезу різних напрямків для створення єдиного контрольного механізму, що дозволить гідно справлятися як з існуючими загрозами, так і з тими, які можуть з'явитися у майбутньому. Керівництво підприємства готове всіляко сприяти такому підходу.

Об'єктом дослідження в межах кваліфікаційної роботи виступає діяльність товариства з обмеженою відповідальністю «АОИЛ», предметом – особливості системи внутрішнього контролю ТОВ «АОИЛ».

Основними методами, які було використано у процесі написання кваліфікаційної роботи стали такі методи як: системний підхід, метод узагальнення, аналіз і синтез, експертно-аналітичний і нормативний методи.

Науковою цінністю одержаних результатів кваліфікаційної роботи виступає авторський підхід щодо об'єднання різних напрямків контрольних механізмів у єдину масштабовану проактивну систему, який дозволить створити сучасну, гнучку, методологічно вірну, ефективну систему внутрішнього контролю активів, готову протистояти як існуючим, так і майбутнім загрозам, постійно поліпшуватися та вдосконалюватися, забезпечуючи виконання цілей, поставлених керівництвом. Практична цінність кваліфікаційної роботи полягає в тому, що отримані результати можуть бути прийняті до впровадження досліджуваним ТОВ «АОИЛ» шляхом впровадження методик з COSO Cube при розробці заходів із вдосконалення внутрішнього контролю активів в управлінні фінансово-економічною безпекою підприємства з переробки сільськогосподарської продукції.

За результатами виконання кваліфікаційної роботи підготовлено та опубліковано тези доповіді на тему: «Застосування методик COSO для побудови системи контролю та збереження активів на підприємстві», які були представлені на VI Ювілейній Міжнародній науково-практичній конференції «Конкурентоспроможна модель інноваційного розвитку економіки України»).

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ

1.1. Внутрішньогосподарський контроль: сутність, функції та роль в управлінні фінансово-економічною безпекою підприємства

Термін «контроль» почав активно застосовуватися з XVIII століття (від нім. *die Kontrolle* - контроль, перевірка, фр. *Controle* – спостереження для перевірки, реєстр, перелік для перевірки). В свою чергу, вони утворилися від латинського *contra rotulus*, що в перекладі означає «протиставлення, зіставлення зі списком».

У вітчизняній термінології «контроль – одна з функцій управління, призначення якої – виявлення можливих відхилень величини фактичних параметрів керованої системи від бажаних (мети, завдання, норми і т.і.) із метою забезпечення досягнення організацією своїх цілей» [9].

У сучасній науці та практичній діяльності термін «контроль» вживається досить часто, проте в трактуванні поняття «контроль» єдності немає. Поняття «контроль» часто пов'язують із процесом управління. Так, Д. Ірвін пропонує розглядати контроль як “частину єдиної системи управління” [47] ряд економістів, розкриваючи зміст контролю, представляють його як одну з функцій управління [42]. Дехто розглядає контроль як завершальний етап управлінської діяльності. Є ті, хто дотримується тієї думки, що контроль може бути сферою практичної діяльності людей або вважають контроль самостійним процесом, який забезпечує функціонування об'єкта відповідно до прийнятих управлінських рішень, здатних призвести до успішного досягнення поставленої мети [2].

Дуже розгорнуто суть контролю визначив інженер та фахівець у сфері управління А. Файоль: «На підприємстві суть контролю полягає в тому, щоб перевірити, чи все виконується відповідно із затвердженими планами,

розробленими інструкціями і встановленими принципами. Його мета — виявити слабкі місця і помилки, своєчасно виправити їх та не допустити повторення. Контролюється все: предмети, люди, дії» [40]

В роботах вітчизняних дослідників, таких як Білуха М.Т. [2], Бутинець Ф.Ф. [4], Калюга Є.В. [13, 14], Акаєв Ш.М. [24] можна побачити різні підходи як до визначення контролю, так і до його класифікації. Узагальнюючи, можна сказати, що цей підхід спрямований на спробу класифікувати форми, типи, методи, засоби контролю, проте відсутність єдиного підходу призводить до надмірності класифікуючої інформації, але не дають конкретної схеми такої класифікації. Важливо зауважити, що різні підходи до поняття контролю пов'язані не так з прагненням дати його універсальне трактування, як з інтересами представників різних наукових напрямів: філософії, теорії управління, політики, права тощо (табл. 1.1)

Таблиця 1.1

Основні підходи до трактування поняття «контроль» залежно від сфер знань

Автори	Визначення «контролю»
I. А. Грузіна, I. О. Кінас, I. М. Перерва [35]	Контроль - це постійний процес, що забезпечує досягнення мети шляхом своєчасного виявлення проблем
Шевчук В.О. [42]	Форма зворотного зв'язку, завдяки якій керівна система, тобто суб'єкт контролю, отримує інформацію про реальний стан об'єкту, який управляється і реалізацію управлінських рішень
В. П. Рубцов, Н. І. Перинська [34]	Одна з найважливіших функцій, яка дає змогу порівняти фактичний стан у певній галузі з вимогами, поставленими до неї; виявити недоліки й помилки в роботі та запобігти їм; оцінити відповідність реалізації інших функцій управління поставленим завданням
Lima Declaration of Guiding Principles of Control [18]	Є не самоцілью, а невід'ємною складовою системи регулювання, метою якого є виявлення відхилень від стандартів і порушень принципів законності, продуктивності, результативності та економічності в управлінні фінансами на припустимо ранній стадії для того щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, притягти винних до відповідальності, отримати компенсацію за зазначені збитки чи провести заходи із запобігання чи скорочення кількості таких порушень у майбутньому
Осовська Г.В.,	Процес забезпечення досягнення цілей діяльності через

Осовський О.А. [22]	виявлення відхилень у виконанні планів і внесення відповідних корективів у дії або плани
------------------------	--

Продовж. табл. 1.1

В. М. Федосова, С. І. Юрія [39]	Відображає стан обігу ресурсів, ефективність господарської діяльності, контролю за реалізацією управлінських рішень у галузі фінансів та аналізу чинників, які спричинили відхилення від запланованих параметрів (показників)
В. Тертичка [36]	Зіставлення у процесі реалізації контрольної функції управління результатів і планів діяльності для внесення відповідних корегувань. Контроль виступає елементом системи зворотного зв'язку та функціонує на трьох рівнях організації: стратегічному, управлінському, операційному
Бутинець Ф.Ф., Бутинець Т.А. [5]	Наука контролю є вченням про реальні господарські порушення та відхилення
Авторське визначення	Контроль є періодичним зіставленням планових та фактичних показників, які визначені в межах контрольованої середовища для запобігання відомим та виявлення потенційних ризиків

Джерело: складено автором на основі [5;18;22;34;35;36;39;42;49]

Контроль можна визначити, як засіб, метод, форму, вид діяльності, функцію, фактор, елемент, проте різні точки зору вчених, економістів і практиків, об'єднані одним загальним твердженням, що сутність контролю може бути розкрита лише у тісному зв'язку з управлінням, адже без нього контроль втрачає всякий сенс і здійснювати контроль задля самого контролю неефективно та безглуздо (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Ключові підходи до трактування контролю

Джерело: складено автором на основі [15;20;30;32]

Необхідність контролю визнається у всіх країнах з розвиненою ринковою економікою, оскільки він відіграє важливу роль у забезпеченні можливості здійснювати управління діяльністю суспільства та його відокремленими організаціями в цілому так і соціально-економічними відносинами, що складаються в ньому, зокрема.

Активна роль контролю у управлінні економікою виявляється у тому, що він не обмежується лише констатацією допущених відхилень від вимог управлінських рішень. Його дані використовуються для підтримки динамічної рівноваги всієї системи управління, прийняття найбільш обґрунтованих управлінських рішень. В умовах ринкової економіки роль контролю стає провідною не тільки у управлінні загалом, а й в управлінні фінансово-економічної безпекою.

Економічна діяльність підприємства здійснюється відповідно до встановлених власниками розпоряджень, норм і правил, що визначають права, обов'язки та відповідальність суб'єктів, що беруть участь у них. Дотримання прав, виконання обов'язків та несення відповідальності учасників економічної діяльності забезпечуються за допомогою управління та контролю. Контроль сприяє зміцненню договірної та виконавчої дисципліни.[25, 26]

Має сенс розрізняти контроль системи об'єктів у цілому (тобто всієї організації), контроль її конкретних підсистем та контроль окремих об'єктів. Такий підхід «дозволяє розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності і цільової орієнтації» [8].

Добре організований контроль формує у працівників усіх ланок управління високий професіоналізм, компетентність, діловитість та оперативність, що є важливим фактором успішного вирішення завдань, які ставить власник підприємства в умовах ринкової економіки.

Завдання контролю дуже різноманітні та визначаються його цілями.

Основними загальними завданнями контролю в управлінні активами є:

- забезпечення безпеки та раціонального використання всіх коштів, що знаходяться в розпорядженні суб'єкта економічної діяльності;
- виявлення та використання резервів зростання та ефективності виробництва;
- виявлення шляхів удосконалення роботи економічного суб'єкта
- виявлення та запобігання несанкціонованим діям з активам
- визначення та застосування заходів відповідальності до осіб, відповідальних за порушення.

Завдання контролю в управлінні економічною безпекою підприємства цим переліком не вичерпуються і можуть змінюватись разом із змінами, що відбуваються у сфері фінансово-економічної політики. Завдання контролю можуть уточнюватися та конкретизуватися залежно від цілей та завдань організації та осіб, які здійснюють контроль, та об'єктів контролю.

Предмет і специфіку контролю не можна розкрити достатньо повно, не торкаючись питання про його функції. Контроль відіграє значну роль технології управлінського процесу. При цьому він виконує чотири основні функції: інформаційну, профілактичну, мобілізуючу та виховну (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Основні функції контролю

Функція	Зміст
Інформаційна	полягає в тому, що інформація, отримана результаті контролю, є основою прийняття відповідних управлінських рішень, які забезпечують нормальне функціонування контрольованого об'єкта
Профілактична	полягає в тому, що контроль покликаний, як виявить недоліки, розкрадання, зловживання, а й сприяє їх усунення і недопущення у подальшій роботі
Мобілізуюча	змушує економічні суб'єкти забезпечувати раціональне та цільове використання всіх своїх засобів та ресурсів
Виховна	сприяє появі у працівників організації неухильного дотримання правил та чіткого виконання своїх обов'язків. Таким чином, дотримується дисципліна, виховується свідоме ставлення до роботи та власності організації

Джерело: складено автором на основі [43]

Функції контролю також тісно пов'язані з виявленням відхилень, аналізом причин відхилень та коригуванням виявлених відхилень [43].

Функція виявлення відхилень включає широкий спектр діяльності: встановлення відхилень у процедурах руху активів; відхилень у кількісних показниках; відхилень у якісних показниках.

Функція аналізу причин відхилень передбачає дослідження фактів, що визначили те чи інше відхилення, встановлення осіб, відповідальних за відхилення. Ця функція контролю проявляється на кожній стадії процесу управління і, особливо, на стадії аналізу та оцінки результатів діяльності з досягнення поставленої мети. Методи аналізу широко використовуються у процесі здійснення контролю. Проте й результати самого контролю також піддаються аналізу, виходячи з даних якого дається оцінка ситуації, що склалася конкретному етапі просування до наміченої мети.

Функція коригування виявлених відхилень (регулятивна) полягає у розробці пропозицій щодо усунення виявлених відхилень у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства.

Контроль, здійснюваний у процесі реалізації заходів щодо досягнення поставленої мети і в ході здійснення господарських операцій, спираючись на дані первинних документів і систем обліку, дозволяє оперативно реагувати на господарські ситуації, що швидко змінюються, приймати коригувальні рішення і заходи, що запобігають можливості виникнення втрат і збитків.

Будучи однією з функцій управління, контроль виходить з загальних принципів управління [43].

Основними принципами є незалежність та об'єктивність, компетентність та гласність. Незалежність контролю має бути забезпечена самостійністю контролюючого органу (рис. 1.2).

Об'єктивність та компетентність мають на увазі неухильне дотримання контролерами правил та інструкцій, високий професійний рівень роботи контролерів.

Гласність передбачає інформування співробітників про ті чи інші методи контролю та відповідальності за порушення правил та інструкцій.

Крім основних принципів, важливу увагу необхідно приділяти і дотриманню технічних важливих підходів до його організації.



Рис. 1.2. Технічні принципи реалізації контрольних процедур

Джерело: складено автором на основі [43]

Принцип загальності. Контроль повинен тримати в полі зору основні сфери діяльності організації та процеси, що протікають у ній. До нього залучається весь персонал організації чи його значної частини, бо найкращий ефект забезпечує самоконтроль зацікавлених у результатах своєї праці виконавців.

Принцип стратегічного спрямування. Система контролю повинна мати чітку стратегічну спрямованість, яка задається основними пріоритетами розвитку організації. Інші сфери її діяльності ретельно перевіряти далеко не завжди є доцільним, а деякі і зовсім не має сенсу, тому що це відволікає багато сил і засобів.

Принцип випередження. Сучасний контроль спрямований не на виправлення, а на запобігання помилкам, що значно дешевше. Тому він є невід'ємним елементом процесу планування на всіх його стадіях.

Принцип гнучкості і пристосовності до умов, що змінюються.

Принцип своєчасності. Контроль повинен бути своєчасним, дозволяти усувати порушення, перш ніж вони приймуть небезпечні розміри, інакше він вічно спізнюватиметься і виявиться на практиці марним.

Принцип економічності. Оскільки контроль є не самоціллю, а засобом досягнення мети, він повинен бути умовою підвищення ефективності господарювання, отже, бути економічним (вигоди, що приносяться, повинні перевищувати витрати).

Принцип індивідуальності. Ефективний контроль є індивідуалізованим, орієнтованим на конкретні процеси, результати, вимагає врахування особистих якостей людей, їх становища, зв'язків у колективі.

Принцип гуманізму. Орієнтованість контролю на людину означає його доброзичливість, виключення будь-якого стеження безпосередньо за людьми, тиску на них. Контрольні методи не повинні виходити із презумпції винності співробітника.

Принцип певності. Контроль повинен відповідати характеру свого об'єкта, а його мета — бути зрозумілою. Співробітнику необхідно показати, що контролюють не його особу, а виробничу діяльність, що робиться це об'єктивно. Тому недоцільно застосовувати методи контролю, які відкидаються людьми.

Принцип поміркованості. Бажано уникати надмірного контролю над ними, тим більше з недовіри, бо, окрім марних витрат коштів та зайвих емоцій, це нічого не дає.

1.2. Класифікація внутрішнього контролю

Наукова класифікація контролю передбачає угруповання його видів за часом здійснення, залежно від предмета та об'єкта контролю, а також стосовно суб'єкта контролю за формами здійснення контрольної діяльності, за джерелами даних. Разом з тим запропоновані групування можуть бути представлені й іншими способами. [43, 12]

За часом здійснення контроль поділяється на попередній, поточний та подальший [21]. Такий поділ, відомий з теорії контролю, визначає технологічні прийоми їх проведення.

Попередній контроль здійснюється з метою недопущення незаконних та/або небезпечних дій, непродуктивних витрат матеріальних ресурсів або дій, які можуть призвести до втрат надалі. Попередній контроль провадиться до початку здійснення господарських операцій у процесі планування. Так, якщо йдеться про ведення господарських операцій, то попередній контроль передусь їх проведенню, закладаючи фундамент контролю на стадії ухвалення управлінських рішень. Попередній контроль запобігає незаконним діям окремих осіб, припиняє проведення недоцільних з економічної точки зору господарських операцій з витрачання товарно-матеріальних цінностей. Суб'єктами попереднього контролю може бути як окремі операції, співробітники, підрозділи, так і зовнішні стосовно них сутності. Наприклад, це можуть бути постачальники сировини чи пов'язаних напівфабрикатів.

Поточний контроль - це систематичне спостереження за провадженням господарської діяльності. Основне завдання цього виду контролю - своєчасне виявлення відхилень фактичних показників діяльності від нормативних (планових) з метою вжиття заходів щодо усунення негативних факторів у

роботі та закріплення позитивного досвіду. Поточний (оперативний) контроль здійснюється під час здійснення різних господарських операцій. Особливістю поточного контролю є максимальна оперативність, що дозволяє негайно усунути помилки, виявлені під час проведення. Прикладом поточного контролю є контроль ваги продукції за допомогою ваги та порівняння його із зазначеним у супровідних документах.

Подальший контроль здійснюється після здійснення господарських операцій для встановлення достовірності даних про своєчасність, повноту та ефективність виконання завдання, часу операції, виявлення внутрішніх резервів.

За джерелами даних розрізняють документальний та фактичний контроль [7].

Документальний контроль полягає у встановленні сутності господарської операції (господарської діяльності), що перевіряється, за даними первинних документів, записів в облікових регістрах і даних форм звітності, в яких вона отримала відображення.

Фактичний контроль полягає у встановленні дійсного, реального стану об'єкта перевірки на основі перерахунку, зважування, обміру, лабораторного аналізу, огляду, встановлення фактичного залишку майнових та матеріальних цінностей у натуральних вимірах.

Характерною відмінністю даних видів контролю є те, що документальний контроль без взаємодії з фактичним, у більшості випадків, можливий (наприклад, при документальній перевірці стану надходжень сировини), у той час як інформація, отримана під час фактичного контролю без ув'язування з документальними даними, не дасть перевіряючим ніякої істотної інформації, в ході аналізу якої можна було б застосувати механізми контролю.

Залежно від предметів контролю активів виділяють економічний, господарський, адміністративний та технічний чи технологічний [12].

Економічний контроль вивчає факти втрат та нераціонального використання ресурсів, незаконного їх витрачання та умов, що сприяють цим явищам.

Господарський контроль є системою спостереження та перевірки господарської діяльності, необхідної для вирішення поставлених завдань та усунення негативних умов, що перешкоджають досягненню цілей.

Адміністративний контроль полягає у забезпеченні проведення операцій у суворій відповідності до прийнятих та закріплених нормативних документів, правил, лише уповноважених на те осіб, відповідно до визначених керівництвом повноважень та процедур прийняття рішень з проведення операцій.

Технічний (технологічний) контроль забезпечує дотримання технології виробництва продукції, робіт і послуг, внутрішньовиробничих операцій відповідно до вимог технічних умов, нормативів, лімітів та ін;

По відношенню до об'єкта контролю виділяють зовнішній, внутрішній та змішаний контроль. [12]

Наприклад, державний контроль – це зовнішній контроль, але під час перевірки головним офісом структурного підрозділу – внутрішній контроль. Аудиторський контроль – зовнішній контроль, але може бути внутрішнім (внутрішній аудит).

Змішаний контроль – це контроль із боку ради директорів, засновників, ревізійної комісії.

При внутрішньогосподарському контролі реалізація контрольних процедур здійснюється за виробничою та господарською діяльністю організацій адміністрацією та функціональними структурними підрозділами організацій.

Незалежний аудиторський контроль є перевіркою сторонніми фахівцями тих чи інших систем безпеки активів з метою виявлення можливих шляхів заподіяння шкоди підприємству.

Перевірка являє собою форму контролю однорідних господарських операцій, що виконуються суб'єктами контролю, яка полягає в одиничній контрольній дії або вивченні стану справ на певній ділянці діяльності організації, що перевіряється.

Різні автори по-різному тлумачать поняття «внутрішнього контролю» (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Визначення поняття «внутрішній контроль».

Автор	Поняття «внутрішньогосподарського контролю»
Бутинець Т.А. [3]	«внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможливорює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору»
Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партин Г.О. [10]	«здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства»
Корінько М. Д. [16]	«внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій»
Б.Ф. Усач [38]	Вважає, що «внутрішньогосподарський контроль» - це контроль, який проводиться власниками, фінансовими, бухгалтерськими та іншими службами підприємства

Джерело: складено автором за даними вказаних джерел

Основним змістом внутрішнього контролю за умов ринку є забезпечення якості та ефективності фінансово-господарського управління, захист фінансових інтересів усіх суб'єктів господарювання та управління; зміцнення фінансової стабільності підприємства; виявлення внутрішніх резервів використання ресурсів у всіх сферах виробництва.

Також варто зазначити, що за саме методами внутрішнього контролю разом з аудитом, інвентаризаціями тощо забезпечується впевненість власника

у тому, що бізнес-процеси на його підприємстві здійснюються за визначеним ним сценарієм. [26]

Основні елементи системи контролю [12]:

- предмет (що контролюють);
- об'єкт (кого контролюють);
- суб'єкт (хто контролює);
- сфера діяльності;
- принципи;
- процес;
- метод (методика);
- техніка та технологія;
- механізм;
- збирання та обробка вихідних даних (інформації) для проведення контролю;
- результат;
- суб'єкт, який приймає рішення за результатами контролю (це може бути суб'єкт контролю);
- ухвалення рішення за результатами контролю.

Як предмет контролю активів виступають розподільчі процеси формування та використання ресурсів на рівні окремих операцій, а також на рівнях відділів, підрозділів, філій та підприємства в цілому.

Об'єктами контролю активів є конкретні операції, підрозділи, підприємства, господарська діяльність яких безпосередньо зумовила зазначені процеси.

Здійснюють контроль активів суб'єкти контролю (спеціальні підрозділи на підприємствах або в органах управління; спеціалізовані фірми чи окремі висококваліфіковані спеціалісти), права, обов'язки та відповідальність яких суворо регламентовані.

Сферою діяльності контролю активів є майже всі операції, які здійснюються з використанням товарно-матеріальних цінностей.

Процес контролю - здійснювана шляхом застосування відповідних методів та методик діяльність суб'єктів контролю, спрямована на досягнення поставлених перед ними цілей найбільш ефективними способами. При проведенні контролю важливо використовувати правильні методи контролю - сукупність обґрунтованих та апробованих способів перевірки, оцінки та аналізу стану конкретних елементів контролю.

Оскільки завдання контролю активів відрізняються різноманітністю та багатоплановістю, необхідно застосовувати різні методи та методики їх вирішення, засновані на практичному досвіді, на знанні виробничих процесів, предметної галузі, аналізу господарської діяльності. Це дозволяє розглядати контроль активів як міжгалузеву функціональну дисципліну.

Сукупність принципів, методів та процесу контролю об'єднуються у понятті «механізм контролю».

Елементи контролю, що взаємодіють як єдине ціле у процесі досягнення його цілей, утворюють систему контролю.

У процесі функціонування системи контролю необхідно регулярно досліджувати її ефективність, виявляти недоліки та своєчасно усувати відхилення від заданих режимів роботи, визначати відповідність системи контролю потреб управління.

Організація системи контролю - це створення системи контролю відповідно до заданих вимог. Важливою умовою реалізації контролю активів виступають інформація управлінської, бухгалтерської та оперативної звітності, а також узагальнені показники, що комплексно відображають різні сторони господарської діяльності. Ступінь та глибина контролю активів багато в чому визначаються станом дисципліни — обов'язкового для всіх співробітників та підрозділів порядку ведення обліку та звітності, дотримання встановлених норм та правил.

Результатом контролю активів є документальні матеріали (акти, звіти, довідки, висновки, службові записки), що відображають достовірність інформації про стан об'єкта контролю, розкриті у процесі контролю відхилення від прийнятих стандартів, порушення встановлених норм та правил.

У тих випадках, коли перевіряється ефективність господарювання, у документах зазначаються виявлені факти неефективного чи неекономного господарювання та надаються рекомендації щодо усунення виявлених недоліків. Суб'єктами управління, що приймають рішення за наслідками контролю, є, як правило, керівники об'єкта господарювання або вищої організації. Прийняття рішення за результатами контролю здійснюється суб'єктами управління та має на меті усунення недоліків, виявлених у процесі контролю. Саме усунення виявлених порушень та недоліків, а також проведення заходів щодо запобігання чи скорочення порушень чи недоліків у майбутньому є кінцевою метою контролю, основними факторами, що визначають його ефективність.

Тому часто контрольні служби здійснюють нагляд за усуненням виявлених ними порушень та недоліків. У світлі вищезазначеного значення внутрішнього контролю активів у системі фінансово-економічної безпеки складно переоцінити.

Цілі та завдання внутрішнього контролю.

Створення ефективних механізмів внутрішнього контролю в системі корпоративного управління, зазвичай, спрямоване на збереження активів підприємства, оптимізацію використання ресурсів у господарській діяльності, забезпечення надійної системи своєчасного підготування достовірної інформації, виявлення та запобігання помилкам і шахрайству.

[28]

Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства.

Це перша та основна відмінність внутрішнього контролю від інших видів контролю. Внутрішній контроль - це система заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на підприємстві з метою найефективнішого виконання усіма працівниками своїх обов'язків під час здійснення господарських операцій [3]. Мета внутрішнього контролю полягає у визначенні правильності операцій та їх економічної доцільності для підприємства.

До завдань контролю відносять:

- Забезпечення бізнесу надійною інформацією, необхідною як керівництву для успішного виконання прийнятої стратегії, так і користувачам — для успішної співпраці та отримання різноманітних вигод.
- Забезпечення збереження активів підприємства. Під активами в даному випадку розуміються не тільки матеріальні активи, які без належного захисту можуть бути розкрадені, знищені або використані з неналежною метою, але й використання яких без належного контролю якості може призвести до втрат активів, що вже є у розпорядженні підприємства.
- Забезпечення ефективності господарської діяльності, що виражається у виконанні контрольних методів, що запобігають виникненню непродуктивних витрат, дублювання витрат, неефективне витрачання матеріальних ресурсів або спрямованих на усунення недоліків в організації господарської діяльності
- Забезпечення відповідності обліку прийнятій обліковій політиці економічного суб'єкта.

Система внутрішнього контролю повинна забезпечити необхідний ступінь впевненості в тому, що оперативний та управлінський облік ведуться відповідно до прийнятих норм та правил.

Об'єктами внутрішнього контролю активів є:

- товарно-матеріальні цінності, які має підприємство,
- процеси: постачання та збут, виробництво;

- планування;
- управлінський та оперативний види обліку;
- діяльність конкретних відділів: планово-економічний, виробничий, відділи постачання та збуту, лабораторії, ВТК.

Об'єктами контролю також є робота керівних посадових та матеріально відповідальних осіб, управлінська звітність, звітність матеріально відповідальних осіб, збереження коштів, економія матеріальних та фінансових ресурсів, результати господарської діяльності підприємства. Об'єкти внутрішньогосподарського контролю – це склади, торгові зали, цехи, випускати продукцію та її якість, дотримання норм вкладення сировини в продукцію, правильність складання калькуляцій, якість вхідної сировини і готової продукції тощо.

Найважливішою функцією внутрішнього контролю є забезпечення дотримання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків.

Методи, які використовуються при здійсненні внутрішнього контролю, дуже різноманітні і включають такі елементи, як:

- управлінський та оперативний облік (виділення центрів відповідальності, нормування витрат, критично важливих показників);
- ревізія, контроль, аудит (перевірка документів, перевірка якісних показників, перевірка дотримання правил роботи окремих суб'єктів господарювання, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження та простеження);

Усі перелічені вище методи інтегруються у єдину систему і застосовують у цілях управління підприємством.

Класифікація внутрішнього контролю.

Щоб глибше зрозуміти сутність контролю як важливої управлінської категорії, розкрити механізм функціонування відносин, що складаються, виявити особливості різних складових, необхідно класифікувати його відповідно до різних ознак. Так, наприклад, за тимчасовою спрямованістю виділяють стратегічний та оперативний.

За характером заходів – плановий та позаплановий.

За періодичністю внутрішньогосподарський контроль може бути систематичним та періодичним

За джерелами даних – документальний, фактичний, автоматизований.

По повноті охоплення – суцільний та вибірковий. За часом здійснення - це попередній, поточний та наступний види контролю. Є ще одна класифікаційна ознака, що дозволяє виділити за змістом такі його види, як:

- оперативний;
- аудиторський;
- управлінський;
- ревізійний.

Внутрішньогосподарський обліковий контроль здійснюється обліковим підрозділом економічного суб'єкта і є безперервним, універсальним (суцільним), системним та документальним [1]. Роль облікового підрозділу у здійсненні внутрішньогосподарського фінансового контролю полягає у забезпеченні потреб органу управління економічного суб'єкта необхідною інформацією про виконання планів, причини відхилень від встановлених завдань, нормативів та кошторисів. Контроль з боку облікового підрозділу здійснюється на всіх стадіях обліку (рис.1.3).

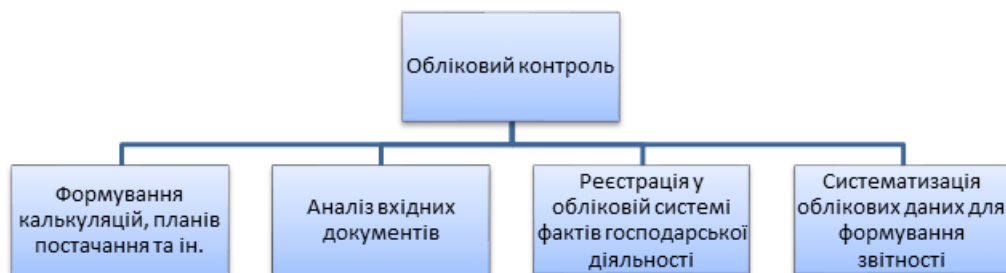


Рис.1.3. Стадії обліку, які охоплює обліковий контроль.

Джерело: складено автором на основі [1]

Внутрішньогосподарський аудиторський контроль здійснюється спеціально створеними структурними підрозділами суб'єкта господарювання — підрозділами внутрішнього контролю. Роль внутрішньогосподарського

аудиторського контролю полягає у наданні допомоги органу управління (виконавчому органу) суб'єкта господарювання в ефективному виконанні своїх функцій.

Підрозділи внутрішнього контролю представляють керівництву суб'єкта господарювання дані аналізу, оцінки, рекомендації та іншу інформацію, яка була одержана в результаті контролю. На основі отриманої інформації керівництво вживає заходів щодо усунення виявлених недоліків, використання виявлених резервів для підвищення ефективності господарської діяльності.

Організація служб внутрішнього контролю не є обов'язковою. Як правило, керівництво суб'єкта господарювання зацікавлене в наявності ефективного внутрішнього контролю, проте змушене зіставляти витрати на його організацію з користю від здійснення заходів внутрішнього контролю. Також слід враховувати, що за думкою В.Ф. Максимової [19], організація складних систем внутрішнього контролю на невеликих підприємствах може бути проблематичною.

Внутрішньогосподарський управлінський контроль здійснюється з метою поліпшення управління, підвищення ефективності виробництва, конкурентоспроможності продукції, що випускається, зростання продуктивності праці, зниження витрат виробництва, поліпшення фінансово-економічних результатів діяльності господарюючого суб'єкта. Роль внутрішньогосподарського управлінського контролю полягає у сприянні органу управління (виконавчому органу) у виконанні заходів, що забезпечують функціонування суб'єкта господарювання відповідно до виробленої стратегії його розвитку. За допомогою управлінського контролю проводиться постійний аналіз стратегії розвитку та положення господарюючого суб'єкта на ринку, його фінансово-господарської діяльності та ефективності управління, а також виявляються ключові внутрішні та зовнішні проблеми та визначаються оптимальні шляхи їх вирішення.

Управлінський контроль здійснюється за напрямками стратегії розвитку суб'єкта господарювання.

Внутрішньогосподарський управлінський контроль - це діяльність спеціалізованих служб, що здійснюється на користь органу управління (виконавчого органу) щодо забезпечення їх повною та достовірною інформацією щодо ефективності розподілу та використання всіх матеріальних ресурсів та технологій, спрямована на забезпечення сталого становища господарюючого суб'єкта на ринку.

Внутрішньогосподарський ревізійний контроль здійснюється на користь власників організацій у вигляді діяльності ревізійних комісій чи одноосібного ревізора. Ця діяльність направлена на забезпечення їх повною та достовірною інформацією про безпеку та ефективність використання вкладених коштів, спрямована на забезпечення дотримання прав та інтересів власників.

Система внутрішнього контролю активів

Разом з об'єктом, суб'єктом та засобами контролю існує значне різноманіття елементів, що розглядаються вченими.

Так, Дж. Робертсон [48] відносить до системи внутрішнього контролю:

- а) контрольне середовище як набір характеристик, що визначають набір сприятливих показників для організації;
- б) систему бухгалтерського обліку, що включає політику та процедури записів господарських операцій;
- в) процедури контролю, тобто. контрольні перевірки, які здійснюються персоналом організації.

У вітчизняних авторів системою контролю вважається сукупність об'єкту, суб'єкту і засобів контролю, які взаємодіють як єдине ціле [17]

Ряд економістів додають до цієї сукупності елементів систему оцінки ризиків.

Комітет спонсорських організацій США виділяє такі елементи системи внутрішнього контролю: контрольне середовище, оцінку ризиків, діяльність з контролю, внутрішні комунікації, моніторинг. [44]

Проте, у найбільш поширеному вигляді система внутрішнього контролю складається з трьох складових: контрольного середовища, облікової системи та контрольних процедур (рис.1.4).

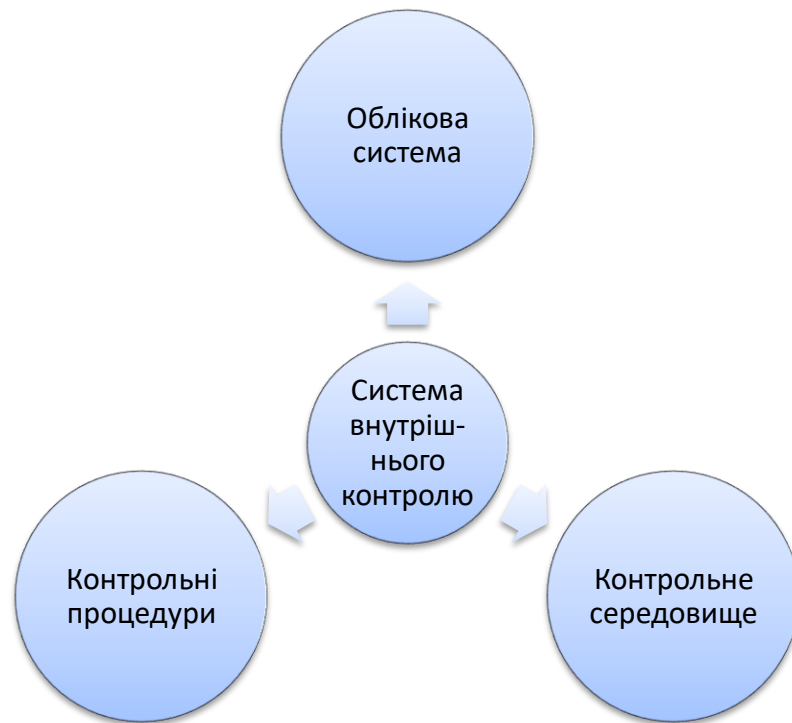


Рис.1.4. Система внутрішнього контролю.

Джерело: складено автором на основі [45]

Контрольне середовище включає в себе наступні елементи (рис.1.5).

Стиль і принципи управління виражаються щодо адміністрації до багатьох елементів діяльності, наприклад у міру готовності йти на ризик при здійсненні господарських операцій або уникати будь-яких форм ризику, у встановленні планів з прибутку як найкращих або найбільш ймовірних, дотримання керівниками встановлених норм або порушення дисципліни.

Організаційна структура визначає існуючі форми влади та підпорядкування в організації, регламентує відповідальність працівників, порядок складання звітів. Ефективна організаційна структура економічного

суб'єкта передбачає виправданий поділ відповідальності та повноважень співробітників. За рішенням та на користь органів управління суб'єкта господарювання можуть створюватися підрозділи внутрішнього контролю.

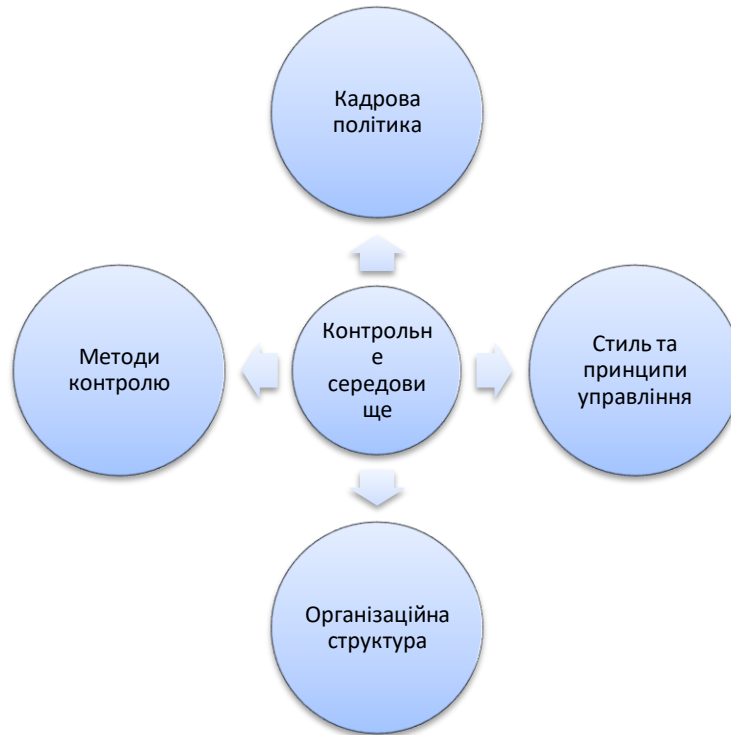


Рис.1.5. Складові контрольного середовища.

Джерело: складено автором на основі [45]

Підрозділи внутрішнього контролю формуються відповідно до статуту та Положення про внутрішній контроль господарюючого суб'єкта. Керівник підрозділу внутрішнього контролю призначається вищим органом управління суб'єкта господарювання, як правило, є заступником керівника суб'єкта господарювання і не може одночасно здійснювати керівництво іншими структурними підрозділами суб'єкта господарювання.

Працівники підрозділів внутрішнього контролю повинні мати освіту, що відповідає характеру виконуваних ними функцій, і мати необхідні професійні навички та кваліфікацію. Порядок подання поточної та періодичної звітності органу управління суб'єкта господарювання визначається Положенням про внутрішній контроль.

Спеціальним органом контролю для підприємства можуть стати ревізійні комісії. Ревізійна комісія чи одноосібний ревізор обираються загальними зборами терміном, передбачений статутом організації. Кількість членів комісії має бути непарною. До ревізійної комісії можуть бути обрані як особи з числа учасників чи найманих працівників, так і особи, які не є учасниками чи найманими працівниками. Членами ревізійної комісії не можуть бути члени ради директорів (наглядової ради), генеральний директор (президент), виконавчі директори, члени лічильної комісії, головний бухгалтер та працівники бухгалтерії. Ревізійна комісія (ревізор) здійснює перевірки та ревізії господарської діяльності не рідше одного разу на рік.

До прав та повноважень ревізійної комісії можна віднести такі:

- одержувати від органів управління, підрозділів та посадових осіб документи, необхідні для роботи ревізійної комісії;
- вимагати скликання засідань загальних зборів, коли виявлені порушення вимагають ухвалення рішення даних органів управління чи загрожують інтересам підприємства;
- вимагати особистих пояснень від працівників;
- ставити питання про притягнення працівників до відповідальності відповідно до їх посадових обов'язків або дострокового припинення їх повноважень у разі виявлення допущених ними порушень;
- залучати на договірній основі до своєї роботи фахівців, які не є працівниками організації, наприклад експертів.

Розподіл повноважень та відповідальності між персоналом організації має гарантувати правильне ведення господарських операцій. З цією метою розробляються та доводяться до співробітників посадові інструкції, плани заходів, рекомендації та вказівки. Зазвичай підлягають розподілу між співробітниками такі функції:

- безпосередній доступ до активів економічного суб'єкта;
- дозвіл на здійснення операцій з активами;

- безпосереднє здійснення господарських операцій;
- відображення господарських операцій в обліку.

Методи контролю можуть бути найрізноманітнішими.

Вони включають графіки документообігу, затверджувані терміни та періодичність проведення перевірок, визначення кваліфікації співробітників, оцінку системи обробки інформації та складання звітів, аналіз досягнутих результатів господарської діяльності та їх порівняння із запланованими, вивчення діяльності окремих підрозділів, порядок внутрішнього управлінського обліку та підготовки звітності для внутрішніх цілей.

Кадрова політика здійснюється адміністрацією з метою формування колективу з необхідної кількості співробітників, які мають достатні знання та досвід для виконання своїх обов'язків. Система відбору, найму, просування по службі, навчання та підготовки кадрів має забезпечувати високу кваліфікацію та чесність персоналу.

Облікова система - це сукупність процедур зі збору, реєстрації, обробки та подання даних про активи та господарські операції організації.

Контрольні процедури - це сукупність методів та правил, які використовуються адміністрацією для отримання впевненості в тому, що цілі контролю будуть досягнуті. Наприклад, контроль повноти даних, контроль точності даних, контроль санкціонування операцій, контроль збереження активів (рис.1.6).

Процедури контролю повноти даних призначені для отримання впевненості в тому, що дані щодо всіх господарських операцій внесені до облікових реєстрів та прийняті на обробку. За їх відсутності існує ймовірність втрати документів, їх неправильного сортування, а отже, і неправильної реєстрації даних про господарські операції. До таких процедур належать:

- нумерація всіх первинних документів у момент здійснення господарських операцій та їх облік після обробки;

- перевірка обробки всіх даних шляхом застосування перевірочних схем;
- узгодження даних із різних джерел;
- порівняння вхідних даних із показниками, що містяться в інших документах.

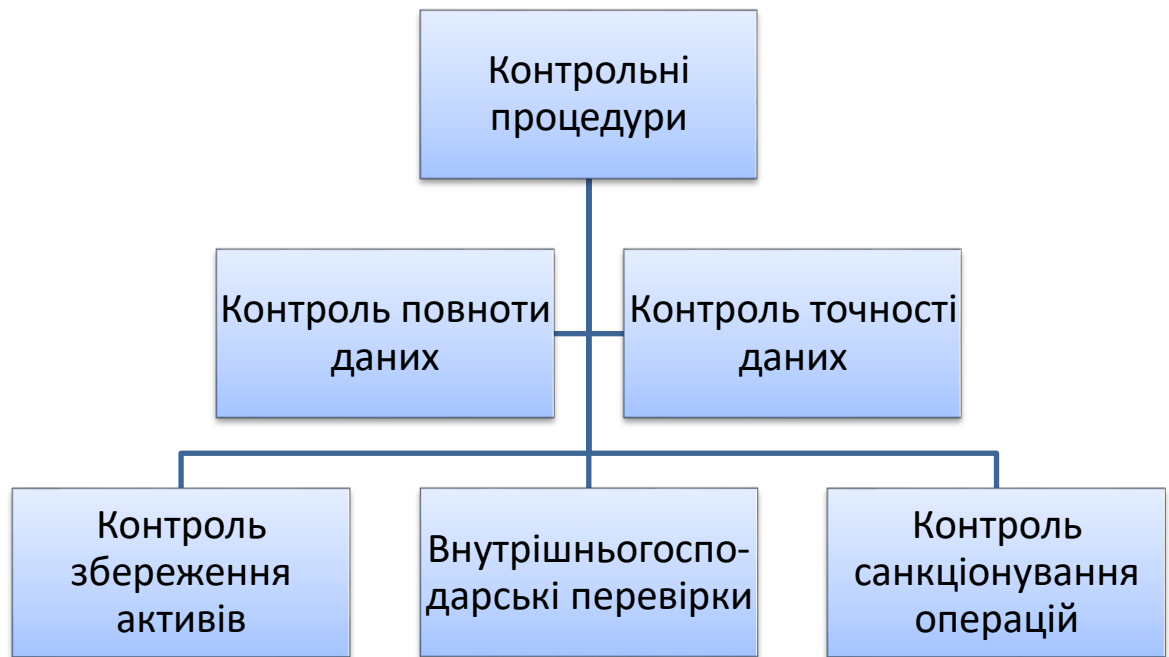


Рис.1.6. Види контрольних процедур.

Джерело: складено автором на основі [6]

Процедури контролю точності даних необхідні отримання впевненості у цьому, що з кожної господарської операції відображені в обліку своєчасно та у повному обсязі. До таких процедур належать:

- арифметична перевірка правильності облікових записів;
- звіряння розрахунків.

Процедури контролю дозволу (санкціонування) операцій спрямовано забезпечення законності операцій. До таких процедур належать:

- перевірка правильності документообігу;
- видача дозволу на здійснення окремих господарських операцій або підтвердження доцільності їх здійснення уповноваженими співробітниками;

- встановлення кола осіб, уповноважених на здійснення господарських операцій;
- огляд товарно-матеріальних цінностей при їх надходженні чи відпуску та порівняння їх змісту, кількості та стану з даними первинних документів (накладних, рахунків-фактур, актів приймання-передачі та ін.).

Процедури контролю безпеки активів спрямовані на обмеження доступу до активів організації осіб, які не мають на це повноважень, попередження розкрадань, знищення або псування активів. До таких процедур належать:

- створення надійної контрольно-пропускної системи у організаціях;
- використання систем захисту;
- використання систем відеоспостереження;
- обладнання об'єктів технічними засобами охорони;
- періодичне проведення інвентаризацій.

1.3. Внутрішній контроль та система заходів щодо обмеження ризику господарської діяльності

Поняття «ризик» тісно пов'язане з ефективністю господарювання.

Чим вище ефективність системи внутрішнього контролю, тим менший ризик відхилення від наміченого шляху та настання якоїсь несприятливої події. Проблема ризику та прибутку - одна з підсумкових в економічній діяльності, зокрема в управлінні виробництвом та фінансами.

У загальному вигляді управління ризиками зводиться до таких дій:

- аналіз ризиків за попередній період;
- аналіз економічних тенденцій, що складаються, і передбачення їх розвитку;

- виявлення можливих ризиків під час реалізації того чи іншої інвестиційного проекту.

За характером змін ризики поділяють на статичні та динамічні ризики.

Статичні ризики можуть спричинити втрати, відображені у звітності після завершення відповідного періоду роботи.

Динамічні ризики зумовлені можливістю втрат, спричинених змінами у зовнішньому для організації середовищі.

Чинники, які потенційно впливають збільшення ступеня ризику, поділяють на об'єктивні і суб'єктивні.

Об'єктивні фактори - це фактори, що не залежать безпосередньо від самого учасника проекту: політичні та економічні кризи, конкуренція, інфляція, економічна обстановка, мита та ін.

Суб'єктивні фактори характеризують внутрішнє середовище організації - це виробничий потенціал (рівень технічного оснащення, предметної та технологічної спеціалізації, організації праці); корпоративні зв'язки; типи контрактів з інвесторами, постачальниками та замовниками.

Для мінімізації ризиків важливо організовувати систему внутрішнього контролю, що добре функціонує. На її створення впливає низка неодмінних умов, серед яких:

- якість управління, тобто здатність керівництва ефективно планувати та контролювати роботу;
- кваліфікація персоналу та його здатність чітко дотримуватися посадових інструкцій;
- наявність трудових ресурсів (необхідна умова для поділу та ротації обов'язків);
- якість внутрішнього аудиту.

Чотири наведені вище фактори взаємопов'язані.

Хороша адміністрація прагне найняти хороший персонал, визнає необхідність планування та контролю та забезпечує ресурси для досягнення

цілей. Хороша адміністрація, прагнучи найбільш продуктивно використовувати час управління та розвитку підприємства, делегує основну частину відповідальності внутрішньому аудиту. Служба внутрішнього аудиту готова прийняти таку відповідальність. Отже, названі чинники визначають якість управління.

За відсутності перелічених вище факторів ефективності внутрішнього контролю не буде досягнуто. Ринок характеризується постійним прагненням підвищення ефективності виробництва, передбачає прийняття рішень тими, хто відповідає за кінцеві результати діяльності підприємства його підрозділів; потребує постійних коригувань цілей та планових програм залежно від стану ринку. Тому особлива увага приділяється постійному вдосконаленню управління ризиком - ризик-менеджменту [37].

Головними у цій галузі є такі задачі:

- виявити область підвищеного ризику;
- оцінити рівень ризику;
- розробити та вжити заходів, що запобігають ризику у разі, коли шкода вже має місце;
- вжити заходів для оптимального відшкодування збитків.

Важливим елементом управління ризиком є розвиток системи підвищення кваліфікації співробітників.

Обмеженню ризику ведення господарської діяльності сприяють:

- підконтрольність кожного суб'єкта внутрішнього контролю, що працює в організації;
- утиск інтересів при виникненні відхилень;
- зацікавленість адміністрації;
- компетентність, сумлінність та чесність суб'єктів внутрішнього контролю;
- встановлення пріоритетності контролю;
- оптимальна централізація;

- індивідуальна відповідальність;
- потенційне функціональне заміщення;
- регламентація контрольної діяльності;
- координація та взаємодія;
- запобігання несанкціонованому доступу,
- впровадження нових інформаційних технологій у облікову та контрольну діяльність.

Підконтрольність кожного суб'єкта внутрішнього контролю, що працює в організації передбачає, що якість виконання контрольних функцій кожного суб'єкта може бути перевірена іншим суб'єктом внутрішнього контролю.

Утиск інтересів при виникненні відхилень означає, що необхідно створювати умови, за яких ті чи інші відхилення ставлять працівника чи підрозділ організації у не вигідне становище та спонукають його до регулювання «вузьких місць».

Зацікавленість адміністрації у внутрішньому контролі та участь у ньому посадових осіб дає змогу більш ефективно функціонувати системі внутрішнього контролю.

Компетентність, сумлінність та чесність суб'єктів внутрішнього контролю є основою організації системи внутрішнього контролю. Якщо персонал організації, в обов'язки якого входить здійснення контролю, не має цих характеристик, то навіть ідеально організована система внутрішнього контролю не зможе бути ефективною.

Пріоритетність контролю означає, що абсолютний контроль над звичайними незначними операціями не має сенсу і лише відволікає сили від вирішення найважливіших завдань. Навпаки, в областях, що мають стратегічне значення, має бути налагоджений безперервний контроль.

Оптимальна централізація обумовлює динамічність, стійкість, безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

Організаційна структура має відповідати розмірам та ступеню складності організації.

Індивідуальна відповідальність означає, що кожна контрольна функція має бути закріплена лише за одним центром відповідальності. Не слід закріплювати окрему контрольну функцію за кількома центрами відповідальності. У цьому цілком припустимо закріплення кількох контрольних функцій однією центром відповідальності.

Потенційне функціональне заміщення передбачає можливість виконувати кожним суб'єктом внутрішнього контролю контрольну роботу вищого, нижчестоящого та деяких працівників свого рівня, щоб уникнути втрати зв'язку з об'єктом контролю за час їх тимчасового вибуття.

Регламентація контрольної діяльності, тобто ступінь підпорядкування регламенту контрольної діяльності організації, істотно впливає ефективність функціонування системи внутрішнього контролю.

Координація та взаємодія означають, що контроль повинен здійснюватися на основі чіткої взаємодії всіх структурних підрозділів організації.

Запобігання несанкціонованому доступу до активів організації досягається створенням на об'єктах організації надійної охорони, пропускного режиму, обладнанням об'єктів технічними засобами охорони.

Впровадження нових інформаційних технологій в облікову та контрольну діяльність дозволяє підвищити продуктивність контрольної діяльності, забезпечити режим управління організацією в реальному масштабі часу, забезпечити ефективну та узгоджену взаємодію між підрозділами, що виключає дублювання інформації, виключити проникнення помилкової інформації під час підготовки та введення даних до автоматизованих облікових систем.

Слід ще раз зазначити, що без правильно організованого внутрішнього контролю не можна казати про ефективну діяльність будь-якої господарської одиниці в суспільстві [48]

Говорячи про систему внутрішнього контролю та місце управління ризиками в ній, не можна знов не згадати стандарт COSO (Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO)[44]

Узагальнюючи, можна сказати, що стандарт COSO є загальною моделлю внутрішнього контролю, яку компанії та організації можуть використовувати для оцінки власних систем управління ризиками.

Структура COSO дозволяє організаціям більше усвідомлювати ризики, щоб їх передбачати, а також розуміти, що зміни створюють не лише загрози, а й можливості.

Можна виокремити основні принципи внутрішнього контролю, як їх пропонує стандарт COSO:

- основною метою внутрішнього контролю є допомога організації у досягненні її цілей;
- внутрішній контроль має розглядатися як процес, а не одноразова діяльність, він є саме засобом досягнення цілей, а не самою ціллю;
- внутрішній контроль може надати високу (хоча й не абсолютну) впевненість керівництву організації в тому, що її цілі будуть досягнуті.

У моделі COSO II (прийнята у 2013р. в якості покращеної, відносно попередньої) (рис. 1.7) є п'ять компонентів:

- середовище, що контролюється;
- оцінка ризиків;
- контрольна діяльність;
- інформація та комунікація;
- моніторинг.

Ці компоненти пов'язані з трьома основними цілями внутрішнього контролю:

- поточна діяльність;
- звітування;

- **КОМПЛАЄНС.**

В свою чергу, внутрішній контроль може здійснюватися на різних ієрархічних рівнях організації:

- функція;
- операційна одиниця;
- підрозділ;
- організація в цілому



Рис.1.7. Куб COSO II

Джерело: складено автором на основі [45]

Таким чином, можна побачити, що кожний компонент внутрішнього контролю має відповідати певній меті організації та кожному рівню ієрархії (наприклад, оперативній одиниці чи підрозділу).

Важливо розуміти, що внутрішній контроль для якоїсь однієї цілі або ієрархічній одиниці може працювати ефективно, а для інших цілей та/або ієрархічних одиниць – зовсім неефективно.

Тож, системи внутрішнього контролю для різних організацій можуть дуже сильно відрізнятися, тому що кожне підприємство приймає рішення щодо впровадження індивідуальних компонентів, виходячи з: характер діяльності організації; організаційна структура; схильність керівництва до

ризик; складність сфери діяльності організації; специфіка чинних норм та правил;

Якщо порівнювати, наприклад, холдінг, фінансову компанію та невелику сімейну пекарню, то, зрозуміло, що структура внутрішнього контролю та навіть сама його необхідність можуть дуже відрізнятись.

Управління ризиками підприємства, ґрунтоване на останній редакції стандарту COSO (2023 р.), представляє собою сукупність з 20 принципів, організованих у п'ять взаємопов'язаних компонентів, що відповідають життєвому циклу бізнесу (рис. 1.8). Ця схема може сприяти більш зрозумілому визначенню та розумінню ризиків в контексті організації.

В компоненті «Управління та культура» передбачається, що управління встановлює порядок в організації, підкреслюючи важливість управління ризиками підприємства та визначаючи обов'язки щодо нагляду за ними. Культура відіграє роль у формуванні етичних цінностей, бажаних норм поведінки та розумінні ризиків в організації.

«Стратегія та визначення завдань» в управлінні ризиками організації взаємодіють під час стратегічного планування. Схильність до ризику узгоджується зі стратегією і втілюється на практиці через бізнес-цілі, що фактично виступають основою для виявлення, оцінки та реагування на ризики.

Щодо «Продуктивності» важливо визнати та оцінити ризики, які можуть вплинути на досягнення стратегії та бізнес-цілей. Ризики повинні мати пріоритет в залежності від ступеня серйозності в контексті схильності до ризику. Після цього організація приймає заходи щодо реагування на ризики та проводить аналіз портфеля ризиків, який вона приймає.

Огляд та ревізія» визначають ефективність внутрішнього контролю. Аналізуючи результати, організація може оцінити, наскільки добре функціонують компоненти управління ризиками на підприємстві з часом і визначити, які зміни є необхідними чи перегляд яких є нагальним.

Компоненти внутрішнього контролю	Управління та культура	Нагляд за ризиками з боку ради директорів
		Створення оперативних структур
		Визначення бажаної культури
		Демонстрація прихильності основним цінностям
		Залучення, розвиток і збереження здібних людей
	Стратегія та визначення завдань	аналіз бізнес-контексту
		визначення схильності до ризику
		оцінка альтернативних стратегій
		формулювання бізнес-цілей
	Продуктивність	виявлення ризику
		оцінка серйозності ризиків
		пріорітизація ризиків
		реагування на ризик
		формування інтегрованого уявлення про ризики
	Огляд та ревізія	оцінка суттєвих змін
		аналіз ризиків та результатів діяльності
		вдосконалення ризик-менеджменту
	Інформація, комунікація та звітування	максимальне використання інформації, технологій
		комунікація щодо ризиків
		звітування про ризики, культуру і продуктивність

Рис. 1.8. Принципи та компоненти моделі COSO II

Джерело: складено автором на основі [46]

Компонент "Інформація, комунікація та звітування" підкреслює важливість безперервного обміну інформації як внутрішніми, так і зовнішніми джерелами та її подальшу циркуляцію по всім ієрархічним структурам.

П'ять компонентів моделі COSO підтримуються відповідними принципами, що охоплюють всі етапи ризик-менеджменту - від управління до контролю. Ці принципи визначають методи, які можна застосовувати з

урахуванням індивідуальних особливостей кожної конкретної організації, незалежно від її розміру, типу або належності до сектору (державний, недержавний). Дотримання цих принципів може забезпечити керівництву організації розуміння та ефективне управління ризиками, пов'язаними з її стратегією та бізнес-цілями. Враховуючи, що структура COSO визнає важливість інформації, зокрема, її якості та своєчасності, а також комунікацій, визначаються всі суттєві ризики для подальшого моніторингу, контролю та управління. Такий підхід пояснює ефективність та популярність моделі COSO. Важливою перевагою цієї моделі є її гнучкість та можливість адаптації для бізнесів різних масштабів – як для стартапів, так і для великих розвинених компаній, таких як транснаціональні корпорації.

Проте варто відзначити, що керівники відділів чи підрозділів в організаціях можуть розглядати Систему внутрішнього контролю COSO як занадто широку чи громіздку для використання в їхній конкретній діяльності – це становить одне з обмежень застосування даної моделі. Важливо відзначити, що модель COSO вирізняється своїм підходом до розуміння ризиків, що відрізняє її від інших методик. Згідно з останньою редакцією стандарту COSO (2023), ризик слід розглядати не лише як потенційне обмеження чи виклик при розробці стратегії. Зміни, які містить ризик, і реакція організації на ризик може створювати стратегічні можливості. Отже, ризики слід розглядати не лише як загрозу, але й як можливість. Особливість обмежень моделі COSO полягає в тому, що вони є індивідуальними для кожної організації, і загалом їх можна мінімізувати, якщо впроваджувати модель COSO адаптовано – саме таке впровадження рекомендується Комісією Тредвея. У свою чергу, можливості, які відкриваються для організацій після впровадження моделі COSO, не лише забезпечують ефективне управління ризиками, але й допомагають досягати поставлених цілей.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ І АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ МЕХАНІЗМІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «АОИЛ»

2.1. Компаративний аналіз тенденцій розвитку олійної галузі України

Навіть при повномасштабному російському вторгненні, Україна залишається найбільшим світовим експортером соняшникової олії.

У 2021 році Україна виростила рекордний врожай соняшнику, досягнувши за офіційними даними 16.4 млн тонн, що перевищило показник попереднього року на понад 3 млн тонн (рис. 2.1).

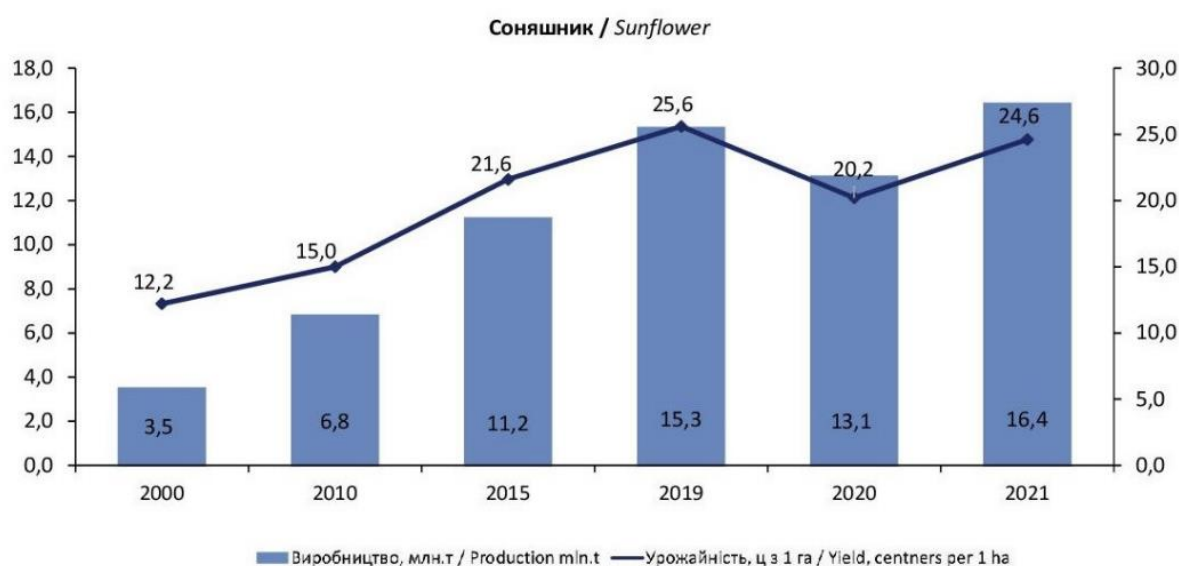


Рис. 2.1. Динаміка виробництва соняшнику в Україні впродовж 2000-2021 рр.

Джерело: [29]

Незважаючи на поганий попит на соняшкову олію на глобальному ринку та високі світові ціни, очікувалося, що Україна в сезоні 2021-22 років поб'є свої попередні рекорди з виробництва та експорту олії.

Але російське вторгнення спричинило блокування українських чорноморських портів та призупинило роботу більшості підприємств з переробки соняшнику. Таким чином, увага переробників та експортерів переключилася на впровадження нових логістичних шляхів для експорту продукції.

У 2022 році Україна вперше за багато років стала великим експортером соняшнику. З урахуванням невизначеності, фермери прискорено реалізували запаси врожаю, не чекаючи на розвиток ситуації з експортними маршрутами.

Відкриття "зернових коридорів" з частини українських чорноморських портів в серпні 2022 року помітно поліпшило ситуацію з експортом. За результатами 2022 року, загальний експорт соняшникової олії України становив 4.3 млн тонн на суму \$5.5 млрд (у 2021 році - 5.1 млн тонн на \$6.4 млрд). Україна залишається світовим лідером у виробництві та експорті олії.

Соняшникова олія займає четверте місце за обсягами виробництва серед рослинних олій у світі, поступаючись лише соєвій, пальмовій та рапсовій оліям, із часткою, що приблизно складає 10%. [51]

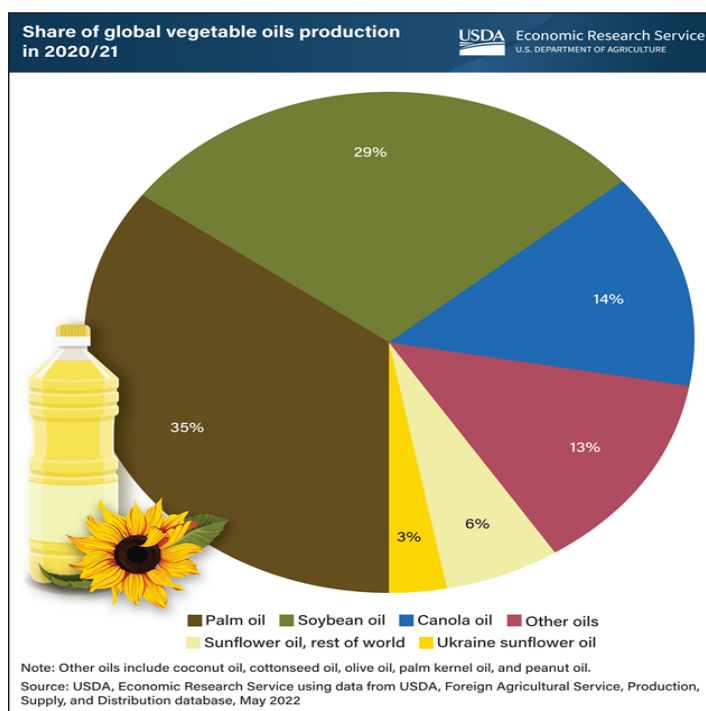


Рис. 2.2. Світове виробництво рослинної олії.

Джерело: [51]

За даними USDA, у сезоні 2021/22 загальне світове виробництво соняшникової олії склало 19.8 млн тонн, що порівняно з 19 млн тоннами в попередньому сезоні [50].

У сезоні 2021/22 основними країнами-виробниками соняшникової олії були Росія (5.8 млн т, що є збільшенням на 0.7 млн т порівняно з попереднім сезоном), Україна (4.6 млн т, зменшенням на 1.3 млн т) та Європейський Союз (4.4 млн т, зростанням на 1 млн т). [50] (рис.2.3)

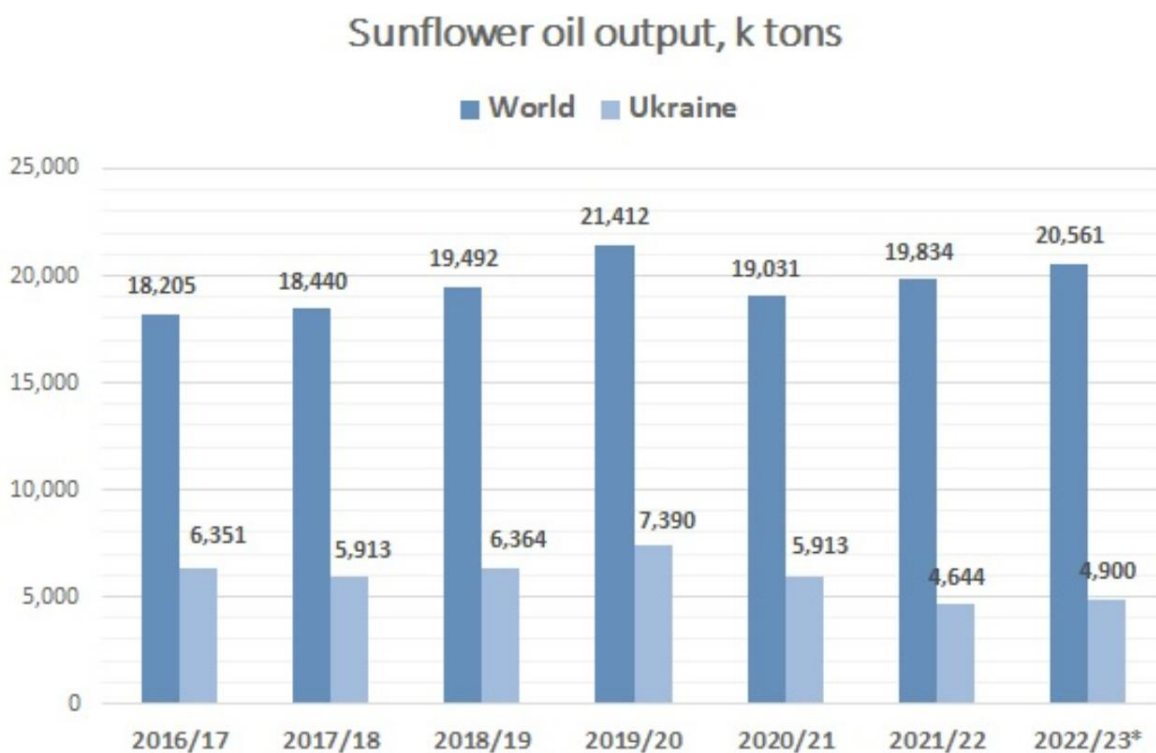


Рис.2.3. Дані світового виробництва соняшникової олії впродовж 2016-2023 рр, тони.

Джерело: [50]

Незважаючи на зменшення виробництва та експорту, Україна залишалась найбільшим світовим експортером соняшникової олії у сезоні 2021/22, експортуючи 4.5 млн тонн (у порівнянні з 5.3 млн тонн у маркетинговому році 2020/21). Росія здійснила експорт у розмірі 3.1 млн тонн, а інші експортери в сумі доставили 3.5 млн тонн. Частка України в глобальному експорті соняшникової олії склала більше 40%.

Основними країнами-імпортерами соняшникової олії залишались Європейський Союз, Індія та Китай.

Переробка соняшника в Україні

Активний розвиток переробки соняшнику в Україні розпочався наприкінці 90-х років, спонуканий введенням мита на експорт соняшнику, що призвело до стимулювання внутрішньої переробки.

Як українські, так і міжнародні компанії, такі як Cargill, Bunge, ADM, активно вкладали в будівництво нових заводів в Україні і просуvalи українську соняшкову олію на міжнародних ринках.

З 2000 року загальні потужності з переробки соняшнику в Україні зросли більше ніж в сім разів. Наприклад, в 2012 році вони досягли 12 млн тонн, в середині 2014 року – 14.5 млн тонн, а наприкінці 2016 року – майже 18.5 млн тонн. На початку 2022 року ці потужності вже перевищували 20 млн тонн.

Розгортання повномасштабного російського вторгнення у лютому 2022 року стало абсолютним шоком для промисловості.

По-перше, частина підприємств опинилась на територіях, що потрапили під окупацію, або в безпосередній близькості до активних воєнних дій.

Другою подією, яка мала значний вплив на галузь переробки соняшнику в Україні, стала блокада українських чорноморських портів, яка тривала з лютого по серпень 2022 року. (У серпні було укладено угоду про "зерновий коридор" для експорту сільськогосподарської продукції з портів Одеси, Чорноморська та Південного).

Внаслідок блокади портів значно зменшилися обсяги експорту олії, а багато переробників, чиї активи розташовані відносно далеко від зон активних бойових дій, змушені були призупиняти свою виробничу діяльність.

Внаслідок значного зниження обсягів переробки та наявності великих запасів соняшнику в українських фермерів, внутрішні ціни на соняшник в

Україні різко знизилися. Це призвело до значного підвищення прибутковості переробки та відкрило можливості для рекордного експорту соняшнику.

Отже, у сезоні 2021/22 загальний обсяг виробництва соняшникової олії склав 4.6 млн тонн, що еквівалентно переробці близько 10 млн тонн соняшнику.

Необхідно відмітити, що вказані результати були досягнуті на тлі дуже тяжких наслідків військових дій, блокування портів, порушення логістичних шляхів та ін. (рис.2.4)

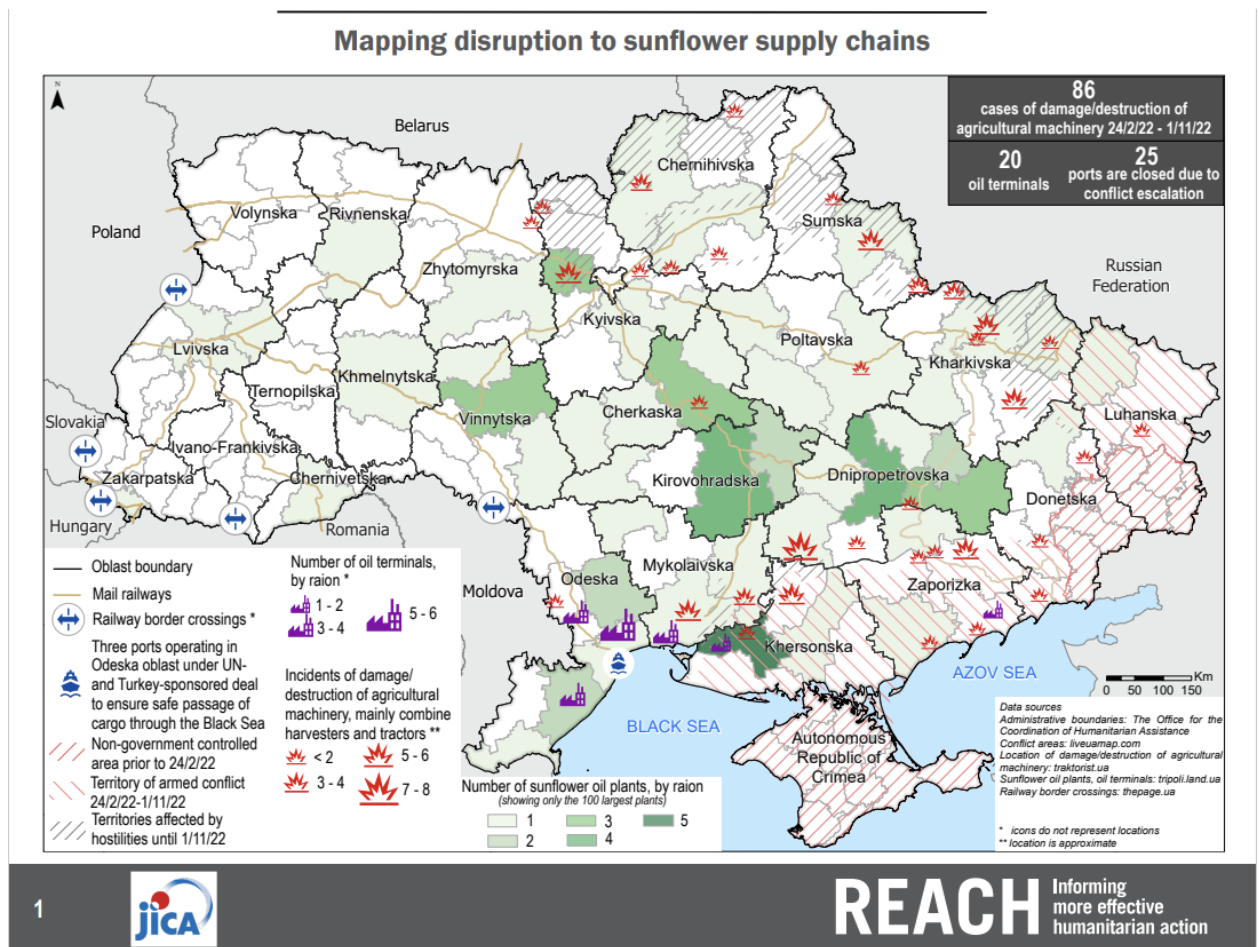


Рис. 2.4. Інфографіка порушення логістичних шляхів по соняшнику станом на листопад 2022 р.

Джерело: [53].

На рис.2.4. можна побачити регіони, в яких розташовані 100 найбільших заводів з виробництва соняшникової олії та умови, в яких їм довелося працювати.

Згідно з даних Укрстату, перед повномасштабним вторгненням найбільші виробничі потужності по випуску соняшникової олії було зосереджено в наступних регіонах України (табл.2.1) [33]. Дані наведені з урахуванням забезпечення виконання вимог Закону України «Про офіційну статистику» щодо конфіденційної статистичної інформації [11].

Таблиця 2.1

Випуск соняшникової олії по областях України

Область	Випуск, тис. т
Дніпропетровська	375,6
Запорізька	689,7
Кіровоградська	886,4
Миколаївська	1023,2
Одеська	969,1
Харківська	420,7

Джерело: сформовано автором на базі [33]

Попри все вищезазначене, в 2023 маркетинговому році Україна утримує перше місце з виробництва соняшникової олії (табл.2.2)

Таблиця 2.2

Топ-5 країн-виробників соняшникової олії

Країна	Обсяг виробництва	Обсяг виробництва на 1 особу, кг
Україна	4,400,324	104,115
Російська Федерація	4,063,080	27,663
Аргентина	931,700	20,94
Туреччина	721,882	8,933
Франція	632,900	9,405

Джерело: сформовано автором на основі [54]

У свіжих даних (грудень 2023р.), які наводить «Укроліяпром»[27] зазначено, що урожай соняшнику зріс на 1,4 млн тонн, соєвих бобів — на 1,4 млн тонн, а насіння ріпаку — на 0,8 млн тонн.

Фахівці передбачають збільшення переробки насіння соняшнику до 13,5 млн тонн, що становить понад 90% від ресурсів соняшнику, та збільшення виробництва соняшникової олії до 6 млн тонн. Прогнозується, що у 2023 році виробництво соняшникової олії зросте до 5,8 млн тонн, перевищуючи показник довоєнного 2021 року на 11,5%, а експорт складе 5,5-5,6 млн тонн, що є збільшенням на 10%.

Також на загальних зборах учасників асоціації «Укроліяпром» було ухвалене рішення про прийняття до складу асоціації ТОВ «АОИЛ» [27].

2.2. Загальна характеристика ТОВ «АОИЛ» та оцінка особливостей виробничих етапів

Товариство з обмеженою відповідальністю "АОИЛ", яке приймає, підготовку, переробку продукції сільського господарства та випуск напівфабрикатів та готової продукції.

Відповідно до Статуту підприємства основна мета організації, як комерційного підприємства, полягає в отриманні прибутку від діяльності і продовжувати протягом максимально тривалого терміну залишатися на ринку, при цьому розширюючи свій асортимент і ринки збуту.

Основним видом діяльності Товариства є:

10.41 Виробництво олії та тваринних жирів.

Додатковими видами діяльності Товариства є:

- 46.11 Діяльність посередників у торгівлі сільськогосподарською сировиною, живими тваринами, текстильною сировиною та напівфабрикатами
- 46.21 Оптова торгівля зерном, необробленим тютюном, насінням і кормами для тварин.
- 49.41 Вантажний автомобільний транспорт.

- 70.22 Консультування з питань комерційної діяльності й керування.
- 74.90 Інша професійна, наукова та технічна діяльність, н.в.і.у.

ТОВ «АОИЛ» співпрацює з великою кількістю різних вітчизняних постачальників. Серед контрагентів, які купляють продукцію Товариства, є як вітчизняні, так і іноземні компанії.

ТОВ «АОИЛ» в своїй діяльності керується затвердженою Політикою у сфері якості та безпечності харчових продуктів. Мета Компанії в межах цієї політики – переробка насіння олійних культур та виробництво олії, якість та безпечність якої повинна повністю відповідати регуляторним та законодавчим вимогам і задовольняти потреби споживачів.

Високий матеріально-технічний рівень організації і якість та безпечність продукції, постійне їх поліпшення розглядається Компанією як основну умови утримання лідируючих позицій як на внутрішньому, так і на зовнішніх ринках, зміцнення економічного становища, розвитку дистриб'юторської мережі, розширення виробничих можливостей і подальшого розвитку підприємства.

Постійне удосконалення діяльності підприємства забезпечується шляхом ефективного управління процесами, реалізації політики та досягнення цілей у сфері якості та безпеки харчових продуктів, визначення та подальшої оптимізації процесів.

Вище керівництво підприємство бере на себе відповідальність за прийняття необхідних заходів щодо зовнішнього інформування, доведення до відома та забезпечення розуміння політики усіма працівниками підприємства та її застосування у сфері безпечності харчових продуктів та її виконання.

Як було сказано вище, ТОВ «АОИЛ» спеціалізується на виготовленні фасованої соняшникової олії нерафінованої та рафінованої дезодорованої вимороженої.

Основна перевага такої продукції – гарантія високої якості та безпечності продукту, створеного для того, щоб стати частиною здорового збалансованого раціону.

Завдяки ретельній багатоступінчастій технології очищення на бельгійському обладнанні DE SMET, вдається зберегти в олії максимальну кількість вітамінів і мікроелементів насіння соняшнику та не які не втрачають своїх властивостей під впливом високих температур.

Ключовим елементом організаційного механізму Товариства виступає структура управління.

Далі розглянемо організаційну структуру ТОВ "АОИЛ" (рис. 2.5).

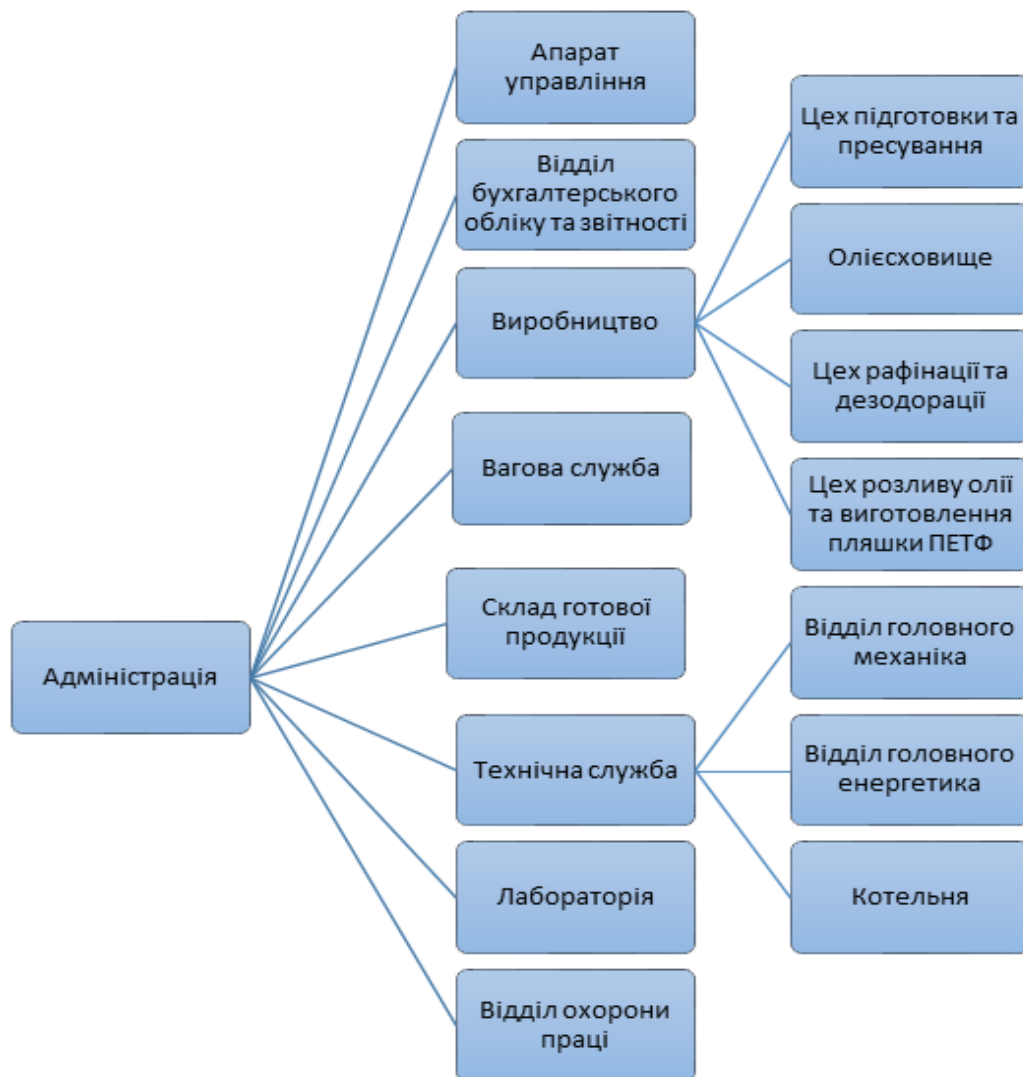


Рис. 2.5. Організаційна структура ТОВ "АОИЛ"

Джерело: сформовано автором

Як можна бачити на рис. 2.5 ТОВ "А-ОИЛ" має лінійно-функціональну структуру управління.

До переваг такої структури управління слід віднести: однозначність впливу суб'єкта на об'єкт управління; відсутність проміжних зв'язків між керівником і підлеглим; можливість отримання несуперечливих, пов'язаних між собою завдань; висока відповідальність керівника за результати роботи.

Загалом, персонал підприємства включає в себе:

- директора, який проводить загальне управління процесами Компанії, візує значущі безготівкові розрахунки з постачальниками і покупцями, здійснює аналізи більш ранніх продажів, на основі аналізів та заявки розраховує необхідність та графік надходження сировини, знаходить можливість для розширення ринку збуту;
- керівників підрозділів, які готують інформацію для керівництва стосовно безперебійної роботи своїх підрозділів та здійснюють безпосереднє управління ними;
- начальника виробництва, який здійснює управління цехами з підготовки та пресування сировини, рафінації та дезодорації, олієсховища, розливу олії та виготовлення пляшки ПЕТФ;
- головного механіка, який має забезпечувати ритмічність та безпечність роботи обладнання, яке використовується на підприємстві;
- головного енергетика, який має забезпечувати безперебійне постачання енергії на підприємство, її належне використання та економію;
- начальника котельні, в обов'язки якого входить забезпечення підприємства теплом та технологічним паром;
- начальника лабораторії та лаборантів, які контролюють якість сировини, напівфабрикатів та готової продукції;
- начальника відділу охорони праці, в обов'язки якого входить неухильний контроль дотримання співробітниками норм та правил з безаварійної та безпечної роботи;

- начальника складу готової продукції, на якого покладено відповідальність за отримання, якісне та безпечне збереження готової продукції, коректне відвантаження її покупцям згідно розпоряджень керівництва;

- начальника вагового господарства, який має забезпечувати якісні зважувальні операції, контролювати ритмічність поставок сировини, неухильне виконання підлеглими процедур із зважування, контролювати повірку вагового комплексу та ін.

- бухгалтерію.

Бухгалтерія ТОВ «АОИЛ» здійснює суцільне, безперервне, взаємопов'язане, документальне відображення господарської діяльності підприємства.

Функції даного відділу організації накладені на відповідних посадових осіб (бухгалтерів), які здійснюють облік, необхідний для характеристик кожного напрямки діяльності Компанії.

Зазначена посадова особа несе відповідальність за правильне і своєчасне оформлення господарської операції, а також забезпечують збереження і облік грошових коштів, які циркулюють в процесі здійснення господарської діяльності.

Далі, вважаємо за доцільне, здійснити оцінку фінансового стану досліджуваного підприємства, зведені дані якої наводимо у вигляді табл. табл. 2.3.

Аналізуючи інформацію, представлену в табл. 2.3, видно, що існує стійка тенденція до зростання чистого доходу, отриманого досліджуваним підприємством від реалізації продукції, робіт, послуг.

Реструктуризація підприємства призвела до значного зростання всіх показників за 2021-2022 роки. Зокрема, чистий прибуток наприкінці 2022 року склав 61 744,0 тис. грн, перевищивши показник попереднього 2021 року на 16 627,0 тис. грн, що на 35% вище.

Таблиця 2.3

**Оцінка ключових показників фінансового стану ТОВ «АОИЛ»
за період 2018-2022 рр., тис. грн**

Показники	Значення показника за рік, тис. грн.					Відхилення (+,-) 2022 р. до:		
	2018	2019	2020	2021	2022	2019	2020	2021
1. Чистий дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	13207,8	20631,2	25993,1	45117	61744	41112,8	35750,9	16627
2. Собівартість реалізованої продукції	12923,0	20255,7	25212,1	42749	57495	37239,3	32282,9	14746
3. Валовий прибуток	284,8	375,5	781,0	2368	4249	3873,5	3468	1881
4. Чистий прибуток підприємства	0,0	10,0	120,4	215,0	107,0	97	-13,4	-108
5. Основні засоби (залишкова вартість)	6218,3	6217,7	7679,9	10588	12872	6654,3	5192,1	2284
6. Середньорічна вартість основних засобів	6365,5	6218,0	6948,8	13073	17837	11619	10888,2	4764
7. Статутний капітал	1570,5	1570,5	1570,5	2600	2600	1029,5	1029,5	0
8. Дебіторська заборгованість	749,5	932,3	1499,5	1153	3754	2821,7	2254,5	2601
9. Середня кількість працівників	71	71	79	129	129	58	50	0
10. Фондоозброєність (р.6/р.10)	89,65	87,58	87,96	101,3	138,3	50,72	50,34	37
11. Фондовіддача основних фондів(р.1/р.5)	2,12	3,32	3,38	4,3	4,8	1,48	1,42	0,5

Джерело: розраховано автором на основі даних фінансової звітності

З 2018 по 2022 роки помітна висхідна тенденція зростання вартості реалізованої продукції. Зокрема, у 2022 році собівартість сягнула 57 495 тис. грн, що на 36% більше, ніж у попередньому році. Це зростання можна пояснити розширенням виробничої лінії.

Зростання собівартості обумовлено в першу чергу збільшенням матеріальних витрат, а також зростанням адміністративних та експлуатаційних витрат. Зростання чистого доходу від реалізації продукції сприяло загальному збільшенню валових фінансових результатів.

У 2021 році підприємство отримало валовий прибуток у розмірі 4 249,0 тис. грн, перевищивши показник 2018 року на 1 881,0 тис. грн.

На платоспроможність компанії негативно впливає значне зростання

дебіторської заборгованості впродовж 2018-2022 років.

При здійсненні комплексного фінансово-економічного аналізу результатів діяльності ТОВ «АОІЛ» стає очевидним, що спостерігається помітна тенденція до зростання собівартості реалізованої продукції.

Валовий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) збільшився, внаслідок чого збільшився чистий дохід за вирахуванням відповідних податків. Це зростання чистого прибутку безпосередньо вплинуло на зростання загальних фінансових результатів.

Таким чином, можна зробити висновок, що ТОВ «АОІЛ» протягом зазначеного періоду показало задовільні економічні показники, що свідчать про успішну роботу та прибуткову діяльність підприємства.

З 2018 по 2022 роки відбулося помітне зростання вартості основних фондів ТОВ «АОІЛ» – у 2022 році порівняно з 2018 роком вона зросла на 6654 тис. грн. Таке збільшення можна пояснити зростанням капітальних інвестицій, які передбачали придбання нового обладнання для розширення виробництва.

Варто зазначити, що впродовж досліджуваного періоду 2018-2022 років відбулося помітне зростання зносу основних засобів на 43,1%, що можна вважати досить значним.

Для виробничого підприємства олійножирового комплексу досить обґрунтованим є наявність необоротних активів, розмір яких становив близько 75% від загальної структури активів впродовж 2018-2022 років. Цей коефіцієнт відображає прийнятний баланс між оборотними і необоротними активами.

Протягом аналізованого періоду відбулося суттєве зменшення обсягу власного капіталу, який у 2022 році склав 8001,0 тис. грн, що на 26,8% менше, ніж у 2019 році. Це зниження свідчить про зростаючу залежність від зовнішніх джерел фінансування, що додатково підтверджується збільшенням довгострокових резервів і поточних зобов'язань, які зросли на 5 756,6 тис. грн у 2021 році порівняно з 2019 роком, або в 1,7 рази.

Далі, вважаємо за доцільне, здійснити аналіз системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві. Саме з цією метою слід більш глибоко зануритися в особливості надходження сировини, виробництва та реалізації готової продукції на ТОВ «АОИЛ».

ТОВ «АОИЛ», як олієпереробний завод спеціалізується на обробці рослинних олій, отриманих з різної сировини (зазвичай, соняшника), з метою виробництва різних видів рослинних олій та продуктів на їхній основі.

Основні етапи та ділянки включають:

- Приймання та попередня обробка сировини

Приймання рослинної сировини, такої як соняшник, соя, ріпак тощо.

- Попередня обробка,

Включає в себе очищення від домішок, сортування та інші етапи.

- Екстракція або пресування:

Етап, де олія виділяється з сировини, це може відбуватися шляхом пресування або хімічної екстракції.

- Рафінація та очищення:

Це процеси, покликані покращити якість та доведення олії до стандартів. Рафінація може включати декольорацію, дезодорацію та дегідратацію.

- Гідрогенізація та гідроочищення (за необхідності):

Додаткові обробні етапи для поліпшення стійкості та інших характеристик олії.

- Фасування та упакування:

Приготування олії до подальшого розподілу через фасування та упакування відповідно до ринкових вимог.

- Виробництво продуктів на основі олій:

Виробництво додаткових продуктів на основі рослинних олій, таких як маргарини, мила, косметичні засоби тощо.

- Відвантаження готової продукції (наливом):

Відвантаження продукції покупцям у цистернах та флекс-паках.

- Відвантаження фасованої готової продукції:

Відвантаження продукції покупцям у одиницях складського обліку (палетах, коробках, пляшках).

- Повернення раніше відвантаженої продукції:

Приймання від покупців раніше відвантаженої продукції.

Зрозуміло, що на кожному з цих етапів задіяно багато персоналу та відбувається рух товарно-матеріальних цінностей, контроль за якими має дати впевненість керівництву в тому, що цілі Компанії будуть досягнуті.

Тож, за мету було взято впровадження (часткове) системи внутрішнього контролю на базі методик COSO.

2.3. Розробка та впровадження методик з COSO Cube на досліджуваному підприємстві

Перш за все, керівництво поставило завдання розробити систему внутрішнього контролю, яка б була направлена на роботу на етапі приймання та первісної обробки сировини та відвантаження готової продукції.

Таким чином, застосовуючи методику COSO Cube, було виділено наступні ієрархічні рівні контролю:

- Функція

це неподільний найнижчий рівень контролю, той, який може бути притаманний певним процесам та/або ролям, які відіграють у цих процесах залучені співробітники

У якості таких функцій були призначені: реєстратор/охоронець, технік-лаборант, пробовідбірник, технік-лаборант олійної лабораторії, завідувач лабораторії, вагар, керівник вагарної ділянки, логіст. Варто зауважити, що це саме функції, а не конкретні особи.

- Оперативна одиниця

Наступним рівнем в ієрархії вказаного етапу призначаються співробітники, які, згідно штатного розкладу, мають виконувати ту чи іншу роботу згідно посадових інструкцій, проте, вони також наділяються функціями системи внутрішнього контролю, які були зазначені вище. Важливо! Кожний співробітник, який залучений до роботи як оперативна одиниця внутрішнього контролю, може набувати одну чи більше функцій.

- Підрозділ

Для полегшення впровадження системи внутрішнього контролю, в якості цього ієрархічного рівня було обрано організаційну структуру самої Компанії. Це дає змогу ефективно контролювати підрозділи, делегувавши ці повноваження їх керівникам.

- Підприємство в цілому

Верхівкою ієрархічної будови системи внутрішнього контролю є аналіз діяльності підприємства в цілому, тобто дані, отримані на нижчих рівнях, стають доступними керівництву Компанії.

Цільовий рівень впровадження методик COSO.

Цільовий рівень системи внутрішньої безпеки має відповідати наступним положенням:

- Поточна діяльність

В будь-якій діяльності, яка впроваджується на підприємстві, є дві складові: ефективність та досягнення поставленої мети. Тож, для кожного підрозділу вводяться свої показники ефективності (KPI) та цілі, які мають бути досягнуті

- Звітність

Кожний підрозділ, кожна організаційна структура підприємства має свій перелік звітів та періодичність їх надання. Звіти поділяються на щоденні, щомісячні, щоквартальні та щорічні. Звіти розроблені таким чином, щоб не тільки формувати необхідні для роботи підприємства узагальнюючі дані, але й для того, щоб бути елементами внутрішнього контролю, коли дані

одного звіту можуть співставлятися з даними іншого або бути вихідними для нього.

- **Комплаєнс**

Незважаючи на досить широке трактування цього цільового показника, для мети внутрішнього контролю розроблені певні внутрішні «маяки», які мають виконуватися всіма підрозділами Компанії. І саме непереборність цих «маяків» дає змогу контролювати те, що у випадку, коли ситуація, дія або бездіяльність може порушити ці норми, система дасть зворотний зв'язок для прийняття рішення про недопущення небажаного розвитку подій або для зменшення шкоди, якщо подія все ж відбулася.

Компонентний рівень системи внутрішньої безпеки в Компанії впроваджується наступним чином:

Середовище, що контролюється.

Фактично, найважливішим чинником, який дозволяє впроваджувати систему внутрішнього контролю в Компанії та оптимістично оцінювати її успішність – це позиція керівництва. «Внутрішній контроль в Компанії – це один із стовпів її існування» - приблизно таким чином можна охарактеризувати усвідомлення керівництва про важливість такого контролю.

Дуже велике значення приділяється чесності персоналу та його етичним принципам. В Компанії всіляко культивується мислення, що компетентність кожного співробітника – це той вклад, який він вносить у діяльність Компанії, яка чесно йому за це віддячує.

Процедури та інструкції доводяться до відома персоналу задля запобігання непорозумінь та неоднозначності.

Оцінка ризиків.

Перш ніж приступити до проектування, необхідно визначатися з тими ризиками, які можуть існувати на етапах приймання сировини та відвантаження готової продукції.

Ризики, що виникають, за методикою COSO можна поділити на негативні (загрози, що перешкоджають досягненню мети) та позитивні (втрачені можливості, які сприяють досягненню мети).

З метою впровадження системи внутрішнього контролю було вирішено перш за все зосередитися саме на негативних ризиках.

Тож, варто зазначити, якими саме є найрозповсюдженіші ризики на етапі приймання сировини та відвантаження готової продукції.

Ризик вільного доступу на територію та вчинення протиправних дій (безпосередня крадіжка).

Ця загроза полягає в тому, що при наявності вільного доступу на територію, де зберігаються товарно-матеріальні цінності, є висока загроза викрадення цих цінностей, псування майна та транспортних засобів.

Ризик фальсифікації кількості сировини, що поставляється на підприємство.

Цей ризик є достатньо суттєвим та відображається не тільки на фінансових показниках, але й може стати причиною зупинки виробництва, оскільки при плануванні випуску готової продукції виробничий відділ бере до уваги облікові дані по запасах сировини. І у разі їх спотворення, виробничий план може бути невиконаним.

Тут доречно зауважити, що джерелами цього ризику можуть бути як постачальники, їх співробітники, а також співробітники самого підприємства. Найбільш руйнівними можуть бути ситуації, коли дії зовнішніх джерел ризику та внутрішніх об'єднуються (співробітники підприємства вступають у змову з зовнішніми контракторами).

Існує багато шахрайських схем, якими керуються особи, що бажають незаконним шляхом отримати зиск з активів підприємства.

В межах цієї роботи розглянемо найбільш поширені:

- Змова співробітників (охорона, вагар) з зовнішнім постачальником. Призводить до фізичного спотворення облікових даних по прийнятій вазі сировини (у випадку надходження) або збільшення обсягу

вивезення продукції чи заміні дешевої продукції більш дорогою. При всій примітивності цих дій, шкода може бути дуже суттєва, тож цей ризик має розглядатися як актуальний.

Також можливий варіант, коли автомобіль №1 завозить сировину, а автомобіль №2 заїжджає пустий, нібито для вивезення відходів. На території водії обмінюються номерними знаками та виїжджають з підприємства, вивозячи таким чином товарну продукцію під виглядом відходів.

- Ввезення сировини на автотранспорті, спеціально облаштованим для фальсифікації. Окремим випадком цього є вкладання у кузов автомобіля бетонних блоків, каміння, інших важких предметів для спотворення фактичної маси прийнятої сировини у бік постачальника. Також до цього типу ризику можна віднести обладнання зчіпного пристрою клапаном для злиття води, яка заздалегідь набирається у зчіпний пристрій, а після зважування в процесі руху по території підприємства, вода потроху виливається з пристрою, не утворюючи калюж, що ускладнює виявлення такого шахрайства.

Можна навести приклад також того, як обладнується двійне дно під кузовом автомобіля і ця порожнина заповнюється піском. Коли автомобіль заїжджає на пункт вивантаження та піднімає кузов, щоб висипати насіння, клапан на кузові відкривається і пісок, разом із сировиною, зсипається у силосну яму. До речі, цей вид шахрайства не тільки несе матеріальну шкоду у вигляді вартості сировини, яка була замінена піском, але й може призвести до виходу з ладу обладнання, його вартісного ремонту та зупинки виробництва.

- Шахрайські дії водіїв на ваговій. В залежності від позиціонування автомобіля на вагах, зниження ваги може досягати декілька тон. Це залежить від того, чи заїхав водій повністю на рухливу платформу, чи якимось колесом «зачіпився» за нерухливу основу автомобільних ваг.

До цього ж типу шахрайства відноситься й намагання водія стати на ваги під час зважування і т.і.

- Ризик появи «фантомного автомобіля». «Фантомний автомобіль» - це такий автомобіль, якого фактично не було, але у вагових журналах він відображений. Основою є те, що разом із реальним автомобілем, у облікові реєстри вноситься такий самий автомобіль, можливо із незначною різницею у вазі. Варіантів досить багато, проте можна перерахувати найбільш розповсюджені:

- Якщо на підприємстві встановлені камери, то перед заїздом на вагову на автомобіль навішуються інші номери, проводиться зважування, номери знімаються, зважування повторюється;
- Якщо камер немає, то дані автомобіля прямо фальшуються;
- Для ускладнення виявлення такого шахрайства автомобіль може трохи змінювати своє положення, водій може ставати на ваги для урізноманітнення ваги і т.і.

Кількість подібних автомобілів обмежена лише жадібністю виконавців та відсутністю або недолугістю внутрішнього контролю.

- Ризик використання технічних засобів модифікації ваги. Якщо на підприємстві використовуються застарілі аналогові датчики ваги (тензодатчики), то при наявності змови або ж безперешкодного доступу до вагового обладнання, безпосередньо на ваговій може бути розташований спеціальний електронний пристрій, який може впливати на показання ваг. Керування таким пристроєм здійснюється віддалено, поза межами підприємства.

- Ризик «Невідома машина» На підприємство заїжджає автомобіль, який не реєструється, проїжджає повз ваги, завантажується продукцією та покидає підприємство. В жодних облікових реєстрах ця «операція» не відображається. Звісно, при цьому має бути змова охорони, вагової та складу.

- Ризик некоректного зняття ваги Навіть за умов використання електронних автоваг, вагар може не дочекатися стабілізації ваг та зняти ту вагу, яку вважає за потрібне.

Вказані ризики не є виключним переліком, проте дають можливість проаналізувати джерела небезпеки.

- Ризик фальсифікації якості сировини, що поставляється на підприємство.

Цей ризик пов'язаний з попереднім та також відбивається не тільки на фінансових показниках, може стати причиною зупинки виробництва, але й може істотно вплинути взагалі на всі запаси сировини на підприємстві та, в гіршому випадку, паралізувати його роботу.

Також, відповідно до методу обчислення залікової ваги (тобто ваги сировини, яка вираховується із фактично завезеної шляхом приведення її кількості до нормованої за формулою Дюваля [41]), яка вважається фактично зарахованою від постачальника на підприємство, напряду залежить від показників, визначених лабораторією. В цьому сенсі спотворені показники якості напряду впливають і на кількісні, і на вартісні показники сировини, яка прибутовується на підприємство.

Для цілей цієї роботи можна розглянути найбільш поширені ризики:

- Спотворення якісних показників. За попередньою змовою, знаючи номер автомобіля та час його прибуття на підприємство, технік-лаборант вносить у систему завчасно сфальшовані дані про якість продукції

- Ризик свідомої диверсії. Виходячи з власних інтересів, лаборант може «не помітити» критичні показники, наявність яких ставить під загрозу знищення всю сировину, що є на підприємстві.

- Ризик змови при взятті проби. За домовленістю з постачальником проба сировини відбирається у спеціально промаркованих точках.

Різновидом цієї схеми є наступний варіант. При завантаженні в кузов (на визначені місця) ставляться пусті бочки без дна, в які засипається якісна сировина. Потім весь кузов заповнюється сировиною з якістю значно гіршою. Після заповнення всього кузова бочки акуратно витягаються і якісна сировина стає ніби «стовпами» серед неякісної. Аналіз, звісно береться з тих місць, які заповнені якісною сировиною.

- Ризик некоректного взяття проби. Зазвичай пробовідбірник має пройти від верху насипаної сировини до самого днища автомобіля. Проте, пробовідбірник може не до кінця опускати стрілу та сировина, яка міститься в нижчих шарах і є неякісною, в аналізі приймати участь не буде.

Таким чином, за попередньою змовою, автомобіль може бути заповнений сировиною шарами – знизу поганої якості, зверху – гарної.

Як тільки-но були виявлені найбільш критичні ризики, які можуть нашкодити збереженню сировини, що постачається на підприємство або продукції, яка з нього відвантажується, варто переходити до заходів щодо їх попередження та/або зменшення втрат у випадку, якщо ризик відбувся.

Контрольні процедури.

Перш за все слід зазначити, що на момент початку робіт, на підприємстві вже були впроваджені певні запобіжні заходи фізичного контролю (детальна інформація не вказується, оскільки вона, по-перше, виходить за межі теми цієї роботи і, по-друге, є конфіденційною).

З точки зору контролю за прийманням сировини, було запропоновано побудувати систему контролю на базі рішень компаній «Ілвіс» та українсько-американської компанії «Кода» із безпосереднім залученням охоронної компанії «Аполон». Вказані організації мають великий досвід у впровадженні систем захисту та їх супроводження, тож об'єднання їх навичок та досвіду мало дати синергетичний ефект.

Розглянемо більш детально запропоновані заходи унеможливлення або суттєвого зменшення виникнення вказаних вище ризиків.

Звісно, детально, повністю розкривати систему протидії протиправним діям не є метою цієї роботи, тож далі будуть наведені лише узагальнюючі фактори, які дозволять оцінити комплексність підходу та сформувати загальне уявлення про багаточисельність та надійність заходів засобів.

Також, це може бути пересторогою для тих, хто прочитавши вказану роботу, спробує її задіяти у якості посібника та намагатися провести якісь протиправні дії, сподіваючись на вичерпність застосованих захисних схем та механізмів. Мушу розчарувати таких читачів: наведені в роботі дані – лише верхівка айсбергу превентивних та запобіжних дій, які вже налаштовані на підприємстві. Також слід зазначити, що комплексні заходи протидії протиправним діям неухильно розвиваються, модернізуються та удосконалюються.

З точки зору превентивних засобів було запропоновано поділити територію підприємства на декілька зон доступу: зовнішня (все, що є за периметром території), яка контролюється технічними засобами та персоналом охорони, внутрішня до заводу (куди мають доступ водії та транспортні засоби, які прибувають для розвантаження або завантаження, проте рішення про їх запуск на територію ще не прийнято), адміністративна будівля та внутрішня територія заводу.

Зупинимося детальніше на цих засобах.

Перш за все, слід зазначити, що найбільш вразливими для шахраїв є автовагові та лабораторія, тож, природньо, що забезпечивши контроль периметру, основні сили були зосереджені на побудові систем запобігання ризиків саме на цих ділянках.

Загальні положення:

- Жодний автомобіль, в т.ч. легковий чи спеціальний, власний чи той, що належить контрагентам, не може потрапити всередину захисного периметру без його реєстрації в залежності від наміру чи типу дій, які він хоче провести;

- Кожному автомобілю призначається його власний код, який реєструється в системі і ідентифікує автомобіль від початку заїзду до виїзду за межі захисного периметру;
- Для кожної операції з автомобілем попередньо має бути створений та вказаний документ, що є підтвердженням, що така операція є легітимною та узгодженою;
- Кожний код є унікальним, ба більше, цей код діє лише в межах тієї операції, задля якої він був виданий; наприклад, якщо автомобіль був зареєстрований як той, що ввозить сировину, то він не може просто за бажанням водія (чи будь-кого іншого) стати під завантаження готової продукції
- На певні операції існує термін дії дозволу, після спливання якого навіть раніше цілком коректно виданий код втрачає свою легітимність;
- Крім автомобіля та причепа (за наявності) з його атрибутами, при реєстрації вказується й дані водія, що дозволяє при виникненні суперечливої або ризикової ситуації ідентифікувати конкретного водія, асоційованого з конкретним транспортним засобом, датою та часом реєстрації та посекундній історії його руху по захищеній території;
- Кожний користувач має в системі свій обліковий запис з певним набором прав доступу та обмеженнями;
- Одним з найважливіших чинників, які сприяють якомога складнішому застосуванню всього асортименту відомих та тих, які будуть вигадані у майбутньому, механізмів та способів протиправного заволодіння матеріальними цінностями та/або нанесення шкоди підприємству, є подовження «ланцюгу причетних» (визначення автора) – формування таких процедур та процесів, які унеможливають одноосібне чи скорочене проведення дій, які можуть нанести шкоду підприємству.

Задля запобігання ризикам шахрайських дій на ділянці лабораторії вона була поділена на дві зони: зовнішня лабораторія та внутрішня, також були

поділені й ті показники готової продукції, які можуть визначатися цими двома лабораторіями.

Також було запропоновано розділити функції лаборантів на безпосередній пробовідбір та обробку та внесення якісних показників. Такий поділ не тільки дозволяє отримувати інформацію, яку можна порівнювати з даними інших систем контролю (наприклад, відеоспостереження), але й завдяки запропонованим та розробленим алгоритмам контролю часу між пробовідбором та внесенням даних якісних показників аналізувати інші пов'язані дані.

Також був запропонований механізм зберігання арбітражних проб, які пов'язані між собою спеціальним кодом, який дозволяє швидко знайти їх як в обліковій системі, так і в місцях зберігання. Таким чином, усувається ризик невідповідності зразків, які були відібрані, у випадку виникнення суперечок щодо тих чи інших показників якості між підприємством та постачальником.

Також у запропонованій обліковій системі налаштований внутрішній контроль введених показників якості та порівняння їх з тими, які властиві вказаному виду сировини та відповідають внутрішнім правилам приймання сировини на підприємстві.

Узагальнюючи, можна сказати, що зовнішня лабораторія є своєрідним форпостом, далі якого сировина з показниками якості, що не відповідають внутрішнім стандартам, не зможе потрапити на підприємство. Ба більше, навіть граничні значення підлягають більш ретельному контролю.

Також не слід забувати, що крім зовнішньої лабораторії, існує ще й внутрішня, яка є додатковим контрольним фактором. І тільки після визначення комплексних показників якості, система, на основі запропонованих внутрішніх алгоритмів «приймає» рішення, чи дозволяти цій партії продукції слідувати далі.

Звісно, маючи справу з сировиною, яка в принципі не може мати усталених характеристик та стабільних показників якості, можуть виникати ситуації, коли якісні показники лежать в прийнятних межах, проте все ж

можуть викликати сумніви у можливості застосування цієї партії сировини для приймання та наступного виготовлення з неї готової продукції.

Тож, для того, щоб пересвідчитися у тому чи іншому показнику, було запропоновано ввести механізм взяття другої проби.

Цей механізм є аналогічним до взяття першої проби, але при його взятті дані першого аналізу вже зафіксовані, тож у випадку, якщо друга проба виявиться також невідповідною по якості, приймання такої автомашини буде автоматично заблоковано.

Якщо ж друга проба покаже прийнятні показники якості, а у першій будуть граничні показники, то запропоновано залучати до приймання такої партії сировини завідувача лабораторією. Цей співробітник має значно вищу кваліфікацію та великий досвід, тож для певних показників може використовувати непрямі методи виявлення можливих фальсифікацій або їх відсутність.

Запропоновано вважати рішення вказаного співробітника остаточним, якщо виникають сумніви у формально визначених показниках якості.

Таким чином, в загальний контур безпеки вводиться ще одна ланка, яка має подовжити «ланцюг причетних» - завідувач(ка) лабораторії.

Крім того, запропоновано ввести певні алгоритми для визначення домінантних значень за нормальним розподілом Гауса (рис.2.5) для визначення автомобілів, у яких якість сировини суттєво відрізняється від всіх, проби з яких були взяті за певний період.

Емпіричне правило стверджує, що відсотки даних при нормальному розподілі в межах 1, 2 і 3 стандартних відхилень середнього приблизно 68%, 95% і 99,7% відповідно.[52]

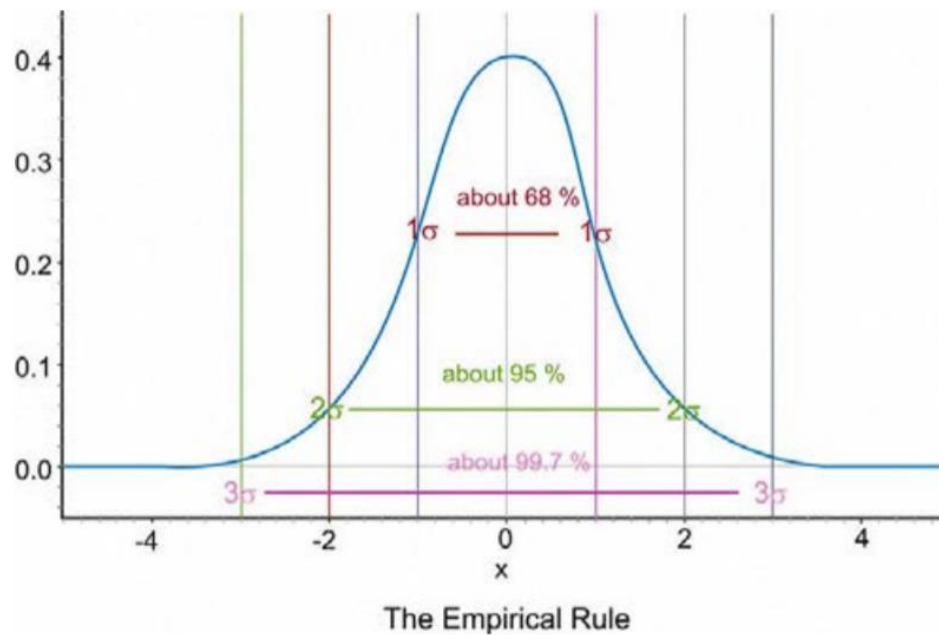


Рис. 2.5. Нормальний розподіл Гауса.

Джерело: [52]

Тож, будь-які дані, які в ту чи іншу сторону відхиляються від вказаного нормального розподілу запропоновано вважати потенційно загрозливими.

Важливим контрольним механізмом також є час, який проходить між пробовідбором та внесенням показників обома лабораторіями. Запропоновані контрольні алгоритми можуть виявити певні аномалії, що дасть службі безпеки підприємства звернути увагу на ті автомобілі та/або водіїв, які дотичні до них. Ці дані також запропоновано аналізувати за допомогою методів математичної статистики.

Робота автовагової. При прийманні сировини це третій за послідовністю проходження автомобіля по території, але, напевне, перший за ризикованістю етап приймання сировини на підприємстві.

Саме після успішного проходження цього етапу автомобіль та сировина попадають на внутрішню територію підприємства.

Тож, недарма, виходячи із цього та наведених вище ризиків, саме на автоваговій було запропоновано розгорнути найбільш суттєвий інструментарій превентивних та виявляючих контрольних процедур.

Розглянемо їх детальніше.

Блокування руху транспорту та зняття ваги.

Жодний транспортний засіб не може потрапити на внутрішню територію підприємства або залишити її, не проїхавши через автовагову. Це правило було запропоновано керівництву Компанії як наріжний камінь побудови частини системи внутрішнього контролю, що стосується руху транспорту по підприємству в цілому та по автоваговим зокрема. Виключення з цього правила було запропоновано зробити лише для негабаритних транспортних засобів, доступ яких на підприємство та супровід по території проводиться в присутності співробітника охорони. Всі інші транспортні засоби, в тому числі особистий транспорт всіх працівників, включаючи вище керівництво, було запропоновано проводити виключно через вагову.

Повертаючись до компоненти «Середовище, що контролюється», слід зазначити, що незважаючи на доволі незвичну пропозицію, керівництво Компанії, керуючись головною ідеєю побудови якісної системи внутрішнього контролю, зголосилося на такі пропозиції.

Задля побудови превентивних механізмів запобігання шахрайства на ваговій було запропоновано впровадити комплекс, який включає технічні, методичні та програмні засоби.

Автовагову було запропоновано обладнати:

- ваговою платформою з цифровими тензодатчиками та керуючим блоком, який може бути підключений безпосередньо до комп'ютера, або до керуючого сервера;
- шлагбаумами, що обмежують рух автотранспорту по вагам;
- світлофорами та цифровими табло як з виведенням ваги, так і з функцією світлофора, що дозволяє або забороняє водіям рух;
- датчиками положення транспорту;
- контрольними цифровими камерами.

Схематично технічне обладнання вагової наведено на рис.2.6

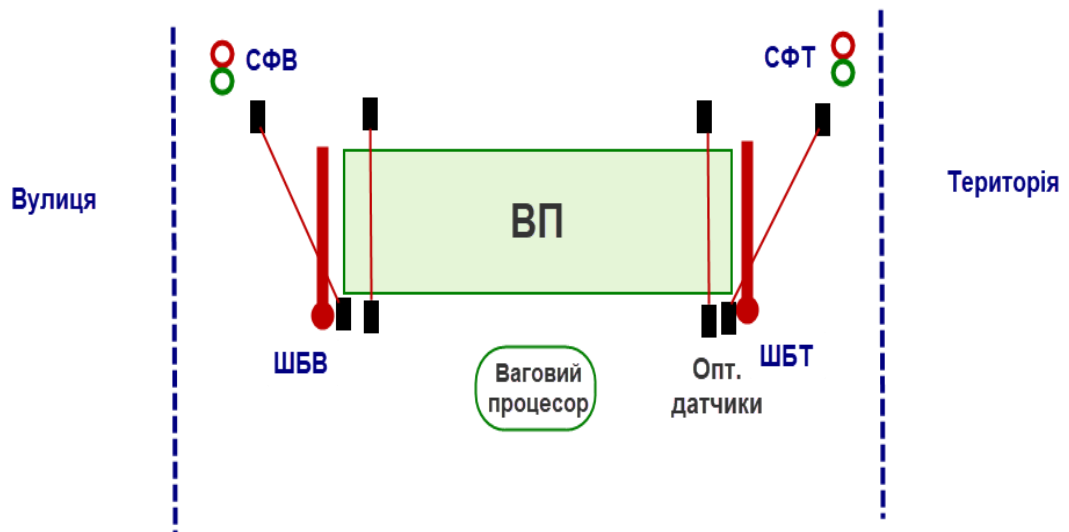


Рис. 2.6. Схематичне зображення обладнання вагової, де
 СФВ – світлофор з боку вулиці (зовнішній периметр),
 СФТ – світлофор з боку території,
 ШБВ – шлагбаум з боку вулиці,
 ШБТ – шлагбаум з боку території (захищений периметр),
 ВП – вагова платформа.

Джерело: створено автором

Вагова платформа (по можливості) повинна забезпечувати оптимальну вантажопідйомність та дозволяти встановлювати (за довжиною) машину з причепом без процедури розчеплення.

Тензодатчики повинні бути цифровими та мати цифровий канал зв'язку з керуючим блоком. Використання аналогових датчиків пов'язане з ризиком фальшування їх сигналу за допомогою електронних засобів, які можуть бути поміщені безпосередньо на ваговому вузлі і керуватися дистанційно.

Більш кращим варіантом є використання підключення зазначеного керуючого блоку до вагового сервера, який може керувати одночасно кількома пристроями.

Оскільки передбачається використання кількох вагових платформ, запропоновано функціонально їх розділити на ті, які використовуються для

в'їзду і ті, на яких фіксується виїзд. Це знизить ризик помилки прийняття ваги не з тієї вагової платформи (помилка ваговика). Зрозуміло, кожна така платформа повинна мати можливість роботи як у реверсному режимі, так і в режимі двонаправленого руху (в'їзд/виїзд по одній платформі) у разі виходу з ладу обладнання на іншій платформі. Переведення вагових платформ у режим реверсу та/або двоспрямованого руху має бути керованим та контрольованим.

Фізичне обмеження руху транспортного засобу по ваговій платформі може бути забезпечене саме шлагбаумами. Обладнання вагової платформи двома шлагбаумами (в'їзд та виїзд) дозволить організувати додатковий контрольний механізм зняття ваги – вага може бути знята лише тоді, коли обидва шлагбауми закриті. У разі виходу з ладу одного або кількох шлагбаумів має бути можливість зняття ваги з відключеними шлагбаумами. Перехід в аварійний режим повинен здійснюватись відповідальним співробітником та бути обмеженим за часом.

Запропоноване нормальне становище шлагбаумів – закриті. При цьому саме розміщення шлагбаумів щодо вагової платформи має бути таким, щоб у закритому стані вони фізично перешкоджали некоректній установці транспорту на платформі.

Цифрове табло призначене для інформування водія, ваговика та охоронця про поточну вагу на ваговій платформі. Ці дані повинні виводитися незалежно від положення транспортного засобу, шлагбаумів та ін. Також керуючий блок, який також виводить дані на внутрішній дисплей, повинен забезпечувати їхню синхронність та ідентичність.

Світлофори на ваговій платформі дають додаткову функцію інформування водіїв транспортних засобів про те, чи дозволено рух ваговою платформою (в'їзд на неї або з'їзд). Особливо важлива наявність світлофорів для об'єктів, де транспортні засоби змушені під'їжджати близько до вагового вузла і водій не завжди може побачити стрілу шлагбауму. Також світлофор

добре видно охороні та рух транспортного засобу на заборонний сигнал дасть можливість оперативної реакції на ситуацію з їхнього боку.

Нормальне становище світлофорів – червоні.

Датчики положення повинні бути розташовані таким чином, щоб правильно встановлений транспортний засіб на ваговій платформі не перекривав промені. Крім датчиків, які повинні бути встановлені перпендикулярно напрямку руху по ваговій платформі (на початку та в кінці), рекомендовано також розмістити датчики по діагоналі на в'їзді та з'їзді з неї. При цьому зазначені діагональні датчики повинні бути встановлені вище, ніж датчики, встановлені перпендикулярно до руху. Це дасть додатковий контроль положення транспортного засобу у випадку, якщо зазначений транспортний засіб встановлено некоректно, але перпендикулярні датчики не бачать перешкоди (автомобіль частково з'їхав з платформи або не повністю заїхав на неї).

Однак не виключена можливість того, що автомобіль з низки причин (пандус, погодні умови тощо) не зможе коректно стати на ваговій платформі. Причому положення буде таким, що всі датчики положення не будуть мати перешкод. У такому випадку описаний раніше варіант встановлення додаткових датчиків положення на шлагбауми не дозволить їм опуститися, що, у свою чергу, не дасть зняти некоректну вагу, а також убереже стрілу шлагбауму від поломки.

Обладнання вагової платформи контрольними цифровими камерами дає можливість не тільки оперативного візуального контролю точності установки транспортного засобу на платформі, вантажу, номерів реєстрації, а й можливість збереження фотографій в момент зняття ваги (при використанні цифрових камер). Таким чином, з кожним зважуванням облікової системи буде асоційовано набір фото. Камери запропоновано встановити певним чином, щоб унеможливити маніпуляції як із вантажем, так і з самим автомобілем .

Також можна додатково встановити камери для автоматичного розпізнавання номерів транспортного засобу, що дасть додатковий механізм контролю, незалежний від людського фактору. Камери для розпізнавання повинні бути встановлені таким чином, щоб забезпечувати фотографування номерів як вдень, так і вночі, а також за несприятливих погодних умов (дощ, туман).

Методологічні аспекти зняття ваги.

1. Зважування транспортного засобу рекомендується проводити лише методом повного зважування.

2. Зважування одного транспортного засобу може бути здійснено лише одноразово.

3. Показ поточної ваги має виводитися на екран вагопроцесора та табло одночасно та однаково.

4. Обнулення вагопроцесору можливе лише для ваги не більше визначеної (в кг). Це обнулення необхідно проводити лише програмним способом (користувач повинен мати відповідні права).

5. Облікова система повинна фіксувати факт перетину зовнішніх датчиків та внутрішніх (залежно від типу проїзду). Якщо зовнішні датчики (як перпендикулярні, так і діагональні) були розімкнуті, а внутрішні – ні, система повинна зробити запис про підозрілий проїзд.

6. Критерії повного зважування:

6.1. Обнулення - подальше зважування можна зробити тільки при обнуленні платформи (попередній автомобіль повинен з'їхати з платформи, вага прийти до нульового значення).

6.2. Мінімальна вага на платформі – параметр, необхідний для фіксації лише значних зважувань.

6.3. Стабілізація - в систему можна приймати тільки стабілізовану вагу (не змінюється динамічно протягом певного часу, як правило, протягом однієї хвилини).

6.4. Коректне позиціонування – параметр, який показує, що автомобіль коректно встановлено на ВП.

7. Для кожного оператора вагової повинен бути введений обліковий запис в обліковій системі, який може бути асоційований тільки з одними вагами.

8. Зважування завжди проводиться однотипно: водій або завжди залишає транспортний засіб перед будь-яким зважуванням, або завжди залишається в кабіні. Змішування способів зважування (брутто з водієм, а тара – без чи навпаки) – неприпустимо.

В межах протидії ризикам на зважуванні було запропоновано впровадити наступні бізнес-процеси, які можна умовно поділити на товарні та не товарні.

До товарних бізнес-процесів зважування відносяться:

- ввезення товарної продукції;
- відвантаження товарної продукції;
- внутрішнє переміщення та/або переважання товарної продукції;
- вивезення непридатних відходів;

До нетоварних бізнес-процесів можна віднести:

- будь-який проїзд вагами легкового автотранспорту;
- ввезення або вивезення супутніх товарів/матеріалів;

Бізнес-процес ввезення продукції. Брутто.

- Перед ввезенням продукції реєстратор формує в обліковій системі пропуск для даного автомобіля, вказуючи його державний номер, водія, продукцію, дані ваги відправника, дані по тарі, брутто та нетто від постачальника та ін.

- Облікова система має автоматично зафіксувати дату та час реєстрації.

- Реєстратор наклеює роздрукований штрихкод на документи або на окремий аркуш і віддає водієві.

- Після успішного проходження лабораторії, система має надати можливість розпочати бізнес-процес зважування на ваговій, будь-який результат на пункті лабораторії, що не є успішним, не дає змогу розпочати бізнес-процес зважування.
- Оператор на ваговій, отримавши дані про автомобіль, який успішно пройшов лабораторію, фіксує у системі початок бізнес-процесу «в'їзд з боку вулиці» (зовнішнього кордону Підприємства). Система автоматично повинна перевести світлофор з боку вулиці в зелений, дати сигнал на відкриття шлагбауму з боку вулиці і починає стежити за станом ваги на вагах і датчиками позиціонування.
- Як тільки вага на платформі перевищує мінімальну, система має дати команду на переведення світлофора з боку «вулиці» до червоного, забороняючи в'їзд наступному автомобілю.
- Як тільки показники датчиків покажуть, що всі пари датчиків вільні від перешкод та вага перевищує мінімальну, система посилає сигнал на закриття шлагбауму з боку вулиці. Слід зазначити, що якщо на шлагбаумах встановлені окремі датчики позиціонування, вони не дозволять закриття шлагбауму, що дозволить уникнути поломки стріли.
- Оператор ваговий сканує штрихкод (якщо використовується штрихкодування). Система повинна автоматично відкрити документ зважування і визначити його тип (брутто або тара) відповідно до закладених у неї алгоритмів.
- Якщо це перше зважування (брутто для надходження продукції) система автоматично заповнює документ зважування даними, заповненими реєстратором і асоційованими з даною транспортною одиницею.
- У оператора вагової в системі має бути індикація, яка показує всі 5 критичних параметрів.
- Наприклад, якщо один із датчиків позиціонування показує перешкоду, то індикатор датчиків – червоний.

- Також оператору на екран має виводитися поточна (попередня) вага.
- Під час проведення суворого зважування оператор може зняти вагу лише за позитивного результату контролю системою **всіх** параметрів (позиціонування, перехід через нуль, мінімальні вага, стабілізація)
- При строгому зважуванні оператор натискає кнопку на екрані та приймає вагу в систему.
- Після зняття ваги брутто система посилає сигнал на відкриття шлагбауму з боку території (внутрішній шлагбаум) і починає контролювати зміну ваги і стан датчиків. Як тільки вага стане рівною нулю і всі датчики будуть вільні, система надсилає сигнал на закриття цього внутрішнього шлагбауму.

Бізнес-процес ввезення продукції. Брутто.

- При виїзді порожнього автомобіля водій під'їжджає до шлагбауму з боку території та чекає на зелений сигнал світлофора з боку території.
- Оператор вагової ініціює бізнес-процес «виїзд із території».
- Система переводить світлофор з боку території в зелений та дає команду на відкриття шлагбауму з боку території.
- Система стежить за вагою на вагах та показаннями датчиків позиціонування.
- Як тільки вага на платформі перевищує мінімальну, система дає команду на переведення світлофора з боку території в червоний з метою недопущення руху наступного транспортного засобу.
- Тільки-но всі датчики розімкнені (автомобіль позиціонувався коректно) і вага також більша за мінімальну, система дає команду на закриття шлагбауму з боку території.
- Система формує пропуск, який видається водієві та має бути пред'явлений охороні.

- Важливо! Послідовність зняття ваги (тара-брутто і брутто-тара) повинна визначатися системою автоматично в залежності від бізнес-процесу.
- Оператор натискає кнопку зняття ваги і система посиляє сигнал на відкриття шлагбауму з боку «вулиці».
- Як тільки вага на вагах стане нульовою і датчики позиціонування розімкнуті, система посиляє сигнал на закриття шлагбауму з боку вулиці.

Також слід передбачити ручне керування обладнанням (шлагбаумами та світлофорами) у разі, якщо автоматичне керування з якихось причин не спрацює.

Важливий нюанс: економічна доцільність вказаних впроваджень.

Один лише елемент нової процедури («обнулення») лише на одному «фантомному» автомобілі дозволяє запобігти виникненню ризику на суму $25 \text{ т} \times 13 \text{ 000 грн} = 325 \text{ 000,00 грн}$ (в цінах на момент написання роботи). Варто зауважити: це економічний ефект від протидії лише одному з ризиків і лише по одному «фантомному» автомобілю.

Бізнес-процес вивезення продукції.

Основна відмінність бізнес-процесу вивезення продукції полягає в наявності наказу на відвантаження, в якому заздалегідь перераховані номери автомобілів і водії, яким дозволено в'їзд на територію саме для цього вивезення.

Реєстратор вводить у систему наказ, у якому вказується продукція, дозволена до вивезення, її кількість та відхилення (у відсотках чи тоннажі). Також Реєстратор зазначає у цьому наказі перелік автомобілів та їх номери, а також водіїв, які братимуть участь у цьому вивезенні.

Якщо для вивезення приїхав автомобіль, якого немає у списку, система не повинна дозволяти видачу картки або друк штрихкоду. У такому разі співробітник служби безпеки погоджує додавання автомобіля та водія до списку дозволених (за потреби) або автомобілю забороняється в'їзд.

Бізнес-процеси зважування при вивезенні продукції аналогічні. Різниця лише у послідовності зважування. Для надходження продукції - "брутто - тара", для вивезення - "тара - брутто".

Основою даного бізнес-процесу, як і бізнес-процесу з вивезення продукції, є наказ на відвантаження, але вже наказ на відвантаження відходів зі створенням специфічного документа на вивезення відходів.

В іншому процес зважування при вивезенні відходів ідентичний процесу вивезення товарної продукції.

Бізнес-процес внутрішнього переміщення чи переважування.

Для відображення факту внутрішнього переміщення в обліковій системі має бути спеціальний документ, у якому зазначається склад-відправник, склад-одержувач, продукція/сировина та інші критичні показники.

Якщо внутрішнє переміщення не пов'язане з виїздом за територію Підприємства, то обмеження на зважування та проходження транспорту ваговою платформою відповідають раніше описаним процесам приймання або вивезення товарної продукції.

Бізнес-процес нетоварного (некомерційного) зважування.

Усі автомобілі, які заїжджають на територію, мають пройти через вагову.

Однак якщо автомобіль завозить або вивозить вантажі, які безпосередньо не належать до основного виробництва (паливо, метал тощо), то в системі має бути можливість окремої фіксації таких в'їздів/виїздів як нетоварне зважування.

У документі, який відображає в системі факт нетоварного зважування, необхідно вказувати асортимент вантажів.

Окремим випадком такого зважування може буди бізнес-процес підготовки автомобіля до вивезення олії.

В такому випадку цей бізнес-процес можна поділити на два:

- Вкладення флекситанку

Сутність полягає в тому, що автомобіль в'їжджає на територію підприємства пустий, зважується, в нього вкладають флекситанк (пластиковий бак для харчових продуктів), автомобіль знов зважується разом із флекситанком;

Цей бізнес-процес можна виконати, використовуючи методологічні пропозиції по бізнес-процесу «Зважування»

- Вивезення олії.

Автомобіль з флекситанком всередині зважується як пустий, потім ємність заповнюється олією та автомобіль рушає на вагову для брутування.

Цей бізнес процес реалізується як бізнес-процес відвантаження готової продукції.

За таким прикладом кожний новий бізнес-процес може бути представлений послідовним набором існуючих бізнес-процесів. Важливим моментом є той факт, що при сумлінному виконанні умов проведення бізнес-процесів, контрольні механізми не тільки не заважають, а й підсилюють один одного.

Будь-які дані, що описують будь-яку операцію, яка внесена до облікової системи, не можуть бути змінені ніким, крім уповноваженими на те співробітниками.

Внесення змін вказаними співробітниками рекомендовано побудувати наступним чином

1. Ініціатор внесення змін заповнює бланк службової записки, де вказує:

- Дата й номер службової записки;
- Дата і час ситуації чи операції, яка потребує змін;
- Короткий опис ситуації та причини внесення змін, включаючи номери транспортних засобів, назви контрагентів, прізвища водіїв тощо;
- Короткий опис змін, які необхідно внести.

2. Вказана службова записка направляється керівнику підрозділу та начальнику служби безпеки на узгодження.

3. Після з'ясування причини сканована копія службової записки направляється особі, яка вповноважена вносити зміни.

4. Уповноважена особа має проаналізувати ситуацію, причину та наслідки змін та, в разі незгоди чи у випадку, коли причини внесення змін, викладені в документі, викликають сумніви, має право запросити додаткові пояснення від ініціатора змін. Копія додаткового запиту направляється керівнику служби безпеки підприємства.

Всі значущі показники в системі мають відслідковуватися на предмет змін, в т.ч. видалення.

До значущих показників відносяться ті, які визначені службою безпеки підприємства та погоджені з керівництвом.

Всі внесені зміни мають мати відповідні службові записки або підтверджуватися безпосередніми розпорядженнями керівництва.

Інформація та комунікація.

Достовірна зовнішня та внутрішня інформація, яка своєчасно виявляється, обробляється та передається, сприяє ефективному досягненню компанією своїх цілей.

Тому всі зміни у процедурах, формуванні тих чи інших внутрішніх політик, наявності тих чи інших контрольних процедур, доводяться до співробітників у обсязі, який достатній для виконання їх професійних обов'язків.

Так, перед введенням процедури службових записок, як було зазначено вище, весь персонал тих підрозділів, які планувалося охопити новою процедурою, був проінформований щодо планів та механізмів нової процедури. Важливо підкреслити, що був проінформований саме весь персонал, тобто всі зміни та ті, хто був у відпустках чи на лікарняному.

Особлива увага приділялася не тому, що відтепер у кожного співробітника «немає права на помилку», а що це – просто інструмент для впорядкування внесення змін, які є невід’ємним атрибутом будь-якої роботи.

Тобто завдяки саме інформуванню можливий негатив стосовно нової контрольної процедури, яка потребує більше уваги та додаткових часу та зусиль від безпосередніх виконавців був успішно нівельований.

Проте, інформування на цьому не завершилося. Кожний раз, коли формується службова записка, люди розуміють, що у більшості випадків жодної провини чи порушень з їхнього боку не виявляється.

Постійне інформування по процедурі, яка сама по собі є не дуже простою для виконання та не дуже гарно сприймалася на початку її впровадження, показало, що більшість причин, які потребують змін у системі, викликані зовнішніми факторами (проблемами з обладнанням, погодними умовами, діями водіїв тощо).

Згідно з методологією COSO вся система внутрішньої безпеки – це не статична сутність, а динамічний інструмент, який пристосовується до змін у бізнес-процесах, вимогах керівництва та, власне, змінах у самій системі контролю, викликаних підвищенням ефективності та змінами контрольованого середовища. Саме для цього використовується підсистема моніторингу.

Системи моніторингу для Компанії поділяються на постійний та періодичний.

Постійний моніторинг проводиться вищим керівництвом та керівниками підрозділів.

Для вказаної компанії розроблені декілька рівнів моніторингу, які відповідають тим чи іншим задачам:

- Верхній рівень (узагальнена інформація, яка є затребуваною керівництвом, це певні показники, які дозволяють керівництву Компанії «тримати руку на пульсі») - щоденно;

- Середній рівень (інформація по задачах всередині кожного підрозділу) – щоденно;
- Нижній рівень (моніторинг показників безпосередньо під час виконання операції) – поопераційно.

Осторонь стоїть рівень моніторингу службою безпеки підприємства. Виконуючи свої обов'язки, вони можуть моніторити ключові показники різних підрозділів, звісно, зважаючи на їх специфіку.

Моніторинг зазвичай проводиться за допомогою спеціальних звітів, аналізу ключових точок, на яких можуть проявлятися певні ризики та аналізу змін, їх причин та наслідків.

Таким чином, поступове впровадження системи внутрішньої безпеки на підприємстві за методикою COSO довело, що побоювання деяких менеджерів щодо складності, громіздкості, незручності і т.і. цієї методики були невірними. Адаптаційна модель може застосовуватися на будь-яких підприємствах, повністю або частково, на всіх рівнях чи лише на обраних, в умовах постійних змін чи на усталених процедурах. Важливими залишаються дві речі: реальна підтримка й зацікавленість керівництва та коректне проектування й впровадження. Саме ці фактори є наріжними каміннями успішного впровадження системи (чи її елементів) внутрішньої безпеки на базі методики COSO.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ АКТИВІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ТОВ «АОИЛ»

3.1. Особливості оптимізації системи внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «АОИЛ»

Як було зазначено у попередніх розділах, контрольні елементи та процедури по найголовніших бізнес-процесах та ділянках Компанією вже впроваджені або впроваджуються. Проте, було б неприпустимим стверджувати, що лише поліпшення цих існуючих «осередків» внутрішнього контролю буде достатньо для забезпечення всебічного та повного системного внутрішнього контролю. Особливо враховуючи наміри Компанії розвиватися та розширюватися.

Оптимізація системи внутрішнього контролю на підприємстві «АОИЛ» може сприяти ефективнішому функціонуванню Компанії та покращенню її внутрішньої діяльності.

Напрямки та шляхи оптимізації системи внутрішнього контролю можна поділити на наступні етапи:

Автоматизація процесів:

Подальше впровадження сучасних інформаційних систем та програмного забезпечення для автоматизації бізнес-процесів управління виробництвом та оперативним обліком запасів.

Подальше вдосконалення систем моніторингу та контролю за обсягами виробництва, запасами сировини та готової продукції.

Моніторинг виробничої діяльності:

Запровадження системи моніторингу виробничої діяльності та регулярний аналіз звітності по ній.

Створення та використання ключових показників ефективності для відстеження виробничої діяльності підприємства.

Внутрішні процедури та стандарти:

Постійна розробка та впровадження стандартів внутрішнього контролю, що враховують особливості виробництва олії.

Регулярне оновлення та перегляд внутрішніх процедур, враховуючи зміни в оточуючому середовищі та вимоги ринку.

Аналіз ризиків:

Проведення регулярного аналізу ризиків та використання результатів для вдосконалення системи внутрішнього контролю.

Розробка та впровадження стратегій мінімізації ризиків та заходів протидії негативним впливам.

Тренінг та навчання персоналу:

Організація тренінгів для персоналу з питань внутрішнього контролю та використання нових технологій.

Створення системи постійного навчання для персоналу щодо найкращих практик та стандартів.

Заходи безпеки:

Вдосконалення системи контролю за безпекою на виробництві, включаючи контроль за якістю продукції та дотриманням стандартів.

Впровадження системи захисту від можливих кібератак та інших загроз інформаційної безпеки.

Стратегічне планування:

Розробка стратегічного планування для вдосконалення системи внутрішнього контролю та забезпечення сталого розвитку підприємства.

Впровадження системи періодичного стратегічного огляду та адаптації до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Розглянемо ці напрямки більш детально.

3.2. Заходи по вдосконаленню ефективності системи внутрішнього контролю активів на досліджуваному підприємстві

Виходячи із стратегічного бачення власниками Компанії першочергових заходів щодо автоматизації обліку, основна увага була приділена розробці задачі для автоматизації структур системи внутрішнього контролю запасів на вхідних та вихідних товарних потоках, як зазначалося попередньо. Аналіз вказаних потоків показав, що, дійсно, побудова якісної системи внутрішнього контролю запасів на цих напрямках допоможе вирішити чи, принаймні, суттєво скоротити до 80% можливих протиправних посягань на товарні ресурси Компанії. За різними оцінками, коректне проектування та якісне виконання безпекових заходів на цих ділянках дозволяє зекономити від 2 до 5 відсотків загального обсягу вантажів, які проходять через них. І це – лише коли мова йде про кількісні показники. Контроль якісних показників, як було наведено в попередньому розділі цієї роботи, також є дуже суттєвим чинником, який впливає на збереження активів на підприємстві олійної галузі.

Проте, етапність впровадження системи внутрішнього контролю за методикою COSO вказує на можливість послідовного впровадження систем внутрішнього контролю там, де вони або відсутні, або не є інтегрованими у загальну систему.

Додатковий аналіз показав, що такою ділянкою, яка може бути наступним етапом розвитку системи внутрішнього контролю, є виробничий підрозділ.

Для розуміння важливості інтеграції контрольних механізмів у загальну систему слід заглибитися у процес виробництва олії та точки виникнення напівфабрикатів та готової продукції.

Узагальнено весь процес виготовлення олії можна побачити на спрощеній схемі (рис.3.1.)



Рис. 3.1. Спрощена схема етапів переробки насіння соняшника у соняшкову олію.

Джерело: створено автором на основі [31]

Важливо зауважити, що на різних етапах виробничого процесу утворюються додаткові сутності активів, які мають обліковуватися та включатися у загальну систему внутрішнього контролю активів:

- Етап 1: формуються відходи, які мають обліковуватися або розрахунковим методом, або фактичним, впливають на підрахунок проценту виходу олії при переробці
- Етап 2: формується лушпиння, яке також має обліковуватися, впливає на підрахунок проценту виходу олії при переробці та може застосовуватися або для виготовлення пелет, або для власного споживання (котельня)
- Етап 3: формується шрот, впливає на підрахунок проценту виходу олії при переробці та може зберігатися та реалізовуватися як окрема товарна позиція
- Етап 4: формується олія у якості напівфабриката, також вона може реалізовуватися наливом або бути сировиною для наступного етапу
- Етап 5: аналогічно до етапу 4, тільки в цьому випадку олія вже є продуктом очищення, рафінації та дезодорації; може бути або окремим продуктом (реалізація наливом), або сировиною для наступного етапу
- Етап 6: формування зафасованої та запакованої готової продукції; етап, на якому може виникати багато одиниць складського обліку (SKU) в залежності від тарі, в яку відбувається фасування, етикетки (можлива робота під замовлення за механізмом OEM), пакування у гофрокороби/на палети/обмотування стреч-плівкою і т.і.; всі ці особливості мають знаходити відображення у інтегрованих механізмах загальної системи внутрішнього контролю активів; більше того, на цьому етапі є можливість надходження сировини не тільки від внутрішнього виробництва, але й від стороннього постачальника;

Таким чином, проаналізувавши вказані технологічні процеси, можна побачити, що потреба у розробці механізму інтеграції поточної системи контролю в загальну має переслідувати наступні цілі:

- Визначення контрольних точок у процесі виробництва;

- Визначення асортименту вхідних та вихідних складських одиниць обліку (SKU) у цих точках;
- Визначення можливості дезінтеграції одних SKU та синтезу інших;
- Визначення застосування допоміжних матеріальних активів на кожній контрольній точці;
- Визначення можливості зміни направлення руху виробничого процесу (додаткова переробка);
- Визначення наявності засобів інструментального контролю (ваги, витратоміри та ін.);
- Визначення відповідальних осіб та їх сфер відповідальності

Отримані дані необхідно буде звести в загальну структуру та провести не тільки проектування самого модулю контролю на виробництві, але й забезпечити розробку його безшовної інтеграції у існуючу систему внутрішнього контролю, тобто узгодити як вхідні, так і вихідні параметри згідно моделі COSO (процедури, регламенти, відповідальних і т.і.).

Вказана інтеграція, за умови її якісного проектування та інтеграції, дасть змогу не тільки замкнути коло загальної системи внутрішнього контролю, але й узгодити зустрічні перевіірочні патерни. Наприклад, коли вихідні параметри попередньої ділянки обліку, які вже є частиною загальної системи внутрішнього контролю, мають узгоджуватися з вхідними параметрами нового контуру. Сам випадок виникнення неузгодженості має бути передбачений згідно методики COSO: процедури реагування, контрольні механізми, системою моніторингу тощо.

Як один з моніторингових факторів, пропонується розробити та затвердити систему індикаторів, які мають бути включені у загальну моніторингову підсистему внутрішнього контролю активів.

Узагальнено цю систему можна представити у вигляді набору критеріїв та показників, які відображають вплив управління на кінцеві показники та

розвиток діяльності підприємств. Кожний критерій або показник має певну вагу у загальній системі показників, яка відображає його вплив та значущість на загальний контрольний показник. Також вказаний показник має внутрішнє ранжування, наприклад, від 1 до 5, що демонструє його відповідність плановим/оптимальним показникам.

Наприклад, якщо прийняти у якості контрольного показника час проведення холодного віджиму олії, який впливає на якість кінцевого продукту, а, опосередковано, й на загальну кількість якісного продукту, який можна реалізувати по більш високій ціні, то можна вказати, що (всі цифри є приблизними і призначені лише продемонструвати ідею):

- Вага такого показника дорівнює 0.4 (тобто значущість у загальній системі становить 40%);
- Нормативний час 120 хвилин – що відповідає найвищій якості, значення індикатору – 5;
- Відхилення у $\pm 10\%$ не є критичним і не впливає на кінцеву якість, проте впливає на загальний хід виробничого процесу, уповільнюючи його або іншим чином негативно впливаючи на кінцевий результат, тож в такому випадку цей індикатор приймає значення 4;
- Відхилення у $\pm 15\%$ може призвести, в теорії, до погіршення якості та/або спричинити інші небажані наслідки, проте ще утримується у критично припустимих межах, значення дорівнює 3;
- Відхилення у $\pm 20 - 25\%$ попадає у зону ризику та вимагає уваги та прийняття управлінських рішень щодо запобігання загрозливого розвитку подій, значення індикатору – 2;
- Відхилення у $\geq 30\%$ є критичною подією та має бути якомога швидше отримати реакцію відповідальної особи

Також необхідно ввести поняття загального показника, який є інтегральною характеристикою та може бути обчислений за формулою:

$$IP = \sum_{i=1}^n P_i * W_i,$$

де IP – інтегральний показник,

n – кількість показників,

P – деталізований показник,

W – вага деталізованого показника у загальному (інтегральному)

показнику

Також має сенс ввести кольорову градацію значень деталізованих показників:

- Зелений (4, 5);
- Жовтий (3);
- Червоний (1, 2).

Важливий момент: якщо хоча б один з деталізованих показників знаходиться у жовтій або червоній зоні, при формуванні моніторингових звітів загальний показник не може вважатися таким, який може оцінюватися у відриві від деталізованих показників незалежно від ваги тих деталізованих показників, які опинилися у жовтій або червоній зонах.

У випадку появи жовтих або червоних зон треба проаналізувати, що є причиною таких подій та, якщо ці причини не є визначальними, скорегувати шкалу конкретного деталізованого показника таким чином, щоб вказані відхилення не викликали спрацьовування «сигналізатора тривоги».

Звісно, що вказані дії (контрольні, моніторингові, реагуючі, коригуючі) мають бути прописані у процедурах внутрішнього контролю та доведені до відома відповідальних осіб згідно регламенту методики COSO.

Оскільки згідно методики COSO система внутрішнього контролю – це динамічний інструмент, що постійно змінюється, підлаштовуючись під зміни внутрішнього та навколишнього середовища, то природньо, що процедури та стандарти, якими регламентуються дії працівників у середовищі системи внутрішнього контролю також мають постійно змінюватися та адаптуватися.

Процедури, які не змінюються, незважаючи на будь-які зрушення, несуть загрозу більшу, ніж відсутність таких процедур та стандартів взагалі, оскільки дають хибну впевненість у тому, що «все під контролем».

Таким чином, рекомендується ввести трирівневу систему адаптації процедур та стандартів:

- Щоденний моніторинг співробітниками внутрішнього контролю поточних загроз, які були виявлені поточною системою внутрішнього контролю, аналіз реагувань співробітників та відповідність цих реагувань чинним процедурам та стандартам, виявлення причин відхилень в реакції на інциденти, зведення вказаних причин та прогнозованих наслідків у спеціальний звіт;
- Щомісячний аналіз звітів, отриманих на попередньому рівні, виявлення тих відхилень, які є найбільш значущими з точки зору наслідків, аналіз причин таких відхилень, створення пропозицій по адаптації процедур (за необхідності)
- Проводити щоквартальний аналіз найбільш критичних параметрів системи внутрішнього контролю та відхилень від процедур та стандартів, формування загальних пропозицій щодо зміни процедур, на які припадало найбільше відхилень (за умови збереження основної мети системи внутрішнього контролю активів – їх збереження) та формування пропозицій вищому керівництву щодо можливих змін та наслідків їх впровадження.

Логічним продовженням попереднього пункту поліпшення системи внутрішнього контролю активів є аналіз ризиків, які викликані не тільки відхиленнями у виконанні тих чи інших процедур, але й тих, які не були враховані на попередніх етапах розробки системи.

Варто зазначити, що до таких ризиків відносяться як ті, значущість яких була незначною на попередніх етапах, проте, через певні зміни обставин, вони, у випадку виникнення, можуть спричинити наслідки, які не

передбачаються поточними процедурами та можуть викликати негативні процеси для підприємства.

В якості таких ризиків можуть бути нові методи шахрайства на вагових чи лабораторії, нові схеми шахрайства з документами чи номерними знаками і т.і.

Для запобігання виникнення таких ризиків, співробітники служби внутрішнього контролю мають постійно користуватися поточними процедурами та методами контролю, виявляти невідповідності у облікових документах, виправлення та зміни, наявність відповідних службових записок та узгодження між ними та внесеними змінами та обов'язково проводити аналіз вказаних невідповідностей та/або внесених змін.

В якості прикладу такого аналізу можна запропонувати аналіз зміни, в яку реєструється більше всього змін в облікових документах, які автомобілі найчастіше «забувають» реєстраційні дані або проводять якісь узгодження безпосередньо перед лабораторією та ваговою і т.і.

Комплексність контролю може бути забезпечена лише постійним моніторингом поточних показників з метою виявлення незвичних патернів (документальних чи поведінкових).

Постійний аналіз таких чинників дозволить побудувати проактивну систему внутрішнього контролю, яка зможе ефективно протидіяти навіть тим загрозам, які ще не були детектовані та стосовно яких не було розроблено певні процедури та схеми реагування.

Відповідальним за втілення таких дій рекомендується призначити керівника служби внутрішнього контролю.

Будь-які зміни у процедурах чи стандартах системи внутрішнього контролю мають бути своєчасно доведені до виконавців. Якщо нові/змінені процедури призводять до суттєвих змін усталених форм роботи співробітників, то має бути затверджений план навчання, в якому треба вказати дату та час проведення, тему навчання та його тривалість.

Важливо також виходити з того, що люди зазвичай не дуже прагнуть змін, тож слід це враховувати як при призначенні тренінгу, так і при його проведенні. Вказане небажання може зробити тренінг менш ефективним, аж до його повного саботування.

Для запобігання таких ситуацій рекомендується навчання супроводжувати наступними діями:

- Запланувати проведення навчання в робочий час, а не в особистий, як то обідня перерва, вихідний день тощо;
- Інформувати завчасно щодо дати проведення, тривалості та теми навчання;
- Інформувати про те, для чого проводиться тренінг, які поліпшення в роботі будуть після запровадження тих змін або чого можна буде уникнути, оскільки у кожної людини існує домінуюча мотивація, яка направлена або на досягнення успіху (поліпшення в роботі), або на уникнення якихось проблем (мотивація уникнення); тож інформування, спрямоване на обидві мотивації має більший вплив, ніж та, яка направлена тільки на одну;
- Ввести додаткові стимули (як матеріальні, так і нематеріальні) за успішне проходження навчання та складання заліку (якщо він передбачений).

Важливим фактором збереження активів підприємства є, в тому числі, постійна робота з вдосконалення запобіжних заходів як проти фізичних крадіжок, так і проти шахрайських дій.

Тут можна порекомендувати встановлення додаткових технічних засобів (камери відеоспостереження, системи захисту від фізичного проникнення і т.і.).

Наприклад, одним із дієвих засобів протидії фізичному доступу до вагових механізмів можна порекомендувати застосування пломбованих замків та регулярний контроль збереження та оновлення цих пломб.

Аналогічні дії мають бути застосовані і до приміщень, в яких містяться/зберігаються матеріальні цінності та обладнання.

Також можна порекомендувати провокативні методи перевірки заходів безпеки.

Наприклад, одним із дієвих способів є так званий «penetration test» - тест на проникнення у захищений периметр. Цей термін походить з галузі інформаційної безпеки та означає імітування спроби реального проникнення у захищене середовище, яке проводять не реальні порушники, а співробітники підприємства або сторонні підрядні організації.

Якщо адаптувати цю процедуру до сфери захисту активів, то можна запропонувати наступні варіанти, беручи за основу отримані результати аналізу у попередньому розділі:

- Спроба проїзду без реєстрації;
- Спроба маніпуляцій на автоваговій;
- Спроба маніпуляцій у лабораторії;
- Заміна письмового розпорядження керівництва «усними домовленостями» і т.і.

У випадках, коли вказані дії призводять до небажаних наслідків, тобто захисний периметр, який регулюються процедурами та стандартами, вдається зламати, слід проаналізувати, за рахунок чого ця подія стала можливою. Наступним кроком рекомендується змінити процедуру таким чином, щоб унеможливити її порушення у майбутньому.

Оскільки будь-яку сучасну систему внутрішнього контролю неможливо уявити без її важливої складової частини – комп'ютерної системи, однією з найважливіших задач вважається протидія кібератакам та іншим проявам кіберзлочинності.

Ця тема сама по собі є дуже широкою та багатогранною, але варто зосередитися на наступних суттєвих моментах:

- Фізичний захист серверів та мережевої інфраструктури (обмеження фізичного доступу до обладнання, заборона використання змінних пристроїв у критичних відділах і т.і.);
- Оновлення та постійний моніторинг мережевих екранів (як апаратних, так і програмних);
- Своєчасне оновлення операційних систем, систем управління, антивірусних систем та ін.;
- Проведення профілактичної роботи з персоналом щодо протидії кіберзлочинам, які базуються на соціальній інженерії.

Важливою думкою має бути наступне – в сучасному світі немає стовідсоткового захисту проти кіберзлочинців, проте дбати про нього треба щодня.

Розробка стратегічного планування для вдосконалення системи внутрішнього контролю та забезпечення сталого розвитку підприємства є ключовим етапом в управлінні. Нижче наведено рекомендовані кроки та елементи, які можна врахувати при розробці такого стратегічного плану:

- Аналіз поточного стану

Перш за все варто оцінити поточний стан системи внутрішнього контролю, визначити сильні та слабкі сторони, ідентифікувати можливості та загрози, як ті, що відомі, так і ті, які були попереджені за допомогою проактивного підходу, як вказано вище.

- Визначення мети та цілей

Слід встановити конкретну мету стратегії вдосконалення системи внутрішнього контролю. Краще всього сформулювати її у вигляді SMART-цілей (специфічні, вимірювані, досяжні, релевантні, обмежені за часом).

- Стейкхолдерський аналіз:

Необхідно визначити стейкхолдерів, які можуть впливати на систему внутрішнього контролю, з'ясувати їх очікування та інтереси.

- Світовий та внутрішній аналіз:

Необхідно постійно вивчати тенденції в галузі, розглядати передовий досвід та найкращі практики, брати участь у тематичних вебінарах та конференціях. Варто також проаналізувати внутрішні ресурси та потенційні обмеження.

- Стратегії вдосконалення:

Необхідно розробити стратегії для впровадження та вдосконалення системи внутрішнього контролю. В ході цієї розробки необхідно врахувати технологічні інновації, оптимізацію процесів та розвиток кадрів.

Рекомендований план дій щодо стратегічного планування

1. Необхідно створити конкретний план зі згаданими стратегіями та кроками впровадження.
2. Визначити відповідальних, терміни та ресурси.
3. Розробити систему вимірювання успішності для оцінки впливу впроваджених стратегій.
4. Проводити регулярні оцінки та коригувати стратегії за необхідності.
5. Слід врахувати аспекти сталого розвитку в стратегічному плані, можливі перешкоди та способи їх подолання.
6. Необхідно провести ефективну комунікацію зі всіма зацікавленими сторонами та залучити персонал до впровадження стратегій.
7. Забезпечити постійний моніторинг та оновлення стратегій відповідно до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Цей комплексний підхід дозволить створити стратегічний план, спрямований на підвищення ефективності системи внутрішнього контролю та, за необхідності, адаптувати обрані стратегії до поточних вимог.

ВИСНОВКИ

Відповідно до поставлених завдань можна зробити наступні висновки:

1. Сучасна система внутрішнього контролю, побудована на методиці COSO, розглядається не як сталий, одноразово впроваджений механізм, а як постійний процес, що складається з багатьох взаємопов'язаних компонент, цілей та рівнів. Значно збільшилася необхідність побудови проактивної частини системи, яка призвана попередити негативні прояви, не допускаючи їх проникнення у захищене контрольне середовище

2. Система внутрішнього контролю активів – це саме система, тобто «сукупність інтегрованих та регулярно взаємодіючих чи взаємозалежних елементів, створена для досягнення визначеної мети» [РМВОК] яка реалізує функції контролю, збереження та захисту активів підприємства.

3. Важливим є саме системний, науковий підхід, коли будь-яка дія, направлена на створення умов для виникнення загрози або така, що сама являє собою загрозу активам підприємства, одразу зустрічає на своєму шляху підготовлений, методично опрацьований, системний підхід з детектування, локалізації та усунення такої дії. Також важливим є інструмент системи внутрішнього контролю, який дасть змогу проаналізувати можливу вірогідність (з варіативністю) появи такої дії у майбутньому та створить додаткові функції детектування та реагування на неї.

4. Вивчаючи основи та досвід щодо систем внутрішнього контролю в іноземних компаніях, необхідно, враховуючи локальні особливості, намагатися адаптувати найкращі практики та впроваджувати їх в управлінні вітчизняними компаніями. Звісно, що провідні вітчизняні компанії намагаються робити кроки в цьому напрямку. Однак в цілому створення саме комплексної системи внутрішнього контролю активів в компаніях поки не можна визнати збалансованою та інтегрованою в загальний управлінський процес.

На підприємствах ставлення до створення саме системи контролю не вбачається пріоритетним. На нинішньому етапі функціонування підприємств основна увага приділяється точковим вирішенням задач контролю на найбільш значущих ділянках. У процесі аналізу і діагностики було встановлено, що на підприємстві, що досліджується, також існувала подібна практика. Незважаючи на те, що найбільш критичні ділянки досить якісно захищені як технічними засобами, так і методологічно, на цьому етапі казати про створення єдиної системи внутрішнього контролю активів поки що зарано. Підхід до вирішення цієї ситуації передбачає:

- виділення чітких критеріїв, що відображають якісні характеристики процесу виробництва, втрат на ньому, відповідності нормуванню;
- регулярну оцінку ефективності системи внутрішнього контролю активів на основі введення критеріїв, що передбачає методологічне визначення чіткої процедури оцінки і встановлення порядку розгляду результатів проведеної оцінки;
- затребуваність результатів оцінки вищим керівництвом, тобто прийняття таких управлінських рішень, які покликані усунути виявлені недоліки та дати можливість своєчасного реагування на них .

Так, для ТОВ «АОИЛ» введення лише одного контрольного механізму з недопущення нефактурованого подвійного зважування може дати економічний ефект на рівні більше 300 тис. грн за один випадок. При цьому подібні випадки можуть бути непоодинокі. Проте, описана превентивна функція системи внутрішнього контролю, одним з елементів якої є система контролю вагової, не має бути відокремлена від інших. Оскільки тільки узагальнена, налаштована на постійний розвиток система дозволить проаналізувати кожну подібну спробу, її передумови, залучені технічні та людські ресурси та адаптуватися до майбутніх загроз.

Важливо також розуміти, що будь-яка система, якою б довершеною вона не була, керується та наповнюється людьми. Тож, інформування, навчання та постійне підвищення кваліфікації співробітників, які так чи інше

залучені до функціонування системи внутрішнього контролю, дасть змогу ще більш ефективного її використання. А зважаючи на те, що запорукою ефективного використання системи внутрішнього контролю активів як засобу протидії загрозам є її постійне та неухильне вдосконалення, то навчання персоналу та оцінка його ефективності виходить на перший план у формування стратегії розвитку системи.

Навчання персоналу – це інвестиції систему внутрішнього контролю активів на підприємстві, оскільки саме кваліфіковані співробітники забезпечують її стабільну, ефективну та проактивну роботу.

Таким чином, поєднання всіх раніше вказаних механізмів та процедур у єдину систему, втілення її в життя та слідування методикам, які показали свою дієвість, дозволить досліджуваному підприємству не тільки гідно справлятися з відомими ризиками, мінімізуючи їх вплив, але й реагувати на невідомі ризики, виходячи із саме системного підходу. Створення єдиної системи внутрішнього контролю дозволить керівництву досліджуваного підприємства мати значно більше впевненості в збереженні активів, а, отже, й більше впевненості у тому, що поставлені цілі будуть досягнуті.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
2. Білуха, М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. К.: ПП "Влад і Влада", 1996. – 320 с. – ISBN 5-12- 003533-7.
3. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст . *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. Житомир, 2008. №2(44).
4. Бутинець, Ф.Ф. Контроль і ревізія: підруч. для студ. спец. "Облік і аудит" вищ. навч. закладів / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2002. – 543 с. – ISBN 966-7570-41-X.
5. Бутинець Ф.Ф., Бутинець Т.А. Господарський контроль як наука і система знань. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21). С. 14
6. Бутинець Ф. Ф. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? URL: http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2_14/1.pdf
7. Гончарук С.М., Долбнєва Д.В., Приймак С.В., Романів Є.М. Фінансовий контроль: теорія, термінологія, практика: Львів : ЛНУ ім. І. Франка, 2019. 298 с.
8. Єфіменко Т.І. Внутрішньогосподарський контроль. Навчальний посібник. - Харків, 2013
9. Завадський Й, Осовська Т., Юшкевич О.. Економічний словник. К.: Кондор, 2006
10. Загородній А. Г. Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів : Центр Європи, 2002.

11. Закон України «Про офіційну статистику», URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2524-20#Text>
12. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці : Технодрук, 2021. 336 с
13. Калюга, Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення. *Фінансовий контроль*. 2002. № 1. С. 44-52.
14. Калюга, Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.
15. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ.посіб. К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2015. 375 с.
16. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія]. К. : Інформат.–аналіт. агентство, 2007.
17. Кузьмин О. Є. Теоретичні і практичні засади менеджменту : навч. посіб. 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів : Нац. ун-т "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ+" Інститут післядипломної освіти); Інтелект-Захід, 2003. – 352 с
18. Лімська декларація керівних принципів контролю (Lima Declaration of Guiding Principles of Control). Міжнародні стандарти для вищих органів фінансового контролю (ISSAI). Міжнародна організація вищих органів фінансового контролю (INTOSAI). URL: www.issai.org
19. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. К: АВРІО, 2005.
20. Мельник Л. Г. Економіка та інформація: економіка інформації та інформація в економіці: Енциклопедичний словарь. Суми: ІТД “Університетська книга”, 2005. 384 с
21. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово –господарської діяльності: Навчальний посібник. Київ:ЦУЛ, 2003. –311 с

22. Осовська Г.В., Осовський О.А. Основи менеджменту: Підручник. Видання 3-є, перероблене і доповнене. К.: «Кондор», 2006. – 664 с
23. Павлюк, В.В. Контроль і ревізія : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 196 с.
24. Пантелєєв В. П. Аудит: навч. посіб. К.: “ВД “Професіонал”, 2008. 400 с
25. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. К.: ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. 49 с
26. Пантелєєв В. П.. Засади організації внутрішнього контролю підприємств. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. Випуск:№ 1/2 (52/53) , 2017. Стор.:15—22
27. «Про загальні збори учасників асоціації «Укроліяпром», URL: <https://ukroilprom.org.ua/news/pro-zagalni-zbory-uchasnykiv-asotsiatsiy-ukroliyaprom-302/>
28. Рабошук, А.В. Моделі внутрішнього контролю: порівняльна характеристика. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник тез доповідей XIV Всеукраїнської науково-практичної конференції (27–28 жовтня 2011р.)*. Суми: УАБС НБУ, 2011. Т.1. 169 с.
29. Рослинництво України : 2021, URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2022/zb/05/zb_rosl_2021.pdf
30. Садекова А. М. Аудиторська оцінка ефективності бухгалтерського контролю (на матеріалах підприємств з виробництва машин та устаткування Донецького регіону): автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Одеса: Б. в., 2007. 16 с
31. Самойчук К.О., Паляничка Н.О., Верхованцева В.О. Технологічне обладнання для виробництва рослинної олії. Електронний навчальний посібник. Таврійський державний агротехнологічний університет ім. Д. Моторного.

32. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Пер. з англ. О.В. Селезньова та ін. К.: ТОВ ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2012. 1028 с.
33. Статистичний щорічник України. 2022. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2023/zb/11/year_22_u.pdf
34. Державне управління та державні установи: навч. посіб. для дистанційного навчання. За ред. д-ра соціол. наук, проф. Ю. П. Сурміна. К.: Університет «Україна», 2008. 440 с.
35. Теорія управління: навчальний посібник. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2021. 138 с
36. Стратегічне управління. Підручник. Валерій Тертичка. Київ: “К.І.С.”, 2017. – 932 с.
37. Управління ризиками: Навчальний наочний посібник: навч. посіб. для студ. спеціальності 073 «Менеджмент». URL: Київ : КПІ ім. Ігоря Сікорського, 2021.
38. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник / Б. Ф. Усач. К.: Знання, 2007.
39. Теорія фінансів: Підручник. За ред. проф. В. М. Федосова, С. І. Юрія. К.: Центр навч. літератури, 2010. –576 с
40. Файоль А., Емерсон Г., Тейлор Ф., Форд Г. Управління - це наука та мистецтво. Республіка. 1992. 351 с.
41. Формула Дюваля (для розрахунку знижки за вологою), URL: <https://www.nibulon.com/data/zakupivlya-silgospprodukcii/kalkulyator-znizhok.html>
42. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою. Проблеми теорії, організації, методології): Монографія. К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с. – ISBN 966-341-054
43. Шпанковська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль: Навч. Посібник. Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. 154 с.

44. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). URL: <https://www.coso.org/about-us>
45. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] (May 2023). Internal Control – Executive Summary. URL: https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf
46. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO] (June 2017) Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance – Executive Summary, URL: https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_61ea5985b03c4293960642fdce408eaa.pdf
47. Financial control. D Irwin. Pitman, 1991; Financing entrepreneurship at the regional and local level in South East Europe. D Irwin.
48. Jack C. Robertson, Frederick G. Davis. Auditing. Business Publications, 1982.
49. Loishyn A. Analysis of conceptual approaches to determining the content of control as a category and management function in the context of research into the problems of the functioning of state (state internal) financial control. *Journal of Scientific Papers “Social Development and Security”*, Vol. 13, No. 4, – 2023
50. Oilseeds: World Markets and Trade, URL: <https://apps.fas.usda.gov/psdonline/circulars/oilseeds.pdf>
51. Sunflower oil production makes up 9 percent of all vegetable oil produced globally, URL: <https://www.ers.usda.gov/data-products/chart-gallery/gallery/chart-detail/?chartId=104023>
52. The Standard Normal Probability Distribution, URL: [https://math.libretexts.org/Bookshelves/Applied_Mathematics/Math_For_Liberal_Art_Students_2e_\(Diaz\)/11%3A_Normal_Distribution/11.01%3A_The_Standard_Normal_Probability_Distribution](https://math.libretexts.org/Bookshelves/Applied_Mathematics/Math_For_Liberal_Art_Students_2e_(Diaz)/11%3A_Normal_Distribution/11.01%3A_The_Standard_Normal_Probability_Distribution)
53. Ukraine: Sunflower oil production (October 2022), URL: <https://reliefweb.int/report/ukraine/ukraine-sunflower-oil-production-october-2022>

54. World Sunflower Oil Production by Country. URL:
<https://www.atlasbig.com/en-gb/countries-by-sunflower-oil-production>