

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ**  
**Навчально-науковий інститут економіки і управління**  
**Кафедра економіки праці та менеджменту**

«До захисту в ЕК»

«До захисту допущено»

Директор інституту

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_  
(підпис)                      Олег ШЕРЕМЕТ  
(ім'я та прізвище)

\_\_\_\_\_  
(підпис)                      Тамара БЕРЕЗЯНКО  
(ім'я та прізвище)

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2023 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**  
**НА ЗДОБУТТЯ ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА**

зі спеціальності \_\_\_\_\_ 073 «Менеджмент» \_\_\_\_\_  
(код та спеціальності)

освітньо-професійної програми «Менеджмент» \_\_\_\_\_

на тему: «Планування та організація внутрішнього контролю на підприємстві»

Виконала: здобувачка 5 курсу, групи ЗМН-5-5

Шостак Ірина Ігорівна

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Керівник Лисенко Олена Анатоліївна

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Рецензент \_\_\_\_\_  
(ім'я та прізвище)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

Я як здобувачка Національного університету харчових технологій розумію і підтримую політику університету з академічної доброчесності. Я не надавала і не одержувала недозволеної допомоги під час підготовки цієї роботи. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело.

Здобувачка \_\_\_\_\_  
(підпис)

Київ – 2023 р.

# НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ХАРЧОВИХ ТЕХНОЛОГІЙ

Інститут (факультет) Навчально-науковий інститут економіки і управління  
Кафедра економіки праці та менеджменту  
Освітній ступінь бакалавр  
Спеціальність 073 «Менеджмент»  
Освітньо-професійна програма «Менеджмент»

## ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри економіки  
праці та менеджменту

\_\_\_\_\_ Т.В. БЕРЕЗЯНКО  
«30» вересня 2022 року

## З А В Д А Н Н Я

### НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧА

Шостак Ірини Ігорівни

1. Тема роботи «Планування та організація внутрішнього контролю на підприємстві»

керівник роботи к. ф.-м. н., доц. Лисенко О.А.

затверджені наказом закладу вищої освіти від 30.09.2022 р. № 587-к.

2. Строк подання здобувачем роботи 27 січня 2023 р.

3. Вихідні дані до роботи Закони України та законодавчі акти, прийняті Верховною Радою, постанови Кабінету Міністрів України з питань економічного розвитку; інструкції органів виконавчої влади; рекомендовані літературні джерела та методичні посібники, галузеві видання; бухгалтерська і статистична звітність підприємства.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які підлягають розробленню):

Розділ 1. Теоретичні та методичні аспекти організації внутрішнього контролю на підприємстві.

Розділ 2. Дослідження діяльності та організації внутрішнього контролю у ТОВ «Вина Бессарабії».

Розділ 3. Напрями вдосконалення системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».

5. Перелік ілюстративного матеріалу:

Результати дослідження знайшли відображення у 1 рисунку та 9 таблицях ілюстративного матеріалу.

## 6. Консультанти розділів роботи

| Розділ | Прізвище, ініціали та посада консультанта | Підпис, дата   |                  |
|--------|-------------------------------------------|----------------|------------------|
|        |                                           | завдання видав | завдання прийняв |
|        |                                           |                |                  |
|        |                                           |                |                  |
|        |                                           |                |                  |
|        |                                           |                |                  |

7. Дата видачі завдання 30 вересня 2022 року

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

| № з/п | Назва етапів виконання кваліфікаційної роботи                                                                                      | Строк виконання етапів роботи | Примітка |
|-------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------|----------|
| 1     | Збір та вивчення джерел інформації для написання кваліфікаційної роботи. Складання бібліографії наукових джерел                    | 31.10.2022 р.                 |          |
| 2     | Розроблення та затвердження плану роботи керівником кваліфікаційної роботи і керівником проектної групи                            | 04.11.2022 р.                 |          |
| 3     | Робота над вступом до кваліфікаційної роботи                                                                                       | 07.11.2022 р.                 |          |
| 4     | Підготовка першого розділу, висновків до нього та подання його керівнику                                                           | 20.11.2022 р.                 |          |
| 5     | Підготовка другого розділу, висновків до нього та подання його керівнику                                                           | 10.12.2022 р.                 |          |
| 6     | Підготовка третього розділу, висновків до нього та подання його керівнику                                                          | 05.01.2023 р.                 |          |
| 7     | Підготовка висновків до роботи та подання його керівнику                                                                           | 08.01.2023 р.                 |          |
| 8     | Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень керівника                                                                             | 11.01.2023 р.                 |          |
| 9     | Остаточне оформлення роботи. Формування проекту доповіді, ілюстративного матеріалу. Погодження з керівником кваліфікаційної роботи | 13.01.2023 р.                 |          |
| 10    | Подання завершеної роботи на розгляд комісії з попереднього захисту                                                                | 14.01.2023 р.                 |          |
| 11    | Подання завершеної роботи на розгляд завідувачу кафедри та подача електронного варіанту роботи для перевірки на плагіат            | 27.01.2023 р.                 |          |
| 12    | Захист кваліфікаційної роботи                                                                                                      | Згідно графіку захисту        |          |

Здобувачка

(підпис)

**І. І. Шостак**  
(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

(підпис)

**О. А. Лисенко**  
(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

У кваліфікаційної роботі на тему: «Планування та організація внутрішнього контролю на підприємстві» розглянуто теоретичні та методичні аспекти організації внутрішнього контролю на підприємстві.

На основі даних ТОВ «Вина Бессарабії» проведено дослідження організації внутрішнього контролю підприємства.

На основі проведеного аналізу запропоновано напрямки вдосконалення системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».

Обсяг роботи складає 81 сторінку (без урахування додатків), робота містить 9 таблиць, 1 рисунок.

*Ключові слова:* внутрішній контроль, внутрішній аудит, фінансово-економічна діяльність, управлінський контроль, експерт.

## ANNOTATION

In the qualification work "Planning and organization of internal control at the enterprises " considered theoretical and methodical aspects of the organization of internal control at enterprises.

Based on the data of "Wines of Bessarabia" LLC, a study of the internal control organization of the enterprise was conducted.

On the basis of the conducted analysis, directions for improving the internal control system of "Wines of Bessarabia" LLC are proposed.

The volume of work consists of 81 pages (excluding appendices), 9 tables, 1 figures.

*Key words:* internal control, internal audit, financial and economic activity. management control, expert.

## ЗМІСТ

|                                                                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ВСТУП.....                                                                                                            | 7  |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ<br>ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....                   | 10 |
| 1.1. Сутність, структура та призначення внутрішнього контролю.....                                                    | 10 |
| 1.2. Методичні підходи до аналізу внутрішнього контролю .....                                                         | 18 |
| 1.3. Закордонний досвід організації внутрішнього контролю .....                                                       | 24 |
| Висновки до розділу 1.....                                                                                            | 34 |
| РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ<br>ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ТОВ «ВИНА БЕССАРАБІЇ» .....                | 37 |
| 2.1. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Вина Бессарабії».....                                                    | 37 |
| 2.2. Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства.....                                                        | 40 |
| 2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».....                                                  | 49 |
| Висновки до розділу 2.....                                                                                            | 54 |
| РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО<br>КОНТРОЛЮ ТОВ «ВИНА БЕССАРАБІЇ» .....                          | 58 |
| 3.1. Прийняття управлінського рішення щодо напрямів удосконалення<br>внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії»..... | 58 |
| 3.2. Обґрунтування доцільності впровадження системи внутрішнього<br>контролю у ТОВ «Вина Бессарабії» .....            | 61 |
| Висновки до розділу 3.....                                                                                            | 70 |
| ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ .....                                                                                          | 73 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....                                                                                       | 76 |
| ДОДАТКИ .....                                                                                                         | 82 |

## ВСТУП

*Актуальність теми дослідження.* Підвищення ефективності діяльності є однією з актуальних завдань українських компаній. Посилення конкуренції, економічні кризи, зовнішні санкції – ці та інші фактори є передумовами поліпшення якості роботи вітчизняних підприємств.

Одним з дієвих інструментів підвищення ефективності управління є побудова якісної системи управління ризиками і внутрішнього контролю. Такі системи створені в багатьох організаціях, але вони не завжди відповідають сучасним вимогам і ефективно протидіють існуючим загрозам. У багатьох підприємствах, особливо малих і середніх, зрілість систем внутрішнього контролю знаходиться на досить низькому рівні.

Загальні вимоги щодо наявності ефективної системи внутрішнього контролю в організаціях стали розроблятися з 80-х років минулого століття з виданням міжнародної концепції COSO. З того часу з'явилися інші концепції для різних груп користувачів, а COSO зазнала змін відповідно до мінливого бізнес-середовища. Останнім часом спостерігається підвищення інтересу до даної проблематики.

Сучасні інтеграційні процеси та кризові умови зовнішнього середовища, в якому функціонують суб'єкти господарювання усіх форм власності зумовлюють потребу вироблення ефективної системи управління. Важливу роль в удосконаленні ієрархічної системи управління відводять внутрішньому контролю, як первинному виду контролю, який організовується і проводиться в середині підприємства. Головне призначення внутрішнього контролю полягає в забезпеченні своєчасною релевантною інформацією керівництва підприємства про виявлення та попередження відхилень, помилок і шахрайства, усунення їх причин.

*Ступінь дослідження проблеми.* Інтерес до теми організації внутрішнього контролю обумовлений значимістю даного питання як в господарській діяльності, так і в наукових дослідженнях. Теоретичні та

практичні питання організації контролю в різний час внесли вітчизняні дослідники Артамонова Н.С., Акулюшина М.О., Березін О.В., Міценко Н.Г., Дуда С.Т., Андрушко Р.П., Поліщук О., Бєленкова О.Ю., Бондарчук М.К., Алексєєв І.В., Буднік М.М., Невертій Г.С., Курилова Н.М.

*Метою* кваліфікаційної роботи є розроблення заходів з удосконалення системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».

*Завданнями* дослідження є:

- дослідити сутність, структура та призначення внутрішнього контролю;
- вивчити методичні підходи до аналізу внутрішнього контролю;
- розглянути закордонний досвід організації внутрішнього контролю;
- проаналізувати ринок виноробної продукції України;
- надати загальну характеристику та аналіз фінансово-економічної діяльності досліджуваного підприємства;
- провести аналіз системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії»;
- прийняти управлінське рішення щодо напрямів удосконалення внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії»;
- обґрунтувати доцільність впровадження системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».

*Об'єктом* кваліфікаційної роботи є процес внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії».

*Предметом* дослідження є теоретичні, методичні та практичні засади організації та проведення внутрішнього контролю підприємства.

*Методи дослідження.* У роботі використовувалися загальнонаукові методи пізнання, що включають методи емпіричного дослідження (спостереження, порівняння) і теоретичного (аналіз, синтез, індукція), методи групування і порівняння, АВС-аналіз.

*Інформаційною базою* кваліфікаційної роботи є законодавчі та нормативні акти Кабінету Міністрів України, статистичні матеріали Державного комітету статистики України, матеріали наукових конференцій, а також власні дослідження і результати їх обробки. У ході дослідження вивчено та узагальнено вітчизняні та закордонні літературні джерела з питань формування товарного портфелю підприємства та способів його удосконалення, а також окремі дані фінансової звітності підприємства.

*Структура і обсяг роботи.* Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, дев'ять розділів, висновків, списку використаних джерел з 63 найменувань та додатків.

## **РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

### **1.1. Сутність, структура та призначення внутрішнього контролю**

Сутність категорії «внутрішній контроль» визначається як сукупність організаційної структури управління (модуль обліково-аналітичного кластера), заходів, методик і процедур, прийнятих і постійно здійснюваних вищим органом управління економічним агентом ринку, виконавчими та контролюючими органами, посадовими особами та іншими працівниками, спрямованих на:

- вдосконалення виробничо-фінансової, технологічної та екологічної діяльності економічного агента ринку та його органів управління;
- забезпечення результативності та ефективності виробничо-фінансової діяльності економічного суб'єкта;
- збереження і науково-технічний розвиток майнового комплексу;
- запобігання та ліквідацію наслідків внутрішніх і зовнішніх ризиків;
- забезпечення комерційної таємниці, надійності, достовірності та економічності всіх видів звітності;
- дотримання вимог законодавства та внутрішніх документів і регламентів [3].

Внутрішній аудит це комплекс заходів та інструментів, спрямованих на оптимізацію контрольної функції в сучасних організаціях з метою мінімізації виникаючих загроз і ризиків, а також для формування ефективної системи внутрішнього контролю.

Зрозуміло, як і будь-яка інша система, система внутрішнього контролю вимагає вивчення і вимірювання результатів своєї роботи для пошуку прихованих резервів збільшення якості прийнятих управлінських рішень та оптимізації вартості на їх виконання [11].

Сучасні аудиторські підрозділ є самодостатніми високотехнологічними структурними одиницями, покликаними ефективно здійснювати свою діяльність в сфері контролю й вимірювання ризиків.

Комерційні організації при розробці/адмініструванні або проведення самостійних аудитів, повинні враховувати широке розмаїття факторів, що впливають на формування системи внутрішнього контролю. Тільки в разі повного всебічного охоплення можливо досягти бажаних результатів. Внутрішні компоненти системи управління були оприлюднені в 1992 році Комітетом організацій-спонсорів Комісії Тредвея (COSO) і, відповідно до запропонованої класифікації, складалася з наступних компонентів: Контроль зовнішнього середовища, Оцінка управління ризиками, інформація та комунікації, контрольні заходи, і моніторинг [14]. Далі зупинимося докладніше на кожному з компонентів:

Контрольна середовище відноситься до комбінованих факторів і впливає на поінформованість працівників про особливості організаційної культури.

Фактори, що впливають на середовище управління включають:

- обачність, свобода дій, цінності та здатності співробітників;
- філософія управління і стиль роботи засновників і керівництва;
- найм і навчання працівників;
- відношення і рекомендації з боку вищого керівництва.

Контрольна середовище є основою для інших компонентів.

Оцінка ризику відноситься до розпізнавання внутрішніх і зовнішніх факторів, які перешкоджають досягненню цілей організації. Дані чинники можуть являти собою потенційний ризик і розвиток несприятливих сценаріїв. Результат оцінки може допомогти організація при розробленні, зміні та впровадження необхідних контрольних процедур [2].

Процедури (заходи) контрольної спрямованості відносяться до розробки всеосяжної комплексної структури контролю та управління

настройками системи на всіх рівнях. Таким чином, гарантується, що інструкції/вказівки засновників і вищого керівництва організації, виконуються, включаючи авторизацію, сертифікацію, коригування, переатестацію, проведення інвентаризацій, перевірку статистичних даних, поділ трудових функцій, забезпечення безпеки активів, контроль бюджетних витрат, а також зіставлення з попередніми результатами.

Інформаційний компонент має відношення до завдань інформаційної системи таким як розпізнавання, розгляд, опрацювання та складання звітності. Система включає операції, складання фінансової звітності і дотримання правил поведінки з фінансовою і нефінансовою інформацією. Комунікація належить до передачі інформації між різними суб'єктами допомогою внутрішніх і зовнішніх засобів комунікації. Система внутрішнього контролю вимагає інформації від планування виробничих процесів до відстеження результатів і пропонує механізм обробки вхідних результатів [1].

Моніторинг відноситься до процесу самоперевірки в рамках системи внутрішнього контролю і дозволяє відповісти на питання: чи є контрольна середовище задовільною, є оцінка ризику своєчасної і точної, незалежно від того, наскільки прозорі та передбачувані контрольні операції. Моніторинг може суцільним (безперервним) або здійснюватися в кожному конкретному випадку вибірково. У першому випадку він буде включати в себе регулярне спостереження за операціями, а в другому моніторинг, що здійснюється силами внутрішніх аудиторів, контролерів або управлінської ланки. Звіти, таким чином, складаються за результатами суцільного безперервного спостереження, оціночних процедур та нагляду.

Призначення внутрішнього аудиту полягає у сприянні керівництва для розслідування і тестування будь-яких проблем у сфері функціонування системи внутрішнього контролю й оцінки результатів. Проведення регулярних аудитів також надають можливість для формування конструктивних пропозицій з метою забезпечення безперервного і

ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. Аудити також використовуються для вивчення і внесення поправок в діючу систему і практику контрольної діяльності. Для забезпечення об'єктивності та неупередженості роботи внутрішнього аудиту, аудиторські служби як правило знаходяться в підпорядкуванні безпосередньо керівництва і функціонують незалежно [3].

Дана схема взаємодії обумовлена необхідністю формування достовірних результатів, що відбуваються всередині організації процесів. Служба внутрішнього аудиту при здійсненні своєї діяльності є відокремленим підрозділом, з підпорядкуванням безпосередньо Генеральному директору. Тут варто зауважити про досить частому перетині частини контрольно-ревізійних функцій, виконуваних підрозділом аудиту і Службою безпеки. Особливо часто це спостерігається у великих організаціях, де і той, і інший підрозділ представлено і бере на себе частину контрольно-ревізійних функцій. При тому, що функціональна спрямованість діяльності аудиторського підрозділу перетинається зі Службою Безпеки, аудиторська служба не входить у підпорядкування до керівництва даної структурної одиниці [5].

Професійне управління ризиками та внутрішній аудит сприяли створенню концепції множинності систем внутрішнього контролю, які іноді називаються критеріями внутрішнього контролю. У деяких подібних публікаціях описано керівні принципи і передова практика. Їх реалізація здійснюється в основному вручну працівниками або професійними постачальниками послуг. Однак вони не включають або не вказують які-небудь конкретні програмні засоби.

Серед подібних систем, що одержали широке поширення і типологізацію виділяють наступні: Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвеля (COSO), Задачі управління для інформаційних та суміжних технологій (COBIT), Керівництво та критерії Тернбула для застосування менеджментом контрольних функцій (CoCo). Дані концепції не містять якісні

та кількісні ознаки, що дають відповідь на питання подальшого застосування та впровадження робіт зазначених систем у практику; не дають відповідь на питання про їх вплив на ефективність досягнення цілей і завдань організації [22].

Сучасні складові внутрішнього та зовнішнього середовища діяльності організацій стають все більш рухливими і динамічними і вимагають підвищеної уваги до якості виконання основних управлінських функцій: планування, організація, регулювання, стимулювання. З метою підвищення якості прийнятих управлінських рішень велика кількість як великих, так і середніх компаній різних форм власності прагне впроваджувати в свою роботу діяльність спеціалізованих служб, чий основний зоною відповідальності буде проведення незалежного суцільного та вибіркового контролю. Підрозділи внутрішнього аудиту в класичному поданні підпорядковуються безпосередньо вищому керівництву і служать інтересам засновників (інвесторів) [15].

Основною метою впровадження системи внутрішнього контролю є підвищення ефективності роботи всієї організації на основі більш якісної і достовірної вихідної інформації, яка є базисом для своєчасного прийняття стратегічних і тактичних управлінських рішень. Дані системи покликані вирішувати проблему контролю за всіма процесами діяльності організації: організаційними, фінансовими, виробничими, збутовими, управлінськими.

Вимірність показників роботи даних систем, а також показники якості роботи підрозділів внутрішнього аудиту вимагають безперервного і більш ретельного вивчення. Необхідно відзначити, що вміст діючих методик оцінки ефективності і якості роботи сучасних систем внутрішнього контролю постійно удосконалюється в силу відсутності єдиної концепції і загально визнаної методики, ефективно застосовуваної більшістю організацій [20].

Обґрунтування необхідності впровадження системи внутрішнього контролю і побудови роботи Служби внутрішнього аудиту кожній

визначаються організацією самостійно, виходячи із специфіки її діяльності, спрямованості, тактичних і стратегічних завдань. Мета створення цих елементів контрольною функцією також визначається самостійно кожною організацією виходячи з власного бачення здійснюваних робочих процесів, потенційних ризиків та схильності до впливу внутрішніх і зовнішніх факторів. Як вже було сказано вище, рішення про формування систем внутрішнього контролю, так само як і структурних підрозділів, зайнятих аудиторською діяльністю, приймається кожною організацією самостійно, так само як і розроблені процедури і регламенти є локальними і спрямованими на нейтралізацію загроз, які на думку конкретної організації є найбільш вірогідними.

Керівництво несе відповідальність за впровадження та обслуговування ефективної системи внутрішнього контролю. Аудиторська служба повинна займатися контролем цих інструментів та проводити огляд ефективності функціонування системи в цілому. Ефективна система внутрішнього контролю забезпечує розумну впевненість в тому, що політики, процеси, задачі, поведінку та інші аспекти організації, зібрані воедино, полегшують і покращують якість роботи організації; допомагають забезпечити якість звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів; допомагає забезпечити дотримання застосовного законодавства і зведення внутрішніх правил (процедур) [22].

Об'єктом спрямованості роботи систем внутрішнього контролю є загрози і ризики, визначені кожною конкретною організацією самостійно в індивідуальному порядку. Тут також варто брати до уваги різну специфіку діяльності організацій різних сфер, в тому числі різницю в основоположних моментах створення систем контролю в комерційних та бюджетних організаціях.

Продуктивність системи внутрішнього контролю слід оцінювати за допомогою постійного моніторингу здійснюваних заходів і дачі оцінок з боку Служби внутрішнього аудиту. Процедури для проведення суцільного

моніторингу доцільності та ефективності здійснюваних контрольних заходів з метою ідентифікації окремо взятих елементів управління і їх оцінки, повинні бути впроваджені в повсякденну практику більшої частини операцій компанії. Незважаючи на те, що процедури моніторингу є частиною загальної системи контролю, такі процедури значною мірою незалежні від елементів, які вони перевіряють. Ефективність моніторингу всієї організації є істотним компонентом системи внутрішнього контролю – керівництво організації не може покладатися виключно на суцільний (безперервний) моніторинг процесів для виконання своїх обов'язків. Керівництву організації, надаючи сприяння Службі внутрішнього аудиту, слід регулярно знаходити можливість ознайомитися і вивчити звіти про внутрішній контроль, як і отримувати інформацію про те, як ці звіти були зроблені, чи дотримані норми під час їх підготовки [31].

Звіти від керівництва Служби внутрішнього аудиту повинні забезпечувати збалансовану оцінку ефективності системи внутрішнього контролю в охоплених областях. Будь-які виявлені значні недоліки або недоліки управління повинні обговорюватися в звітах, в тому числі повинна бути проведена оцінка їх впливу – ймовірного, або поточного – на діяльність організації і дії, що вживаються для їх усунення. Вкрай важливо мати повноцінний контакт і вести відкритий діалог між керівництвом та Службою внутрішнього аудиту стосовно питань контролю ризиків. Служба внутрішнього аудиту повинна позначати порядок, згідно з яким буде прийнята і затверджена оцінка ефективності системи внутрішнього контролю та управління ризиками за підсумками року. В ході щорічного огляду слід звертати увагу на звіти і ризикові випадки, розглянуті протягом року, разом з додатковою інформацією, необхідною для забезпечення прийняття до уваги Службою внутрішнього аудиту всіх істотних аспектів внутрішнього контролю.

Розглядаючи питання забезпечення економічної безпеки організації в більшості випадків увага зосереджується лише на деяких її функціональних

складових, але, на жаль, найбільш важливим аспектам ефективної системи економічної безпеки підприємства не приділяється уваги [33].

Якісне проведення процедур внутрішнього аудиту дозволяє забезпечувати прийнятний рівень точності та достовірності інформації, що надається бухгалтерією компанії, а також забезпечувати необхідною інформацією керівних осіб для ефективного управління підприємством.

Звідси можна зробити висновок не тільки про те, що внутрішній аудит є ключовою складовою системи економічної безпеки підприємства, але і про його значної ролі в цій системі. Використання внутрішнього аудиту в економічній безпеці підприємства володіє великим потенціалом. Якщо служба безпеки має підстави вважати, що в економічній сфері підприємства є проблеми, необхідно звертатися за допомогою до служби внутрішнього аудиту [30].

Таким чином, важливість і необхідність створення контрольних підрозділів, всередині організацій, чий основною зоною відповідальності буде кількісне та якісне вимірювання потенційних ризиків визначається кожною організацією самостійно. В більшості сфер економіки обов'язкова необхідність створення контрольних підрозділів (якими можуть виступати, зокрема, і аудиторські служби) відсутній, тобто не регламентована обов'язковими законними вимогами. Тим не менш, необхідно відзначити, що з урахуванням зростання впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на діяльність практично будь-якої сучасної організації важливість проведення якщо не суцільного (постійного) контролю, то принаймні періодичного багаторазово зростає. Контроль над ключовими показниками ризикового середовища здатний забезпечити діяльність будь-якої організації від настання небажаних негативних сценаріїв. Внутрішній контроль дозволяє превентивно реагувати на що відбуваються зміни всередині організації, а також реагувати на потенційний вплив зовнішнього середовища [29].

## **1.2. Методичні підходи до аналізу внутрішнього контролю**

В умовах розвитку світової економіки проблема управлінського обліку на підприємстві та забезпечення його належного та адекватного використання стає критично важливою. Внутрішній контроль є важливим інструментом управління в системі управлінського обліку і відіграє важливу роль у підвищенні якості та ефективності управлінських рішень, поліпшення очікуваних позитивних результатів та ефективному управлінні ризиками, притаманними економічної діяльності [20].

У рамках розвитку економіки виникли проблеми з організацією єдиного управління, єдиної фінансової звітності, єдиної методології бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і єдиної методології аналізу фінансової стійкості в складних інтегрованих об'єднаннях. Актуальна, достовірна інформація про виконання виробничих програм, виробничих витрат, формування фінансових результатів необхідна підприємствам для управління своїми агентствами, що може бути досягнуто з допомогою ефективної системи бухгалтерського обліку та надійної системи внутрішнього контролю [21].

На основі критичного аналізу повинен бути розроблений комплекс заходів, спрямованих на оптимізацію технологічних процесів і норм витрат сировини, матеріалів та енергоресурсів; підвищення завантаження виробничих потужностей та продуктивності праці; зниження додаткових витрат, здешевлення закуповуваного сировини, витратних матеріалів і запчастин; оптимізацію промислового виробництва. Слід зазначити, що своєчасна розробка цих заходів вважається однією з найважливіших завдань.

Однак результати аналізу показують, що фактори управління потребують поліпшення для ефективного розвитку підприємств. Основне завдання цих функцій – запобігання втрат і крадіжок, поломок продукції і неповних надходжень, а також виявлення причин зниження якості та ефективності продукції. Посилення контрольних функцій у системі

менеджменту дозволить поліпшити якість продукції, знизити витрати, підвищити рівень рентабельності, забезпечити конкурентоспроможність продукції [36].

Необхідність розробки методики системи внутрішнього контролю на підприємствах виникає з наступних причин.

1. Необхідність теоретичного обґрунтування нових підходів до організації системи внутрішнього контролю, яка забезпечує невідкладний контроль виробничих витрат центрами виникнення витрат і центрами відповідальності материнської компанії та дочірніх компаніях.

2. Практичне застосування пропозицій дочірніх товариств підприємства з урахуванням кращого зарубіжного досвіду господарюючих суб'єктів в організації системи внутрішнього контролю і подальшої лібералізації економіки методами внутрішнього контролю.

3. Актуальність формування моделі оперативного контролю і внутрішнього контролю за виконанням бюджетів в різних галузях підприємства.

Як було відмічене в теорії і практиці система внутрішнього контролю може виступати в якості окремої управлінської функції підприємства. Іншими словами, внутрішній контроль може виражатися у вигляді зв'язку з обліковим записом управління. Це дозволяє системі управлінського обліку отримувати додаткову інформацію, а система внутрішнього контролю дозволяє застосовувати нову техніку [34].

Формування системи управління, її цілі, завдання, функції та механізми органів управління вивчалися рядом вчених та економістів.

Внутрішній контроль допомагає компаніям формулювати розумну грошово-кредитну політику, що веде до створення вартості.

Внутрішній контроль має помірний вплив на взаємозв'язок між фінансовою депресією і управлінням доходами, обмежуючи при цьому як бухгалтерський облік, так і управління реальними доходами. Це дослідження дає додаткову інформацію про управління доходами і внутрішній контроль

фінансово неплатоспроможних фірм, особливо у країнах з економікою, що розвивається [37].

Крім того, в нашому дослідженні ми виявили, що якість прибутку в акціонерних товариствах, що публікують звіт про внутрішній контроль із згадкою слабких місць, нижче, ніж у акціонерних товариствах, що не публікують звіт про внутрішній контроль. В цілому наше дослідження показує, що акціонерні товариства проводять ретельну самооцінку при випуску першого добровільного некваліфікованого звіту про внутрішній контроль. Отже, поліпшується якість доходів.

У новому поколінні практики управління ІТ-фактори можуть також розглядатися як важливі елементи вимірювання для підприємств при проведенні ефективного внутрішнього контролю і аудиту.

Контроль слід розглядати як функцію незалежного управління, тобто окремий вид діяльності, що включає в себе цільову спрямованість, зміст та методи контролю. Контроль – цілеспрямований метод. Однак ми бачимо, що основна функція внутрішнього контролю в цьому питанні не розкривається [41].

Обсяг і специфіка системи внутрішнього контролю в основному залежать від розміру господарюючого суб'єкта та особливостей його виробництва.

Внутрішній контроль повинен здійснюватися на регулярній основі для забезпечення ефективності та законності здійснення ділових операцій для всіх агентств і компаній, щоб підвищити ефективність управління виробництвом, максимально використати його можливості і ресурси, і захистити свої законні майнові інтереси, необхідні для перевірки і оцінки відповідності, надійності роботи всіх дочірніх і залежних компаній.

Таким чином, доцільно запровадити процес планування внутрішнього контролю на основі наступних доопрацьованих етапів.

Етап 1. Визначення функції внутрішнього контролю. З урахуванням стратегічних цілей розвитку підприємства керівник служби внутрішнього

контролю визначає цілі внутрішнього контролю. Реалізація цих завдань дозволить розробити проекти управлінських рішень.

Етап 2. Розробка системи управління витратами та системи збалансованих показників. Реалізація цього етапу залежить від конкретних технологічних характеристик підприємства і методів обліку. На даному етапі після визначення відповідних показників керівник служби внутрішнього контролю здійснить наступні дії:

- опис ефективності підприємства;
- оцінка поточного фінансового та майнового стану підприємства;
- прогнозування конкретних процесів;
- здійснення контролю [14].

Етап 3. Розділення центрів відповідальності. Центр відповідальності – це підрозділ (відділ, цех), очолюване відповідальною особою з правом прийняття рішень, і це підрозділ є структурним підрозділом підприємства, відповідальним за результати його діяльності. Виявлення центрів відповідальності дозволяє керівнику служби внутрішнього контролю постійно планувати діяльність. Моніторинг не тільки факторів можливих відхилень, але і процесу прийняття рішення, результату рішення та його впливу на ключові показники ефективності.

Етап 4. Визначення факторів, що впливають на показники бухгалтерського обліку, показники системи управління витратами та інші показники ефективності. Керівник служби внутрішнього контролю повинен сформувати експертну групу і використовувати системи контролю, розроблені з урахуванням специфіки підприємства, для виявлення найбільш важливих факторів, що впливають на ключові показники в центрах відповідальності, визначення ризиків, відхилень від встановлених норм, змін у бухгалтерському обліку (рядках бухгалтерської звітності) [11].

Етап 5. При встановленні внутрішнього контролю в системі управління компанією необхідно визначити рівень фінансової стійкості, стійкості та платоспроможності компанії. З цією метою на даному етапі організації

внутрішнього контролю керівник служби внутрішнього контролю повинен буде оцінити кількісні показники фінансово-господарської діяльності підприємства, проаналізувати фінансові показники і виявити фактори, що впливають на них.

Етап 6. Аналіз впливу кожного фактору з застосуванням математичних методів. Це стане основою для розробки керівником служби внутрішнього контролю проєкту, заходів з урахуванням рівня ризику і значущості факторів, що впливають на ключові показники, при плануванні внутрішнього контролю.

Слід зазначити, що саме показник рентабельності оцінює результати діяльності компанії на даному етапі. У цьому випадку оцінюється рівень рентабельності компанії, і зазвичай розраховуються декілька її типів [18].

Основна мета внутрішнього контролю – надати системі управління прозору інформацію про об'єкт управління для прийняття ефективних управлінських рішень у компанії. На основі аналітичних даних, необхідно зробити наступні дії для впровадження внутрішнього контролю:

- визначити фактичний стан або рух контрольованого ланки системи управління підприємством;
- порівняти фактичні дані з даними представленого плану на основі діючої на підприємстві бази порівняння;
- оцінити максимально допустимі відхилення та їх вплив на діяльність підприємства;
- визначити причину відхилень.

Слід зазначити, що на організацію надійної системи внутрішнього контролю впливає ряд факторів: складність організаційної структури мережевого підприємства, правова форма, обсяг діяльності, доцільність контролю за різними видами діяльності, ставлення керівництва до контролю. Крім того, організація внутрішнього контролю залежить від розміру підприємств, складових частина мережі, рівня їх комп'ютерного програмного забезпечення, здібності керівництва особисто брати участь у контролі та

інших факторів [38].

Для прискорення розвитку бізнесу і підвищення його прибутковості в організації потрібно оперативне управління витратами та виробництвом на підприємствах. Для цього менеджерам необхідно проводити оперативний аналіз. Суть експрес-аналізу полягає в щоденному контролі над наступними аспектами:

- виконання виробничої програми з переробки продукції та виготовлення продукції;
- визначення причин витрат, програм і відхилень і виявлення винних у відхиленнях з урахуванням нормативів і нормативних показників;
- забезпечення отримання в центри відповідальності інформації про витрати і виробництві продукції, робіт, послуг;
- провести терміновий аналіз із застосуванням його методики.

Удосконалення системи внутрішнього контролю – це безперервний процес, що складається з обґрунтування і впровадження найбільш оптимальних форм, методик і способів її організації і розвитку, а також виявлення її «операційних недоліків» на основі оцінки відповідності системи внутрішнього контролю внутрішнім і зовнішнім умовам [40].

У результаті проведення дослідження, заснованого на вивченні практики внутрішнього контролю на підприємствах, на нашу думку, рекомендується визначити порядок формування контролю, який включає наступні характеристики:

- вся господарська діяльність підприємств перебуває під контролем;
- керівники відділів здійснюють оперативний контроль за використанням виробничих ресурсів;
- регулярний контроль бізнес-операцій у процесі виробництва;
- майбутні проблеми економічної діяльності будуть оцінені. Контроль буде обслуговувати виконання операційних та фінансових бюджетів;
- контроль базується на точній оцінці фактичних подій і подій

економічної діяльності;

- внутрішній контроль здійснюється керівником апарату управління, бухгалтером, головними спеціалістами служби внутрішнього контролю, допоміжним персоналом;

- реалізована зворотній зв'язок з контрольованим об'єктом (об'єкти повідомляють про усунення недоліків, виявлених у процесі контролю). Результати контролю узагальнюються та аналізуються, керівництво інформується про виявлені порушення, зловживання, недоліки, і на підставі цієї інформації приймаються відповідні заходи щодо їх усунення і запобігання в майбутньому [8].

Також в організації бажано розробити варіант належного обліку та внутрішнього контролю на підприємствах. У відповідності з цим обґрунтувати значення методу, спрямованого на збільшення обсягу продажів, скорочення витрат виробництва та продажів, підвищення рівня рентабельності продажів, надання інформації для виявлення запасів, оцінка і контроль собівартості продукції, робіт і послуг.

Крім того, можна відзначити, що в організації необхідно розробити модель інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, систему центрів відповідальності, що включає методику визначення та оцінки адекватності контрольної інформаційної бази, розмежування видів і користувачів інформації, її позначення та напрямки використання. Крім того, це дає можливість розробити комплекс організаційних, методологічних і систематичних підходів до побудови і функціонування системи внутрішнього контролю в рамках вимог управлінського обліку з боку центрів відповідальності господарюючого суб'єкта [16].

### **1.3. Закордонний досвід організації внутрішнього контролю**

Контроль є об'єктивно необхідною складовою діяльності кожного економічного суб'єкта. Актуальність дослідження організації внутрішнього

контролю і оцінки її надійності зростає в умовах переходу українського бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності та трансформації системи нормативного регулювання українського аудиту на основі міжнародних стандартів аудиту, коли виникає необхідність у підтвердженні інформації, що становить об'єктивну картину фінансового становища і результатів діяльності господарюючих суб'єктів. Для посилення ефективності системи внутрішнього контролю необхідно вивчення досвіду зарубіжних колег [19].

Поняття «система внутрішнього контролю» є одним з найважливіших у сучасному міжнародному аудиті. Система внутрішнього контролю (Internal control system) – це дотримання обраної політики і процедур (засобів внутрішнього контролю), прийняті керівництвом клієнта для забезпечення цілей керівництва, передбачають, наскільки це практично здійсимо, впорядковане й ефективне ведення бізнесу (фінансово-господарської діяльності). Дана система передбачає суворе дотримання політики керівництва, діяльність, спрямовану на збереження активів, запобігання й виявлення фактів зловживань і помилок, точність і повноту бухгалтерських записів і своєчасну підготовку достовірної фінансової інформації.

У відповідності з міжнародними стандартами аудиту під системою внутрішнього контролю (Internal control) розуміється сукупність процесів, розроблених і здійснюються особами, наділеними керівними повноваженнями власниками бізнесу з метою забезпечення досягнення цілей суб'єкта в контексті надійності фінансової звітності, ефективності і продуктивності операцій, додержання законодавства і нормативних актів [35].

Основними критеріями ефективності системи внутрішнього контролю виступають заходи, спрямовані на забезпечення захисту і збереження активів, реєстрів та інформації, що сприяють виявленню помилок і спотворень та їх запобігання, допомагають забезпечити виконання наказів і розпоряджень керівництва компанії, а також допомагають дотримати

точність і повноту облікових записів і провести своєчасну підготовку достовірної фінансової звітності.

Система внутрішнього контролю (СВК) складається з наступних компонентів:

- контрольна середовище;
- процес оцінки ризику суб'єкта;
- інформаційна система, включаючи пов'язані бізнес-процеси, які відносяться до фінансової звітності та комунікації;
- дії з контролю;
- моніторинг засобів контролю.

У регулюючих документах з питань корпоративного управління різних країн присутні вимоги щодо оцінки СВК і підтримки її в ефективному стані. Короткий огляд даних документів наведено в таблиці 1.1.

Зміст вимог до внутрішнього контролю можна привести до спільного знаменника. Всі вони, як правило, вказують на необхідність створення, підтримки та періодичної оцінки системи внутрішнього контролю. При цьому увага до цих питань має бути на рівні вищого керівництва компаній – Ради директорів (і в їх складі Комітетів з аудиту) та виконавчого керівництва [46].

Аналіз внутрішнього контролю здійснюється в розрізі п'яти вище зазначених компонентів. Оцінка системи внутрішнього контролю повинна поєднувати оцінку якості процедур контролю та ефективність їх застосування. При цьому аудитор повинен дати оцінку системі внутрішнього контролю на основі свого професійного судження з точки зору ризику суттєвого викривлення бухгалтерської (фінансової) звітності.

Аудитору необхідно враховувати всю специфіку внутрішнього контролю, здійснюваного за допомогою систем, заснованих на застосуванні відповідних технологій.

Таблиця 1.1

**Вимоги до внутрішнього контролю публічних компаній у світовій практиці [10]**

| Країна / принцип                             | Нормативний акт                                              | Зміст положень нормативного акту по СВК                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Великобританія –<br>«відповідай або пояснюй» | Розділ С. 2 Кодексу корпоративного управління Великобританії | Рада директорів має на щорічній основі проводити оцінку ефективності СВК над фінансовою звітністю та підтверджувати її ефективність в річному звіті                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|                                              | Розділи 2, 3, 4 Керівництва Тернбулла                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>– керівництво компанії повинно впровадити і підтримувати ефективну СВК;</li> <li>– рада директорів має на щорічній основі проводити оцінку ефективності СВК</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                             |
| США –<br>«відповідай»                        | Стаття 302 і 404 Закону Сарбейнса-Окслі 2002 р. (SOX)        | <ul style="list-style-type: none"> <li>– керівництво повинно впровадити і підтримувати ефективну СВК над фінансовою звітністю;</li> <li>– керівник організації і її фінансовий директор повинні на періодичній основі підтверджувати повноту і достовірність фінансової звітності, а також ефективність СВК над фінансовою звітністю;</li> <li>– зовнішній аудитор зобов'язаний провести аудит і видати висновок про ефективність СВК над фінансовою звітністю</li> </ul> |
| Японія –<br>«відповідай»                     | Закон про біржових фінансових інструментах (JSOX)            | <p>Керівництво компанії повинно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– впровадити і підтримувати ефективну СВК над фінансовою звітністю;</li> <li>– проводити оцінку ефективності СВК над фінансовою звітністю на щорічній основі;</li> <li>– надавати на щорічній основі звіт про ефективність СВК над фінансовою звітністю.</li> </ul> <p>Зовнішній аудитор зобов'язаний провести аудит і видати висновок про ефективність СВК над фінансовою звітністю.</p>     |
| Франція –<br>«відповідай»                    | Французький кодекс корпоративного управління (AFEPMedef)     | <p>Комітет з аудиту повинен:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– запровадити і підтримувати ефективну СВК над фінансовою звітністю;</li> <li>– проводить оцінку ефективності СВК над фінансовою звітністю на щорічній основі;</li> <li>– розробити, впроваджувати та реалізовувати заходи щодо виправлення суттєвих недоліків СВК над фінансовою звітністю</li> </ul>                                                                                            |
|                                              | Валютно-фінансовий кодекс                                    | <p>Керівництво компанії повинно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– проводить оцінку ефективності СВК над фінансовою звітністю;</li> <li>– здійснювати збір і зберігання інформації про результати оцінки СВК для розробки заходів по усуненню недоліків</li> </ul>                                                                                                                                                                                             |

У процесі аналізу системи внутрішнього контролю аудитор повинен отримати достатнє розуміння всіх контрольних дій, щоб адекватно оцінити ризики суттєвих викривлень на рівні передумов керівництва економічного суб'єкта підготовки бухгалтерської (фінансової) звітності та розробити аудиторські процедури, що враховують оцінені ризики [40].

Розглядаючи міжнародну практику організації внутрішнього контролю, необхідно відзначити досвід США, як найбільш значущий, оскільки у 2002 році тут відбулося посилення вимог до фінансової звітності та процесу її підготовки. Це було пов'язано з низкою корпоративних скандалів, що відбулися через недобросовісних дій як з боку аудиторів, так і з боку менеджменту перевіряються організацій. Був виданий закон, що охоплює американські та міжнародні компанії, зареєстровані Комісією з цінних паперів США [16].

Окремої уваги заслуговує закон Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act, SOX), який був прийнятий у США в 2002 р. у відповідь ряд корпоративних скандалів, пов'язаних з недобросовісними діями з боку зовнішніх аудиторів і менеджменту організацій.

Закон діє для будь-якої компанії, цінні папери якої зареєстровані в Комісії з бірж і цінних паперів США. У законі встановлюється відповідальність керівництва за ефективність СВК з підготовки фінансової звітності компанії, проведення оцінки її ефективності, документування проведення оцінки та подання в кінці звітного періоду письмового підтвердження ефективності діючої СВК. Він також встановлює необхідність контролю діяльності аудиторів, забезпечення незалежності аудиторів та аудиторських комітетів.

Основною метою цього закону було відновлення довіри громадськості, а також забезпечення достовірності фінансової звітності. У законі велика увага приділялася керівного складу, відповідальному за створення ефективної системи внутрішнього контролю і складання достовірної фінансової звітності організації. Керівництво компанії зобов'язали проводити

постійну оцінку діяльності організацій на основі адекватних критеріїв контрольних процедур і мати достатні докази для підтвердження ефективності СВК, в тому числі необхідну документацію. Аудиторам у Законі пропонується обов'язок по проведенню аудиту та висловлення думки щодо ефективності СВК і достовірність складеної фінансової звітності, включаючи ефективність процедур оцінки СВК керівництвом компанії [28].

У зв'язку з цим велика увага стала приділятися виявленню впливу ризиків на конкретні бізнес-процеси. СВК стали впроваджувати для того, щоб відповідні інструменти контролю допомагали своєчасному виявленню конкретних видів ризиків і сприяли розробці заходів по мінімізації їх впливу на ефективність діяльності компанії [22].

Слід зазначити, що в більшості країн застосовується підхід «твердого» регулювання, коли встановлюються чіткі вимоги, обов'язкові для виконання (підхід «заповіді»). У той же час в деяких країнах застосовується підхід «м'якого» регулювання у форматі «дотримуйся або пояснюй» («comply or explain»), який вперше стало використовуватися у Великобританії. Суть даного підходу полягає в тому, що не всі компанії привести під загальний знаменник, і що їм потрібна певна гнучкість, щоб слідувати духу Кодексу корпоративного управління або іншого регулюючого документа, а не його конкретних положень, але при цьому необхідно обґрунтовано пояснювати відхилення.

Даний підхід має певні переваги. Практика показала, що «м'яке» регулювання призводить до поступового зростання відповідності вимогам регулюючих документів завдяки тому, що віддає питання адміністрування ведення акціонерів, які роблять це за допомогою ринкових механізмів, таких як ціноутворення та голосування на загальних зборах. У той же час, у нього є і недоліки: не завжди достовірна інформація про відповідність вимогам («пояснення»), типові та незмістовні формулювання, використовувані компаніями, і недосконалість ринкових механізмів, завдяки яким відбувається регулювання невідповідностей [23].

Поряд з нормативно-правовим регулюванням у світовій практиці застосовуються загальні підходи, методики, концепції внутрішнього контролю. Найбільш поширеною є концепція внутрішнього контролю COSO, в якій внутрішній контроль є невід'ємною частиною всіх процесів організації. У ній чітко простежується думка, що внутрішній контроль – це не план заходів (навіть успішно виконаний), не рубіж оборони від безконтрольних і небезпечних дій і не охорона від ризиків (навіть добре оснащена), а процес, інтегрований в звичайну діяльність.

Важливою основою для СВК є міжнародно визнана і широко використовується на практиці модель COSO, яка була розроблена і впроваджена Комітетом організацій спонсорів Комісії Тредвея, утвореним декількома організаціями, а саме: Американським інститутом дипломованих громадських бухгалтерів, Американською асоціацією бухгалтерів, Інститутом внутрішніх аудиторів, Міжнародною асоціацією фінансових керівників, Інститутом бухгалтерів з управлінського обліку. Ця модель і її принципи покладені в основу всіх моделей контролю, запропонованих пізніше, в тому числі, моделей системи внутрішнього контролю, встановлених наглядовими органами для кредитних організацій [25].

Модель COSO є сукупністю елементів, структурованих наступним чином:

- 1) категорії цілей:
  - операційні – ефективність і економічність операцій, включаючи збереження активів;
  - підготовка звітності – якість внутрішньої і зовнішньої фінансової і нефінансової звітності;
  - оцінка відповідності чинному законодавству та нормам.
- 2) по взаємозалежних компонентах:
  - контрольне середовище;
  - оцінка ризиків;

- контрольні процедури;
- інформація та комунікація;
- моніторинг;

3) за рівнями організаційної структури:

- рівень компанії (організації в цілому);
- підрозділ;
- бізнес-процес;
- функція.

При цьому існує ще 17 фундаментальних принципів, відповідних кожному компоненту [20].

Дослідження вітчизняної нормативної бази у сфері внутрішнього контролю дозволяє зробити висновок про те, що основою для більшості підходів є принципи, закладені в моделі COSO.

У 1995 р. Рада за критеріями контролю канадського Інституту дипломованих бухгалтерів опублікував Керівництво з контролю. У повній відповідності з принципами COSO. Посібник містить детально розроблені 20 критеріїв для створення ефективної системи контролю та закликає органи управління обґрунтовувати оцінку ефективності контролю за кожним з цих критеріїв. У посібнику вперше відбивається необхідність визнання помилки в розпізнаванні і використанні можливостей як особливого виду ризику, який повинен спеціально оцінюватися.

Характерною особливістю даної моделі є орієнтація на управління ризиками економічних суб'єктів. Ключовим моментом при постановці моделі COSO став оптимальний баланс між прибутковістю компанії і ризиками, а також ефективне та результативне використання ресурсів, необхідних для досягнення основних цілей бізнесу, наявності підтверджуючої інформації від третіх осіб [31].

Інший міжнародний стандарт COBIT спрямований на зниження ризиків інформаційних технологій. Він не є стандартом по побудові тільки системи

внутрішнього контролю. Даний документ регулює область управління і керівництва ІТ на підприємстві, допомагає підприємствам досягти оптимальної цінності від ІТ, підтримуючи баланс між отриманням вигоди і оптимізацією ризиків і ресурсів; в якості однієї з цілей керівництва ІТ, поряд з оптимізацією ресурсів і одержанням вигод, розглядається оптимізація ризиків.

Крім моделі COSO існують альтернативні концепції внутрішнього контролю:

- модель внутрішнього контролю Cadbury Інститут Професійних бухгалтерів Англії та Уельсу, 1992 р.;
- модель COCO, розроблена Радою з критеріями контролю Канадського Інституту Дипломованих бухгалтерів в 1995 р. Є адаптованою моделлю COSO для цілей аудиту.

Крім цього, є інші концепції і стандарти (COBIT, SAC, COSO, SAS 55/78), які незначно відрізняються один від одного основними цільовими групами користувачів, компонентами, зонами внутрішнього контролю, фокусом, підходами до оцінки ефективності внутрішнього контролю, але всі з яких спрямовані на забезпечення ефективного внутрішнього контролю [36].

При розгляді зарубіжного досвіду організації внутрішнього контролю на підприємстві, необхідно зазначити і рекомендації, що стосуються організації внутрішнього контролю, розроблені Інститутом дипломованих бухгалтерів Англії та Уельсу, в яких сформульовані вимоги, які стосуються внутрішнього контролю економічних суб'єктів, що котируються на Лондонській фондовій біржі. У цьому документі внутрішній контроль розглядається як система, що включає політику, процеси, задачі, поведінку та інші аспекти компанії, які:

- сприяють ефективному функціонуванню, дозволяють належним чином реагувати на значні ризики в бізнесі, основної діяльності, фінансах, дотриманні вимог та ін., які загрожують досягненню цілей компанії;

- гарантують якість внутрішньої і зовнішньої звітності;
- гарантують дотримання чинних законів і нормативних вимог, а також внутрішньої політики щодо ведення бізнесу.

Відповідальність за управління ризиками та вибір стратегії формування ефективної системи внутрішнього контролю тут покладається на власників бізнесу, при цьому відзначається особлива роль у виконанні обраної політики керівництвом компанії, а також підкреслюється, що працівники несуть відповідальність за внутрішній контроль та за досягнення поставлених цілей в рамках своїх функцій [35].

Важлива роль в англійській моделі приділяється оцінці ефективності системи внутрішнього контролю, де рада директорів повинна приймати до уваги наступні фактори:

- роль внутрішнього контролю в підвищенні стійкості компанії;
- сутність та розмір ризиків;
- ступінь реальності зовнішніх загроз;
- співвідношення витрат і одержуваних вигід, пов'язаних з внутрішнім контролем.

Підвищені вимоги до внутрішнього контролю і в німецькому законодавстві. В кінці 20 століття там був виданий спеціальний закон під назвою «Закон про контроль та прозорості бізнесу». Основною його метою було підвищення ефективності корпоративного управління в німецьких компаніях за рахунок раннього попередження керівництва про можливі ризики та їх ефективне управління, спрямоване на мінімізацію їх впливу на результати діяльності компанії. Крім того, СВК в німецьких компаніях істотно виходить за рамки облікового процесу і зачіпає всі сфери діяльності організації [33].

У даний час за кордоном широко поширена і отримала заслужену популярність модель трьох ліній захисту внутрішнього контролю.

В Україні ж підхід трьох ліній захисту при побудові системи

внутрішнього контролю поки недостатньо розвинений і лише отримує своє поширення. Служба внутрішнього контролю в нашій країні спрямована в основному на перевірку наявності та використання активів, ліквідацію заборгованості, а також перевірку якості бухгалтерської (фінансової) звітності та оптимізацію податків і зборів. Така форма організації служби внутрішнього контролю потребує перегляду у зв'язку відображенням неповної картини фінансового життя підприємства. У той час як поняття внутрішнього контролю в інших країнах вже більш широке і включає в себе аналіз і оцінку операційної ефективності підприємства, а також оцінку якості управління ризиками.

При організації служби внутрішнього контролю на підприємстві слід також враховувати стандарти COSO «ERM» (чинний до цього стандарт COSO відрізняється від COSO «ERM» спрямованістю останнього на управління ризиками компанії і підвищення достовірності звітності) [25].

Таким чином, ми прийшли до висновку, що аналіз досвіду організації внутрішнього контролю в зарубіжних компаніях показав, переважання в міжнародній практиці інтегрованого підходу до побудови СВК. Даний підхід передбачає проникнення в усі бізнес-процеси з подальшим узагальненням інформації і своєчасним її доведенням до осіб, які на її основі цього повинні прийняти управлінські рішення, спрямовані на мінімізацію ризиків і більш повне використання можливостей зростання і підвищення ефективності діяльності організації [14].

## **Висновки до розділу 1**

Внутрішній аудит це комплекс заходів та інструментів, спрямованих на оптимізацію контрольної функції в сучасних організаціях з метою мінімізації виникаючих загроз і ризиків, а також для формування ефективної системи внутрішнього контролю.

Призначення внутрішнього аудиту полягає у сприянні керівництва для

розслідування і тестування будь-яких проблем у сфері функціонування системи внутрішнього контролю й оцінки результатів. Проведення регулярних аудитів також надають можливість для формування конструктивних пропозицій з метою забезпечення безперервного і ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. Аудити також використовуються для вивчення і внесення поправок в діючу систему і практику контрольної діяльності. Для забезпечення об'єктивності та неупередженості роботи внутрішнього аудиту, аудиторські служби як правило знаходяться в підпорядкуванні безпосередньо керівництва і функціонують незалежно.

Таким чином, важливість і необхідність створення контрольних підрозділів, всередині організацій, чий основною зоною відповідальності буде кількісне та якісне вимірювання потенційних ризиків визначається кожною організацією самостійно. В більшості сфер економіки обов'язкова необхідність створення контрольних підрозділів (якими можуть виступати, зокрема, і аудиторські служби) відсутній, тобто не регламентована обов'язковими законними вимогами. Тим не менш, необхідно відзначити, що з урахуванням зростання впливу факторів внутрішнього та зовнішнього середовища на діяльність практично будь-якої сучасної організації важливість проведення якщо не суцільного (постійного) контролю, то принаймні періодичного багаторазово зростає. Контроль над ключовими показниками ризикової середовища здатний забезпечити діяльність будь-якої організації від настання небажаних негативних сценаріїв. Внутрішній контроль дозволяє превентивно реагувати на що відбуваються зміни всередині організації, а також реагувати на потенційний вплив зовнішнього середовища.

В організації необхідно розробити модель інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, систему центрів відповідальності, що включає методику визначення та оцінки адекватності контрольної інформаційної бази, розмежування видів і користувачів інформації, її

позначення та напрямки використання. Крім того, це дає можливість розробити комплекс організаційних, методологічних і систематичних підходів до побудови і функціонування системи внутрішнього контролю в рамках вимог управлінського обліку з боку центрів відповідальності господарюючого суб'єкта.

Аналіз досвіду організації внутрішнього контролю в зарубіжних компаніях показав, переважання в міжнародній практиці інтегрованого підходу до побудови СВК. Даний підхід передбачає проникнення в усі бізнес-процеси з подальшим узагальненням інформації і своєчасним її доведенням до осіб, які на її основі цього повинні прийняти управлінські рішення, спрямовані на мінімізацію ризиків і більш повне використання можливостей зростання і підвищення ефективності діяльності організації.

## **РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ТОВ «ВИНА БЕССАРАБІЇ»**

### **2.1. Загальна характеристика діяльності ТОВ «Вина Бессарабії»**

Галузь виноградарства та виноробства зазнала багато перешкод за роки свого становлення:

– філоксера – епіфітотія, яка почалася в 1863-1869 рр., уразила виноградники долини Рони та Бордо. Вона поширилася на країни Європи: Іспанію (1868 р.), Німеччину (1870 р.), Угорщину, Австрію, Італію (1888 р.), Шампань (1891 р). У 1887 р. філоксера з'явилася на Африканському континенті. Далі – виноградники Австралії і Каліфорнії. В Україні філоксера була поширена в Криму, на півдні країни та на Закарпатті. Протиотруту було знайдено тільки в кінці ХІХ ст., коли європейські лози стали щепити на коріння американських аборигенних сортів винограду, проте всі заражені виноградні насадження та ті, що не мали стійкості до хвороби, довелося знищити. Це призвело до колосальних утрат у виноробній галузі [6];

– антиалкогольна кампанія (1985-1987 рр.), унаслідок якої знищувалися посадки виноградників та було втрачено безліч унікальних, потенціальних сортів винограду. Площа виноградників на території України скоротилася на 30%. У 1998 р. кількість вироблених в Україні вин знизилася на 73,3% порівняно з 1991 р. Причиною цьому слугувало не тільки викорчовування виноградників, а й розпайовування земель [7];

– глобальне потепління та зміна клімату. Аномальні температури в регіонах вирощування винограду, відсутність опадів, пожежі наносять шкоду виноградарству вже не перший рік. В Австралії остання пожежа знищила понад 1 500 га виноградників. Україна теж потерпає від посух. Весна-літо 2021 р. були найпосушливішими для Бессарабії за останні 10 років. Унаслідок цього винороби втратили від 30 до 50% урожаю, загинуло багато виноградних рослин, незадовільна якість урожаю призводить до додаткових

фінансових витрат задля виробництва продукції;

– пандемія COVID-19 призвела до тривалого закриття таких каналів збуту готової алкогольної продукції, як ресторани, бари, фестивалі, а також було призупинено експорт в інші країни.

Очікується, що світові обсяги виробництва алкогольних напоїв відновляться до 2024 р. Світове споживання алкоголю зросло 2018 р., однак нові дослідження IWSR (International Wine & Spirit Research) прогнозують, що COVID-19 зменшить приріст обсягів виробництва алкогольної продукції у всьому світі на п'ятирічний термін [8].

Наприклад, Іспанія має найнижчі ціни за останні 20 років для нової кампанії 2020/2021 рр., які приблизно відповідають показникам урожаю 2014 р., через поточну ситуацію на міжнародному ринку, головним чином, через наслідки COVID-19 та загальне зниження споживання на міжнародних ринках. З огляду на дану ситуацію, іспанські кооперативи та малі виробники вимагають установити фіксований мінімум вартості виноробної продукції, оскільки нинішня ціна нижче собівартості виробництва.

Загальне глобальне споживання алкоголю, зумовлене збільшенням споживання пива та слабоалкогольних напоїв, зросло на 0,1% в обсязі та 3,6% у вартості у 2020 р. Однак збитки, понесені протягом місяців майже повної зупинки роботи барів та ресторанів цього року у всьому світі, не було компенсовано збільшенням продажів алкогольних напоїв у роздрібних та електронних комерційних каналах. IWSR очікує, що це призведе до падіння прибутку в 2021 р., і за підрахунками до 2024 р. буде досягнуто такого рівня, що був до COVID-19.

Що стосується міцного алкоголю, то левову частку продажів становив сегмент лікєро-горілочаних виробів (переважно горілка). Загалом роздрібні продажі за перші півроку зросли, але не так суттєво, як продажі вин, – на 9,8% порівняно з аналогічним періодом минулого року.

У другому карантинному кварталі року продажі алкоголю впали на 8% порівнянні з першим кварталом, здебільшого за рахунок скорочення продажу

імпортних напоїв. У цілому імпорт займає 30% від загальних продажів лікєро-горілочаних виробів та брендів у роздрібній торгівлі [9].

Тож диверсифікація виробництва є одним із можливих рішень для поліпшення становища підприємств. Вибір правильної стратегії диверсифікації – комплексне рішення, що вимагає дослідження ринку, огляду конкурентів, аналізу фінансового потенціалу підприємства, вибору оптимального напрямку, що за найнижчих капіталовкладень сприятиме позитивному результату.

Серед виробників алкогольної продукції найпоширенішим методом урізноманітнити лінійку продукції, що виробляється, є випуск напою за новою технологією, іншої класифікації тощо. Це найменш затратний варіант, проте його вплив на конкурентоспроможність виробництва теж не вагомий. Так, виноробні гіганти (ТОВ «Виноробна компанія «Шато Чизай», ТОВ «Промислово-торговельна компанія «Шабо», ТОВ «Винтрест», ПАТ «Одесавинпром») окрім тихих вин освоюють технології ігристих вин, брендів, дистилатів та інших продуктів, які можна виготовляти з тієї самої вхідної сировини – винограду. Виділити можна сімейну виноробню «Колоніст», асортимент продукції якої охоплює тихі вина, ігристі вина, вина спеціального типу (портвейн), масло виноградного насіння, бальзамічний оцет, мило. У 2021 р. підприємство планує випустити на ринок косметичну олію та розробляє схему виробництва виноградного соку.

Варіантом диверсифікації може бути орієнтація підприємства не лише на виробництво харчових продуктів, а й ухил в аграрну сферу (вирощування саджанців, здача в оренду виноградних насаджень або, навпаки, укладення угоди на бартерних чи грошових умовах із місцевими жителями про оренду території під насадження та обробку земель без викупу тощо).

Важливим напрямом є розвиток маркетингової диверсифікації, яка включає у себе створення власної торгової мережі та розширення каналів збуту продукції. Новий баланс між локальними та електронними комерційними каналами змусить власників брендів більш творчо думати про

свої товарні стратегії та те, як вони диверсифікують свої канали збуту. Карантинні заходи довели виробникам алкогольної продукції, що їхній товар має попит завжди. А задовольнити цей попит, компенсувати закриті шляхи збуту у ресторани та залишитися на плаву змогли ті, хто мав електронні канали збуту своєї продукції (Інтернет-магазини, рекламу у соцмережах, регулярно нагадував про себе споживачам та проводив акції та розіграші власної продукції). Відомі виробники, котрі в минулому поклалися на роздрібний канал торгівлі та роздрібних продажів, щоб стимулювати впізнаваність бренду та зацікавлення споживачів, часто вважалися найбільш інноваційними та успішними брендами.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вина Бессарабії» (далі – підприємство) утворено в 2016 році.

Місцезнаходження підприємства: 65104, Одеська обл., місто Одеса, Київський район, проспект Академіка Глушка, будинок 29, офіс 218.

Види діяльності підприємства:

11.02 Виробництво вина із винограду;

11.03 Виробництво сидру та інших фруктових вин;

11.04 Виробництво інших недистильованих ферментованих напоїв;

46.31 Оптова торгівля фруктами та овочами.

Підприємство має власні виробничі корпуси, в яких розміщені цехи з виготовлення вина, складання та упакувці виробів, випробувальна лабораторія, складські приміщення. Виробничі підрозділи і випробувальна лабораторія оснащені необхідним технологічним, вимірювальним та випробувальним обладнанням. Складські приміщення забезпечують необхідні умови зберігання матеріалів і готової продукції.

Уся продукція, що випускається ТОВ «Вина Бессарабії», має сертифікати відповідності згідно системі обов'язкової сертифікації.

На даний момент підприємство є постачальником продукції для найбільших торгових мереж країни:

– ТОВ «Метро Кеш Енд Кері Україна»;

- ТОВ «Ашан Україна Гіпермаркет»;
- ТОВ «Фудмережа»;
- ТОВ «Група рітейлу України» (мережа ТРЦ «Караван») та інші.

Для здійснення функцій управління на підприємстві створено апарат управління. Працівники апарату управління поділяються на лінійний і функціональний персонал. Лінійний персонал (директор) здійснює загальне керівництво, для чого наділений необхідними правами.

Функціональний апарат, до складу якого входять всі інші працівники, шляхом збору, обробки інформації та підготовки рішень допомагає лінійному персоналу здійснювати керівництво. Таким чином, у ТОВ «Вина Бессарабії» існує лінійно-функціональна структура, де підрозділи діють на правах штабу при лінійному керівнику, допомагаючи йому у вирішенні різноманітних завдань.

Організаційна структура системи управління підприємством представлена на рисунку 2.1.

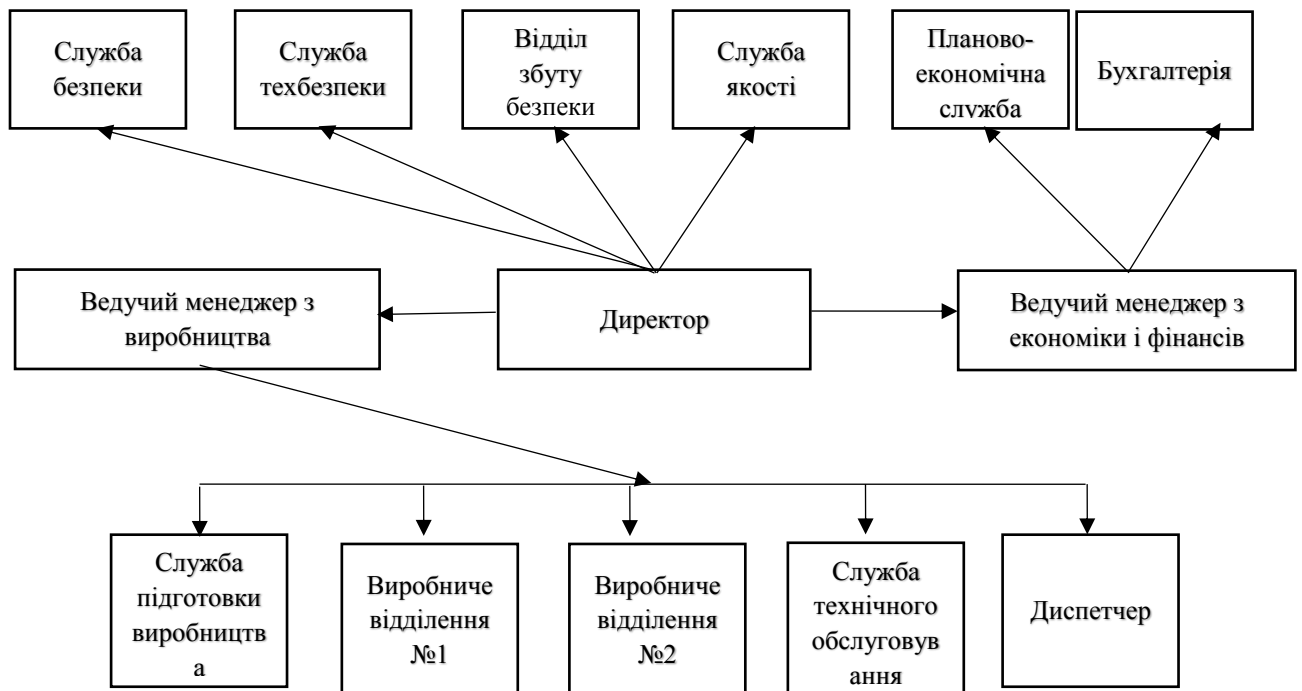


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ «Вина Бессарабії»

*Джерело: побудовано за даними підприємства*

Весь апарат управління поділяється на окремі і в той же час взаємопов'язані частини – органи управління, які виконують певний комплекс операцій і процедур з управління виробництвом.

Апарат управління в горизонтальному напрямку ділиться на підрозділи, в вертикальному – на ступені (рівні). Підрозділ це самостійний орган (або виконавець) апарату управління. Відносно невеликі розміри промислового виробництва дозволяють зосередити в одних руках всі функції управління виробництвом.

У ТОВ «Вина Бессарабії» на базі виробництва створюються і самостійно розробляються виноробна продукція і напівфабрикати, як для можливої реалізації в якості готового продукту, так і для подальшого виробництва. Система замкнутого технологічного циклу передбачає вирішення двох завдань: по-перше, зниження виробничих витрат за рахунок вторинного використання відходів; по-друге, екологічність виробництва, як визначальна ланка не тільки в питаннях іміджу компанії, але і в системі податкових виплат.

Рецептурний ряд виноробної продукції і відпрацьовані технологічні методи становлять особливу цінність для компанії, є унікальним ресурсом для конкурентних «новачків». ТОВ «Вина Бессарабії» має в своєму розпорядженні матеріально-технічну базу, обладнання та напівфабрикати, що дозволяє отримати будь-який відтінок по NCS, RAL, PMS і кількість за бажанням замовника. Негативним проявом можна вважати відсутність механічних пристроїв, зокрема, ємнісного обладнання, для виготовлення малотоннажних замовлень реалізованих 15% клієнтської бази. Саме цей споживчий сегмент є найбільш привабливим для конкурентів по ринку, займають стартові позиції, з точки зору освоєння галузі та відпрацювання своїх технологій. Економічна недоцільність у використанні великогабаритного устаткування під випуск малих партій виявляється у відверненні функціональних резервів, збільшення виробничого циклу,

зростанні змінних витрат.

На підприємстві існує акредитована лабораторія, котра поєднує в собі функції дослідження нових напівфабрикатів, виробництва і контролю. Необхідно зауважити що контроль якості, що випускається – невід’ємна система виробничого процесу і про рівень його належного виконання каже відсоток поворотного браку, який для ТОВ «Вина Бессарабії» обчислюється в 2,2% в рік від загального відсотка реалізованої готової продукції. При цьому частка дефективного товару не підлягає відновленню становить 1,2%. Цей вагомий показник випуску продукції, що не відповідає стандартам якості, говорить про серйозні проблеми з професійною компетенцією співробітників і низькою виробничою дисципліною.

За підсумками 2021 року підприємство виробило і реалізувало 12.800 тис. дал виноробної продукції, що значно менше від сукупного обсягу виробничих потужностей, розрахованих на виробництво 14.000 тис. дал в річному численні. Однак на базі даних динаміки продажів простежується тенденція до збільшення обсягів продукції, що випускається.

Позитивним фактом можна назвати збільшення темпу зростання виручки над темпом зростання обсягів продажів виноробної продукції в натуральному вираженні з 2018 р. по 2021 р.

Про позитивну динаміку розвитку підприємства говорить збільшення валюти балансу на 11 млн. грн., показника нерозподіленого прибутку на 577 млн. грн., збільшення частки основних засобів на кінець аналізованого періоду на 156 млн. грн. Зростання необоротних активів на 138,1% і оборотних коштів на 275,9%, свідчить про розширення діяльності та зростання економічного потенціалу компанії. Негативною тенденцією є зростання питомої ваги складських запасів на 14,77% і кредиторської заборгованості на 35,9%. Незначну частку власних коштів у загальному обсязі інвестованих ресурсів фіксує величина коефіцієнта автономії 0,34. Подібна позиція знаходить відображення і в ситуації з показниками фінансової незалежності і маневреності, представлені значеннями 0,21 і

0,42. При існуючому нормованому відхиленні загальна картина ліквідності підприємства, що оцінюється з позиції розглянутих показників, показує розумний ріст у динаміці, демонструє сприятливу ситуацію формування оборотних активів над короткостроковими зобов'язаннями.

Значне збільшення демонструють показники виручки на 11 млн. грн. і чистого прибутку на 146 млн. грн. Позитивну тенденцію показує більш значні темпи зростання імпорту питомої ваги прибутку від продажів 188,8% над темпами зростання собівартості 167,4%, що говорить про збільшення ефективності поточної діяльності. Оцінка загального фінансового стану підприємства свідчить про досить міцному фінансовому стані компанії, говорить про позитивну тенденцію прогресуючого економічного зростання.

Аналіз ресурсного потенціалу виявив значний потенціал внутрішніх резервних можливостей підприємства: відпрацьовану роками рецептурну і технологічну базу, можливості для інноваційного розвитку, високий рівень освіти і досвіду співробітників, хорошу систему просування продукції.

## **2.2. Аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства**

У таблиці 2.1 представлені загальні показники діяльності ТОВ «Вина Бессарабії» за 2020-2021 рр.

Як показують дані таблиці 2.1, у 2021 році порівняно з попереднім 2020 роком приріст виручки від продажів склав 6130 тис. грн. або 4,75%.

Собівартість реалізованої продукції ТОВ «Вина Бессарабії» в 2020 році – 129110 тис. грн., в 2021 році – 135240 тис. грн., тобто, спостерігається збільшення собівартості збільшення на 2207 тис. грн. або 2,30% у 2021 році порівняно з 2020 роком. Рентабельність діяльності у 2021 році зросла на 2,11 п.п. і склала 4,3%.

Рентабельність продукції також зросла на 2,98 п.п. і склала у 2021 році – 5,93%. Горизонтальний аналіз дозволяє проводити порівняння кожної позиції звітності на сьогоднішній день з попереднім періодом, а

Таблиця 2.1

**Техніко-економічні показники діяльності ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Показники                                          | Один.<br>виміру | 2020 рік | 2021 рік | Відхилення   |             |
|----------------------------------------------------|-----------------|----------|----------|--------------|-------------|
|                                                    |                 |          |          | абсолютне, ± | відносне, % |
| 1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції | тис. грн.       | 129110   | 135240   | 6130         | 4,75        |
| 2. Собівартість реалізованої продукції             | тис. грн.       | 95858    | 98065    | 2207         | 2,30        |
| 3. Валовий прибуток                                | тис. грн.       | 33252    | 37175    | 3923         | 10,55       |
| 4. Адміністративні витрати                         | тис. грн.       | 1328     | 1335     | 7,           | 0,53        |
| 5. Витрати на збут                                 | тис. грн.       | 565      | 628      | 63,          | 11,15       |
| 6. Повні витрати                                   | тис. грн.       | 97751    | 100028   | 2277         | 2,33        |
| 7. Фінансовий результат від реалізації продукції   | тис. грн.       | 31359    | 35212    | 3853         | 12,29       |
| 8. Чистий фінансовий результат                     | тис. грн.       | 2828     | 5816     | 2988         | 105,66      |
| 9. Рентабельність діяльності (продажів)            | %               | 2,19     | 4,30     | 2,11         | х           |
| 10. Рентабельність продукції                       | %               | 2,95     | 5,93     | 2,98         | х           |
| 11. Чисельність працівників                        | ос.             | 121      | 120      | -1           | -0,83       |
| 12. Продуктивність праці                           | грн./ос.        | 1067     | 1127     | 60           | 5,32        |

*Джерело: побудовано за даними підприємства*

вертикальний – визначати структуру підсумкових фінансових показників і виявити вплив кожного з них на кінцевий результат. На практиці інтерпретація результатів вертикального і горизонтального аналізів взаємопов'язана в єдине ціле. Головне завдання аналізу – отримати загальну картину стану фінансів організації.

У структурі активів ТОВ «Вина Бессарабії» значна частка належить необоротних активів. Їх частка в 2019 р. становила 76,1%, а до 2021 р. збільшилася до 94,1%. До складу пасивів входить власний капітал і короткострокові зобов'язання. За структурою пасивів можна зробити висновок про джерела формування активів ТОВ «Вина Бессарабії». В цілому ж величина активів за аналізований період зменшилася з 139 719 до 136 429 тис. грн. З точки зору структури активів спостерігається зниження відбулося за рахунок зменшення необоротних активів – на 23443 за 2020 року і на 1904 тис. грн. за 2021 р. Величина оборотних активів збільшилася з 106329 до

128386 тис. грн.

Для організацій, що надають кредити (зокрема для банків) найбільш важливою характеристикою фінансового стану підприємства є його здатність погашати зобов'язання по платежу. Для цього розраховують коефіцієнти, що відносяться до системи показників ліквідності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Коефіцієнти ліквідності ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Показники                          | Формула розрахунку                                                                                                                                   | Значення показників |         | Норм. значення | Відхилення, +/- |               |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------|----------------|-----------------|---------------|
|                                    |                                                                                                                                                      | 2020 р.             | 2021 р. |                | гр. 3 – гр. 4   | гр. 5 – гр. 4 |
| Коефіцієнт абсолютної ліквідності  | Середня величина грошових коштів + короткострокових фінансових вкладень) / середня величина поточних зобов'язань                                     | 0,008               | 0,007   | 0,2            | -0,001          | -0,193        |
| Проміжний коефіцієнт покриття      | Середня величина грошових коштів + короткострокові фінансові вкладення + поточна дебіторська заборгованість) / середня величина поточних зобов'язань | 0,34                | 0,28    | 0,7            | -0,06           | -0,42         |
| Коефіцієнт покриття                | Середня величина поточних активів / середня величина поточних зобов'язань                                                                            | 1,16                | 1,13    | 2,0            | -0,03           | -0,87         |
| Коефіцієнт фінансової незалежності | Середня величина власного капіталу / середня величина підсумку балансу                                                                               | 0,21                | 0,19    | 0,5            | -0,02           | -0,31         |

*Джерело: побудовано за даними підприємства*

Дані, наведені у таблиці 2.2, свідчать, що показники ліквідності значно відстають від величин теоретично достатніх значень. Це говорить про недостатній рівень платоспроможності підприємства.

Договірні відносини підприємства з партнерами та контрагентами значно ширше, ніж відносини з банками. Тому для партнерів важлива не тільки здатність повертати кошти, але його фінансова стійкість, здатність маневрувати власними коштами і забезпечувати безперебійний процес господарської діяльності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Показники ділової активності ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Показники                                                      | Формула розрахунку                                                                        | Значення показників |         | Норм. значення | Відхилення, +/- |               |
|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------|----------------|-----------------|---------------|
|                                                                |                                                                                           | 2020 р.             | 2021 р. |                | гр. 3 – гр. 4   | гр. 5 – гр. 4 |
| Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними засобами | Середня величина власних оборотних коштів / середні запаси + (ПДВ по придбаних цінностей) | 0,24                | 0,18    | 0,8            | -0,06           | -0,62         |
| Коефіцієнт маневреності власного капіталу                      | Середня величина власних оборотних коштів / середня величина власного капіталу            | 0,81                | 0,67    | 0,6            | -0,14           | 0,07          |
| Індекс постійного активу                                       | Середня величина необоротних активів / середня величина власного капіталу                 | 0,87                | 0,34    |                | -0,53           |               |
| Коефіцієнт покриття                                            | Середня величина поточних активів / середня величина поточних зобов'язань                 | 1,16                | 1,13    | 2,0            | -0,03           | -0,87         |
| Коефіцієнт реальної вартості майна                             | (Середня величина основних засобів + запаси + ПДВ) / середня величина активів             | 0,72                | 0,74    | 0,3-0,5        | 0,02            | -0,24         |

*Джерело: побудовано за даними підприємства*

Показник коефіцієнта забезпеченості запасів власними обіговими коштами, як показують дані таблиці 2.3, не досягає необхідного рівня теоретично достатнього значення, що може розглядатися, як ознака нестійкості фінансового стану підприємства, так як за рахунок власного капіталу може бути покрита лише частина запасів. Слід, однак, відзначити значне перевищення значення коефіцієнта маневреності в аналізованому періоді (0,67) в порівнянні з теоретично достатнім значенням цього показника (0,6). Це покращує фінансовий стан підприємства і пов'язано зі збільшенням питомої ваги найбільш мобільних власних оборотних коштів у власному капіталі товариства.

Для податкових органів, регіональних та державних органів влади, які приймають рішення щодо вироблення фінансової політики інтерес представляють показники, що характеризують ефективність роботи

підприємства. Це показники прибутковості (рентабельності). У цій групі для ТОВ «Вина Бессарабії» були розраховані коефіцієнти стійкості від ризику до банкрутства, рентабельності активів і рентабельності продукції (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Показники фінансової стійкості ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Показники                                        | Формула розрахунку                                                                 | Значення показників |         | Норм. значення | Відхилення, +/- |               |
|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------|----------------|-----------------|---------------|
|                                                  |                                                                                    | 2020 р.             | 2021 р. |                | гр. 3 – гр. 4   | гр. 5 – гр. 4 |
| Коефіцієнт покриття                              | Середня величина поточних активів / середня величина поточних зобов'язань          | 1,16                | 1,13    | 2,0            | -0,03           | -0,87         |
| Коефіцієнт стійкості від ризику банкрутства      | Коефіцієнт покриття балансу / коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів | 0,28                | 0,27    | 4,0            | -0,01           | -3,73         |
| Коефіцієнт рентабельності активів                | Чистий прибуток / середня вартість активів                                         | 0,036               | 0,00    | -              | -0,036          | -             |
| Коефіцієнт рентабельності реалізованої продукції | Прибуток від продажів / виручка від продажу продукції                              | 0,028               | 0,042   | -              | 0,014           | -             |

*Джерело: побудовано за даними звітності підприємства*

Результати розрахунків, як показують дані таблиці 2.4, свідчать про незадовільний фінансовий стан підприємства. Значення всіх розрахованих коефіцієнтів, крім коефіцієнта рентабельності продукції, не досягають теоретично достатніх значень показників. Значення коефіцієнта рентабельності реалізованої продукції за аналізований період зросла на 0,014, що говорить про здатність підприємства удосконалювати свою виробничу діяльність, про коригування ринкової стратегії. Це мало позитивний результат, так як підсумком роботи підприємства в аналізованому періоді є прибуток.

Органи у справах про неспроможність (банкрутство) підприємств використовують дані аналізу фінансового стану підприємства для оцінки

задовільності структури балансу і ступеня платоспроможності підприємства (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Показники платоспроможності ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Показники                                              | Формула розрахунку                                                                                     | Значення показників |         | Відхилення, +/- |       |
|--------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------|-----------------|-------|
|                                                        |                                                                                                        | 2020 р.             | 2021 р. | мін.            | макс. |
| Коефіцієнт поточної ліквідності                        | Поточні активи / коротко-строкові зобов'язання                                                         | 1,14                | 1,17    | 2,0             | -0.83 |
| Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами | Власні оборотні кошти / поточні активи                                                                 | 0,12                | 0,15    | 0,1             | 0,05  |
| Коефіцієнт відновлення платоспроможності               | КТЛ на кін. періоду + ((КТЛ на кін. періоду – КТЛ на поч. періоду) × 6 / к-ть місяців в періоді) / 2,0 |                     | 0,59    | 1,0             | -0,41 |

*Джерело: побудовано за даними підприємства*

Значення одного з двох перших коефіцієнтів, розрахованих на даний групі, а саме – коефіцієнта поточної платоспроможності, нижче мінімально допустимої величини. Значення другого коефіцієнта (0,15) значно перевищує мінімально допустиме значення (0,1). На підставі цього структура балансу підприємства може бути визнана задовільною.

### **2.3. Оцінка системи внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії»**

Система управлінського обліку і контролю в організації працює виключно на підставі внутрішньофірмових стандартів. Це відміну від бухгалтерського обліку, який жорстко регламентується.

У ТОВ «Вина Бессарабії» використовується нормативно-довідкова документація. Довідники і класифікатори використовуються у виробництві матеріалів, загальні класифікатори в роботі бухгалтерської служби та відділу кадрів, структура і склад витратних і дохідних статей, бюджетно-облікова структура тощо. Фахівці використовують зазначені документи в процесі

роботи, а також використовуючи довідкову систему «ЛігаЗакон».

У даний час основною метою застосовуваного управлінського обліку є калькулювання собівартості, виконання альтернативних розрахунків.

у системі обліку на підприємстві є елементи управлінського обліку – встановлена процедура формування бюджетів, координується розробка короткострокових планів всіма підрозділами підприємства, Положенням про документообіг визначено загальні напрямки збору та інтерпретації інформації [15].

В управлінському обліку, на відміну від бухгалтерського, відсутня альбом уніфікованих форм документації. Менеджери середньої ланки часто користуються формами, які їм зручні, але відрізняються від подібних документів інших структурних підрозділів. Такий підхід ускладнює обробку інформації при проведенні внутрішнього аудиту ревізорами.

Існує поділ витрат на релевантні змінні залежно від обсягу поставок. Дорученими витратами є інвестиції в запаси. Оскільки ситуація спостерігалася досить кризова, то ТОВ «Вина Бессарабії» вкладала оборотні кошти з метою створення великих активів. Причиною цього стало не гарантованість поставок і їх несвоєчасність.

Відображення витрат відбувається на потенційного прибутку підприємства, яку можна було б отримати, якби кошти були інвестовані в запаси. Дуже важливим моментом є контроль поставлений витрат у зв'язку зі збільшенням кількості запасів для того, щоб ці інвестиції виправдалися.

Управлінський облік особливе місце відводить обліку відхилень. Аналіз фактичних показників і їх відхилення від планових (нормативних) відбувається із застосуванням методи факторного аналізу. Даний метод припускає, що усі відхилення повинні бути розподілені за причинами їх виникнення [16].

Аналіз виникнення відхилень, їх облік та виявлення є базою, основою нормативного обліку. У свою чергу, відхиленням вважається абсолютне відхилення від діючих норм витрат.

Причинами виникнення відхилень є:

- неточності при відпустці і підрахунку залишків матеріалів; приховування шлюбу;
- приписки в обсязі виробленої продукції;
- псування, втрати і недостача напівфабрикатів, деталей і продукції;
- неточності інвентаризації залишків матеріалів та незавершеного виробництва.

З допомогою розробки бюджетів і кошторисів для різних рівнів управління і інформації, яка формується в управлінському обліку здійснюється координація дій щодо систематизації завдань, які ставляться перед організацією для досягнення кінцевих цілей. За допомогою цього забезпечується лінійне управління підприємством.

Проте, координація дій менеджерів оптимальна, якщо використовується сформована система збору, обробки і передачі інформації. Але при зміні кадрового складу в цій системі виникають непередбачені збої. В якості прикладу можна розглянути ситуацію, коли після некоректних керівних дій керівництва один за одним звільнялися близько половини працівників і на деякий час робота підрозділу була зупинена, а замовлення залишалися невиконаними. Через певний проміжок часу, керівникам треба було прийняти нових працівників з недостатнім рівнем кваліфікації. Це було викликано відсутністю грошових коштів для забезпечення гідної заробітної плати висококваліфікованим працівникам. Після цих дій, для того щоб компенсувати недостатні вміння та навички, якими володіли колишні співробітники, знадобилося багато часу і зусиль, щоб навчити співробітників. В результаті була позначена проблема відсутності контролю над процесом збереження і зміни ключових знань [18].

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «Вина Бессарабії» в рамках управлінського обліку і контролю знаходить відображення у звітності, формованої по структурним підрозділам, видам продукції, статтям бюджету.

Крім того, звітність складається в цілому по підприємству з узагальненням результатів роботи підприємства за певний звітний період. Конкретний зміст, форми та види внутрішньої управлінської звітності залежать від того, в яку структуру вони формуються, які виробничі процеси враховують, цільової спрямованості та інших факторів.

У цих умовах у підрозділах ТОВ «Вина Бессарабії» проблемою часто є відсутність уніфікованих форм обробки інформації, що не дозволяє раціонально використовувати робочий час, змушуючи працівників переносити інформацію до форми, запитувані на даний момент вищим менеджером. Крім того, відсутність планування термінів передачі інформації досить часто змушує змінювати графік при необхідності термінової підготовки незапланованої звітності.

Одне з найбільш слабких ланок в організації діяльності ТОВ «Вина Бессарабії» – повне або часткове відсутність регламентації лінійних зв'язків у структурних підрозділах керуючих компаній. Менеджери верхньої ланки взаємодіють з однорідними функціональними підрозділами нижчих і вищих структур, а також один з одним. Наприклад, при узгодженні позиції щодо обсягу і графіка фінансування інвестиційних проєктів. Характерно те, що регламентація діяльності функціональних підрозділів часто обмежується описом процедур взаємодії по вертикалі управління і закінчується на рівні менеджерів вищої ланки. Наслідком цього є невідповідність однорідних даних, суперечності в системі управління, пов'язані з розмиванням меж відповідальності керівників функціональних підрозділів, слабка горизонтальна інтеграція функції контролю. В цілому, наявні елементи цієї підсистеми внутрішнього контролю зведені до вирішення сумнівів засновників щодо бізнес-ризиків і ефективності роботи компанії в цілому.

Наступною складовою частиною середовища контролю є документи, що регламентують діяльність структурних підрозділів і окремих фахівців, а саме положення, регламенти та інструкції. Частина регламентів не розроблені або не затверджені, відсутня однаковість у стандартах викладу

інформації [19].

В організації немає чітко побудованої системи внутрішнього контролю. Функції по проведенню внутрішнього контролю покладено на бухгалтерію. У рамках внутрішнього контролю одним з напрямків роботи бухгалтерії є проведення ревізії. Ревізорами є співробітники, які перебувають у штаті організації і підлеглі його керівництву. Завдання ревізій визначаються керівництвом, виходячи з потреб управління, як підрозділами підприємства, так і підприємством в цілому. У сформованій практиці діяльності ТОВ «Вина Бессарабії» ревізійна комісія створюється в останньому кварталі фінансового року для проведення інвентаризації – перевірки наявності, стану і забезпечення збереження майна компанії.

Найбільш загальними функціональними областями контролю у ТОВ «Вина Бессарабії» є:

- виконання зведеного бюджету;
- реалізація та дебіторська заборгованість;
- постачання та кредиторська заборгованість;
- платежі за рахунками і надходження грошових коштів в касу;
- розрахунки з персоналом по зарплаті;
- інвестиції;
- основні засоби;
- запаси [22].

Таким чином, ТОВ «Вина Бессарабії» має стабільне фінансове становище та недостатньо ефективну систему внутрішнього контролю. Дана система має ряд недоліків в частині організації та ведення управлінського обліку, відсутності, що регламентують постановку обліку для внутрішніх потреб управління документів, тобто система управлінського контролю, як така остаточно не сформована і знаходиться в стадії переходу з рівня виробничого обліку.

## Висновки до розділу 2

Серед виробників алкогольної продукції найпоширенішим методом урізноманітнити лінійку продукції, що виробляється, є випуск напою за новою технологією, іншої класифікації тощо. Це найменш затратний варіант, проте його вплив на конкурентоспроможність виробництва теж не вагомий. Так, виноробні гіганти (ТОВ «Виноробна компанія «Шато Чизай», ТОВ «Промислово-торговельна компанія «Шабо», ТОВ «Винтрест», ПАТ «Одесавинпром») окрім тихих вин освоюють технології ігристих вин, брендів, дистилатів та інших продуктів, які можна виготовляти з тієї самої вхідної сировини – винограду. Виділити можна сімейну виноробню «Колоніст», асортимент продукції якої охоплює тихі вина, ігристі вина, вина спеціального типу (портвейн), масло виноградного насіння, бальзамічний оцет, мило. У 2021 р. підприємство планує випустити на ринок косметичну олію та розробляє схему виробництва виноградного соку.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вина Бессарабії» утворено у 2016 році.

Місцезнаходження підприємства: 65104, Одеська обл., місто Одеса, Київський район, проспект Академіка Глушка, будинок 29, офіс 218.

Види діяльності підприємства:

11.02 Виробництво вина із винограду;

11.03 Виробництво сидру та інших фруктових вин;

11.04 Виробництво інших недистильованих ферментованих напоїв;

46.31 Оптова торгівля фруктами та овочами.

Підприємство має власні виробничі корпуси, в яких розміщені цехи з виготовлення вина, складання та упакувці виробів, випробувальна лабораторія, складські приміщення. Виробничі підрозділи і випробувальна лабораторія оснащені необхідним технологічним, вимірювальним та випробувальним обладнанням. Складські приміщення забезпечують необхідні умови зберігання матеріалів і готової продукції.

У ТОВ «Вина Бессарабії» на базі виробництва створюються і самостійно розробляються виноробна продукція і напівфабрикати, як для можливої реалізації в якості готового продукту, так і для подальшого виробництва. Система замкнутого технологічного циклу передбачає вирішення двох завдань: по-перше, зниження виробничих витрат за рахунок вторинного використання відходів; по-друге, екологічність виробництва, як визначальна ланка не тільки в питаннях іміджу компанії, але і в системі податкових виплат.

Рецептурний ряд виноробної продукції і відпрацьовані технологічні методи становлять особливу цінність для компанії, є унікальним ресурсом для конкурентних «новачків». ТОВ «Вина Бессарабії» має в своєму розпорядженні матеріально-технічну базу, обладнання та напівфабрикати, що дозволяє отримати будь-який відтінок по NCS, RAL, PMS і кількість за бажанням замовника. Негативним проявом можна вважати відсутність механічних пристроїв, зокрема, ємнісного обладнання, для виготовлення малотоннажних замовлень реалізованих 15% клієнтської бази. Саме цей споживчий сегмент є найбільш привабливим для конкурентів по ринку, займають стартові позиції, з точки зору освоєння галузі та відпрацювання своїх технологій. Економічна недоцільність у використанні великогабаритного устаткування під випуск малих партій виявляється у відверненні функціональних резервів, збільшення виробничого циклу, зростанні змінних витрат.

На підприємстві існує акредитована лабораторія, котра поєднує в собі функції дослідження нових напівфабрикатів, виробництва і контролю. Необхідно зауважити що контроль якості, що випускається – невід'ємна система виробничого процесу і про рівень його належного виконання каже відсоток поворотного браку, який для ТОВ «Вина Бессарабії» обчислюється в 2,2% в рік від загального відсотка реалізованої готової продукції. При цьому частка дефективного товару не підлягає відновленню становить 1,2%. Цей вагомий показник випуску продукції, що не відповідає стандартам якості,

говорить про серйозні проблеми з професійною компетенцією співробітників і низькою виробничою дисципліною.

За підсумками 2021 року підприємство виробило і реалізувало 12.800 тис. дал виноробної продукції, що значно менше від сукупного обсягу виробничих потужностей, розрахованих на виробництво 14.000 тис. дал в річному численні. Однак на базі даних динаміки продажів простежується тенденція до збільшення обсягів продукції, що випускається.

Позитивним фактом можна назвати збільшення темпу зростання виручки над темпом зростання обсягів продажів виноробної продукції в натуральному вираженні з 2018 р. по 2021 р.

Про позитивну динаміку розвитку підприємства говорить збільшення валюти балансу на 11 млн. грн., показника нерозподіленого прибутку на 577 млн. грн., збільшення частки основних засобів на кінець аналізованого періоду на 156 млн. грн. Зростання необоротних активів на 138,1% і оборотних коштів на 275,9%, свідчить про розширення діяльності та зростання економічного потенціалу компанії. Негативною тенденцією є зростання питомої ваги складських запасів на 14,77% і кредиторської заборгованості на 35,9%. Незначну частку власних коштів у загальному обсязі інвестованих ресурсів фіксує величина коефіцієнта автономії 0,34. Подібна позиція знаходить відображення і в ситуації з показниками фінансової незалежності і маневреності, представлені значеннями 0,21 і 0,42. При існуючому нормованому відхиленні загальна картина ліквідності підприємства, що оцінюється з позиції розглянутих показників, показує розумний ріст у динаміці, демонструє сприятливу ситуацію формування оборотних активів над короткостроковими зобов'язаннями.

Значне збільшення демонструють показники виручки на 11 млн. грн. і чистого прибутку на 146 млн. грн. Позитивну тенденцію показує більш значні темпи зростання імпорту питомої ваги прибутку від продажів 188,8% над темпами зростання собівартості 167,4%, що говорить про збільшення ефективності поточної діяльності. Оцінка загального фінансового стану

підприємства свідчить про досить міцному фінансовому стані компанії, говорить про позитивну тенденцію прогресуючого економічного зростання.

У ТОВ «Вина Бессарабії» використовується нормативно-довідкова документація. Довідники і класифікатори використовуються у виробництві матеріалів, загальні класифікатори в роботі бухгалтерської служби та відділу кадрів, структура і склад витратних і дохідних статей, бюджетно-облікова структура тощо. Фахівці використовують зазначені документи в процесі роботи, а також використовуючи довідкову систему «ЛігаЗакон».

Фінансово-господарська діяльність ТОВ «Вина Бессарабії» у рамках управлінського обліку і контролю знаходить відображення у звітності, формованої по структурним підрозділам, видам продукції, статтям бюджету. Крім того, звітність складається в цілому по підприємству з узагальненням результатів роботи підприємства за певний звітний період. Конкретний зміст, форми та види внутрішньої управлінської звітності залежать від того, в яку структуру вони формуються, які виробничі процеси враховують, цільової спрямованості та інших факторів.

У цих умовах у підрозділах ТОВ «Вина Бессарабії» проблемою часто є відсутність уніфікованих форм обробки інформації, що не дозволяє раціонально використовувати робочий час, змушуючи працівників переносити інформацію до форми, запитувані на даний момент вищим менеджером. Крім того, відсутність планування термінів передачі інформації досить часто змушує змінювати графік при необхідності термінової підготовки незапланованої звітності.

Таким чином, ТОВ «Вина Бессарабії» має стабільне фінансове становище та недостатньо ефективну систему внутрішнього контролю. Дана система має ряд недоліків в частині організації та ведення управлінського обліку, відсутності, що регламентують постановку обліку для внутрішніх потреб управління документів, тобто система управлінського контролю, як така остаточно не сформована і знаходиться в стадії переходу з рівня виробничого обліку.

### **РОЗДІЛ 3. НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТОВ «ВИНА БЕССАРАБІЇ»**

#### **3.1. Прийняття управлінського рішення щодо напрямів удосконалення внутрішнього контролю ТОВ «Вина Бессарабії»**

З метою забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства, підвищення його рентабельності, збереження активів, зростання капіталу тощо необхідний чіткий механізм контролю за господарськими операціями, доходами і витратами як в цілому всього підприємства, так і його підрозділами. Ці процеси повинні давати можливість всім учасникам системи управління одержувати і використовувати в процесі прийняття рішень достовірну фінансову інформацію, що залежить від ефективності діючої системи контролю. Вітчизняні підприємства переживають сьогодні значні зміни, оскільки на вітчизняний ринок активно просуваються західні корпорації. Це вимагає від керівників та фахівців забезпечення встановлення стійких позицій на ринку, що є можливим за рахунок належної організації та ефективності внутрішнього контролю.

Головними недоліками управлінського контролю наступні факти.

1. Управлінський контроль може давати неправильну інформацію для аналізу та прийняття рішень. Основу для прийняття рішень у системі управління підприємством становить інформація про витрати, доходи та фінансові результати. Однак, зазначені фінансові показники відображають результати минулої діяльності, що може суперечити стратегічним цілями підприємства.

2. Управлінський контроль не відповідає вимогам сучасних стратегій розвитку. Не враховуються нефінансові показники, такі, як ступінь задоволення клієнтів, якість продукції, ритмічність і гнучкість виробництва, рівень професійних навичок персоналу.

3. Управлінський контроль досліджує більш короткостроковий

горизонт рішень та оптимізації тому не дозволяє приймати більш довгострокові стратегічні рішення.

4. Управлінський контроль надає нерелевантну інформацію щодо розподілу та обліку непрямих витрат. Він зосереджує контроль за рівнем витрат при аналізі причин і підстави здійснення (виникнення) цих витрат, фіксує лише їх по місцях виникнення і центрах відповідальності. Традиційні способи розподілу непрямих витрат також застаріли, оскільки за останні роки суттєво змінилося співвідношення між прямими і непрямими витратами за рахунок збільшення частки останніх.

5. Управлінський контроль приділяє недостатньо уваги зовнішньому бізнес-середовищі. Фінансові показники, які використовуються для цілей контролю, не відображають якісні і кількісні зміни в галузі в цілому, конкурентів.

Під процедурою внутрішнього контролю слід розуміти послідовність виконання певних робіт, які конкретизують застосування методичних прийомів внутрішнього контролю. Всі процедури, використовувані в ході процесу внутрішнього контролю можна поділити на організаційні, методичні та технічні. Є стандартний набір прийомів внутрішнього контролю, розглядаються як методичний інструментарій контролю. Специфіка об'єктів внутрішнього контролю зумовлює необхідність використання прийомів у певній послідовності, тобто формує набір процедур.

У рамках методичного інструментарію управлінського контролю витрат в сучасних умовах діяльності підприємств, що значно підвищує ефективність їх господарювання, слід відзначити відомі в зарубіжній практиці методи обліку систем відповідальності (Systems of mutual accountability), збалансовану систему показників (Balanced Scorecard – BSC) і систему винагород за досягнуті результати (Performance-related rewards).

До методів узагальнення і реалізації результатів управлінського контролю, на нашу думку, слід віднести: групування проміжних результатів у внутрішніх робочих документах (хронологічне, систематизоване,

хронологічно систематизоване), аналітичне групування недоліків; узагальнене групування результатів контролю; розробка пропозицій щодо усунення недоліків; реалізація пропозицій за виявленими недоліками.

Моніторинг результатів усунення виявлених недоліків з допомогою інструментарію управлінського контролю – це контроль за виконанням прийнятих рішень на різних рівнях управління підприємством [24, с. 23].

Як функцію управління витратами управлінський контроль, як і внутрішній, залежно від часу проведення доцільно розділяти на попередній, поточний (оперативний) і наступний (узагальнюючий), який може бути документальним і фактичним.

Попередній контроль має місце на етапі, що передуює прийняттю управлінських рішень і здійснення господарських операцій.

Метою поточного (оперативного) контролю щодо витрат діяльності є виявлення в процесі господарських операцій негативні відхилення від прогнозних (бюджетних) показників витрат, а також пошук резервів їх зниження та забезпечення зростання ефективності виробництва. Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попередніми, що має важливе значення для попередження непродуктивних витрат, запобігання можливим розкрадань і втрат матеріальних ресурсів підприємства.

Наступний (узагальнюючий) контроль здійснюється після здійснення господарських операцій на підставі даних, зафіксованих у первинних документах, облікових регістрах і внутрішньої управлінської і фінансової звітності. Мета такого контролю – перевірка доцільності і законності господарських операцій за певний період, виявлення недоліків при здійсненні господарських операцій, порушень і зловживань, якщо вони були допущені. Зазначений вид контролю допомагає виявити і мобілізувати резерви для подальшого поліпшення всіх виробничих та економічних показників. Поєднання всіх вищезгаданих видів контролю в єдину систему дозволяє досягти найкращих результатів. Особливо важливим є здійснення оцінки результатів контролю, використання рекомендацій керівництва щодо

усунення недоліків та врахування їх у майбутній господарській діяльності [20].

Отже, за результатами дослідження виявлено ряд проблемних питань внутрішнього контролю витрат діяльності підприємств теоретичного та практичного характеру і встановлено, що існуюча система організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю не повною мірою відповідає сучасним вимогам господарювання. Ефективно організована система управлінського контролю і налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених і бюджетних (прогнозних) показників витрат діяльності і вжити відповідних заходів щодо недопущення їх у наступних періодах діяльності.

### **3.2. Обґрунтування доцільності впровадження системи внутрішнього контролю у ТОВ «Вина Бессарабії»**

Організація внутрішнього контролю доходів від операційної, інвестиційної та фінансової видів повинен враховувати ще й обсяги діяльності (це може бути мікропідприємство або ж велике підприємство) та організаційно-правову форму підприємства (товариство, державне підприємство, кооператив тощо). Стратегічні рішення приймає власник підприємства, або ж керівник (директор) або рада директорів або акціонери. Це залежить від того, що прописано в Статуті.

Доцільно на підприємстві мати план проведення контрольних заходів. План повинен бути викладений письмово у формі відповідного документа і зафіксований на паперових або електронних носіях.

Наведений документ повинен бути затверджений наказом керівника підприємства. З ним повинні бути ознайомлений персонал, що проводить внутрішній контроль. Факт ознайомлення треба належним чином задокументувати. Також, для досконалого розуміння з боку персоналу, керівник повинен організувати проведення постійних навчань з

роз'ясненнями з контролю доходів підприємства.

Процес створення можна поділити на наступні етапи:

- здійснити аналіз існуючого контролю доходів обліковим складом;
- розробити методики контролю конкретних господарських операцій з активами підприємства, що дозволить впровадження взаємовідносин адміністрації з фахівцями відділу збуту з приводу здійснення заходів контролю;
- визначити шляхи вдосконалення контролю в комп'ютерній програмі;
- розробити Положення про внутрішній контроль.

Також треба впровадити наступні важливі принципи.

1. Внутрішній контроль повинні проводити працівники на своїх ділянках роботи. Контроль за виконанням цих функцій покласти на начальників відповідних відділів. Працівники повинні нести відповідальність за якість своєї роботи, мати спеціальні знання, але для цього повинна бути додаткова мотивація. Крім того, їх треба цьому навчити.

2. Контрольна діяльність служби внутрішнього контролю повинна постійно бути в пошуку нових можливостей, запобігання ризиків.

3. До ефективного здійснення внутрішнього контролю необхідно залучати не тільки керівників підрозділів, а абсолютно всіх працівників без винятку. Потрібно стимулювати працівників, щоб вони розвивали свої здібності самостійно вирішувати питання, що виникають в ході роботи. Працівники повинні навчитися накопичувати нові знання, відпрацьовувати навички у здійсненні контролю. Але тут виникають додаткові витрати на утримання навчального відділу по підвищенню кваліфікації. На думку автора, не обов'язково створювати навчальний відділ. У цьому випадку можливі оплачувані тренінги, семінари, вебінари. Це допоможе бути в курсі нововведень, і не витрачати кошти на утримання навчального відділу. Відповідальним за проведення навчання персоналу покласти на відділ кадрів.

4. Також важливим етапом є поліпшення внутрішньої ситуації на підприємстві. У пошуках нових рішень контролю доходів можливе виникнення помилок. Працівники не повинні боятися цих помилок, тому що це неминуче, а боязнь буде стримувати пошук нових рішень. Саме тому в колективі повинна панувати доброзичлива обстановка.

Систему внутрішнього контролю створюють керівники, але це право власника. Пропонується обов'язки по керівництву роботою служби покласти на заступника директора за погодженням із загальними зборами акціонерів, а обов'язки фахівців служби покласти на працівників бухгалтерії, відділу маркетингу, збуту, комерційного відділу. Заступник директора особисто може створити відділ контролю, який буде перевіряти крім об'єктів ще й діяльність призначених ним керівників [32].

Система внутрішнього контролю доходів повинна забезпечувати:

- усі операції по доходах повинні фіксуватися на належних рахунках бухгалтерського обліку та у відповідному періоді. Повинні враховуватися вимоги облікової політики;
- усі господарські операції повинні виконуватися з дозволу керівника, на якого покладено контроль;
- доступ до активів підприємства тільки з дозволу керівника (в нашому випадку генерального директора) і підтверджується внутрішніми документами тільки певному колу працівників;
- підтвердження відповідності активів, які відображені в бухгалтерському обліку, повинні бути підкріплені актами інвентаризації. Періодичність інвентаризацій визначає керівник, то є генеральний директор. У разі розбіжностей керівництво здійснює відповідні дії, керуючись чинним законодавством.

Провівши дослідження стану бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві, можна зробити висновок щодо його вдосконалення. Створювати систему внутрішнього контролю все ж вважаємо

за потрібне, але це повинна бути самостійна служба контролю оскільки, по-перше, контроль не в змозі проводити власні підрозділи, а по-друге, витрати на його утримання можуть істотно перевищувати корисний ефект. Очолити контроль може комерційний і генерального директора. Працівники з відділу збуту можуть бути притягнуті до інвентаризаційної комісії. Доцільно скласти план проведення контрольних заходів, так як досліджуване підприємство його не має. Також можливо поліпшити систему внутрішнього контролю використовуючи горизонтальний і вертикальний методи контролю доходів на підприємстві. Горизонтальний контроль передбачає дослідження доходів в розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів на рік, з помісячною розбивкою [32].

Вертикальний контроль повинен забезпечити аналіз, перевірку і регулювання доходів в розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Для вертикального контролю за кожним працівником повинен бути закріплений певний підконтрольний об'єкт. Розроблена модель організації та методики аудиту як система взаємопов'язаних елементів (об'єкта, суб'єкта, предмета, методів, кінцевої мети, вертикалі підпорядкування, інформації, принципів і процедур діяльності, основних завдань та оцінки ефективності), покликана забезпечити формування ефективної системи внутрішнього аудиту доходів від основної діяльності та посилити конкурентоспроможність підприємства в умовах економічної кризи.

Пропонується методичний підхід до організації аудиту доходів від основної діяльності, що розглядається як поетапний процес (визначення періодичності проведення контролю, виявлення кола посадових осіб, розробка Положення про внутрішній контроль доходів, здійснення внутрішнього контролю, підготовка висновків, обговорення результатів з керівництвом компанії і прийняття управлінських рішень на основі проведеного контролю), що буде сприяти зниженню непродуктивних втрат і зростання ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту і підприємства в цілому [29].

У положенні про контроль на підприємстві (додаток Г) пропонуємо вказати інформацію про цілі служби внутрішнього контролю компанії; основні завдання і функції служби внутрішнього контролю; принципи діяльності служби внутрішнього контролю; статус і роль служби внутрішнього контролю; права і обов'язки служби внутрішнього контролю; обсяги та напрями роботи служби внутрішнього контролю; обов'язки внутрішнього контролера з звітності; проведення внутрішнього контролю та оформлення результатів перевірки; координація діяльності з іншими службами компанії; підзвітність служби внутрішнього контролю.

Таким чином, пропонується створення служби внутрішнього контролю у вигляді покладення додаткових обов'язків на заступника директора, як керівника цієї служби, та головного бухгалтера – як заступника керівника служби. Служба внутрішнього контролю буде здійснювати свої функції по мірі необхідності проведення контролю різних напрямлень діяльності підприємства.

Також при проведенні контролю окремого направлення можуть залучатися фахівці різних відділів у якості додаткових обов'язків. У разі необхідності фахівці можуть направлятися для підвищення кваліфікації за поточними планами відділу кадрів.

Проведемо, для прикладу, контроль інвентаризації в організації за даними внутрішньої звітності аналізується стан збереження власності як показник ефективності системи внутрішнього контролю. Одночасно такий аналіз дає можливість своєчасно реагувати на негативну динаміку за такими показниками як кількість інвентаризацій, кількість випадків виявлених нестач, загальна сума нестач, в тому числі в середньому на один випадок тощо.

Оцінка руху нестач дозволяє вивчити стан збереження власності в окремих підрозділах, визначити ті підрозділи, в яких воно оцінюється як неблагополучне. Для того щоб зробити об'єктивні висновки, на місцях виявити можливі фактори, що вплинули на негативні зміни показників у

зв'язку зі змінами в організації.

Практика показує, що СВК здатна стійко забезпечувати збереження матеріальних цінностей у тих організаціях, де бухгалтерський облік своїми внутрішніми засобами контролю забезпечує умови збереження, тобто де має місце відповідне контрольне середовище, що перешкоджає виникненню нестач, а саме: бухгалтером глибоко і всебічно аналізуються господарські операції в момент їх вчинення, здійснюється контроль за дотриманням термінів подання звітів матеріально-відповідальними особами і якісним оформленням документів.

Таким чином, аналіз як інструмент внутрішнього контролю, дозволяє забезпечити керівництво інформацією про ефективність системи внутрішнього контролю за ризиками, пов'язаними зі збереженням активів організації, виявити слабкі сторони у внутрішньому контролі збереження, сприяє прийняттю оптимальних рішень щодо зниження ризиків.

У цілому, головним показником ефективності внутрішнього контролю є відсутність катастрофічних втрат і неефективних операцій. Подібна інформація частково, може бути, виявлена в бухгалтерській звітності, зокрема в «Звіті про фінансові результати», чому внутрішні контролери повинні приділяти особливу увагу, оскільки списання нереальної дебіторської (особливо) і кредиторської заборгованості, різних втрат, псування, штрафних санкцій і пені – все це відображається в даному звіті, і може свідчити про неефективну систему внутрішнього контролю. Таким чином, діяльність служби внутрішнього контролю може проявляти свою ефективність не тільки у вигляді економії ресурсів, збереженню активів підприємства, а також привести до збільшення доходів підприємства за рахунок оптимізації фінансово-господарської діяльності, бізнес-процесів.

Прогнозне значення обсягу продажів є понад модельним припущенням – його значення можна визначати, виходячи з існуючих тенденцій розвитку підприємства або ґрунтуючись на маркетингових дослідженнях, експертних оцінках тощо.

Центральним критерієм відбору експертів виступає їх компетентність. Для її визначення застосовують методи самооцінки експертів і колективної оцінки авторитетності експертів.

В якості експертів виступали директор ТОВ «Вина Бессарабії», менеджери з постачання і товарознавці.

Найбільш проста і зручна форма самооцінки – сукупний індекс, розрахований на підставі оцінки експертами своїх знань, досвіду і здібностей по рангової шкалою з позиціями «високий», «середній», «низький». Першою позиції приписується числове значення 1, другий – 0,5, третій – 0. В такому випадку сукупний індекс – коефіцієнт рівня компетентності експерта обчислюється за формулою:

$$k = \frac{k_1 + k_2 + k_3}{3} \quad (3.1)$$

де  $k_1$  – числове значення самооцінки експертом рівня своїх теоретичних знань;

$k_2$  – числове значення самооцінки практичного досвіду;

$k_3$  – числове значення самооцінки спроможності до прогнозу.

Коефіцієнт рівня компетентності може змінюватися від 1 (повна компетентність, тобто оціночні значення коефіцієнтів  $k_1 = k_2 = k_3 = 1$ ) до 0 (повна некомпетентність:  $k_1 = k_2 = k_3 = 0$ ).

Зазвичай в групу експертів прийнято включати тих, у кого індекс компетентності не менше середнього (0,5) і вище (до 1).

Отримати первинні числові значення самооцінки ( $k_1$ ,  $k_2$ ,  $k_3$ ) для розрахунку індексу компетентності експертів можна за допомогою питання табличній форми. Експертам було поставлено питання: «Як ви оцінюєте рівень своєї «прилучення» до питань підвищення ефективності збуту товарів ТОВ «Вина Бессарабії»?». Результати опитування експертів надані в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Результати опитування експертів**

| Експерт             | Критерій прилучення                        | високий | середній | низький |
|---------------------|--------------------------------------------|---------|----------|---------|
|                     |                                            | 1       | 0,5      | 0       |
| Директор            | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) | +       |          |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   |         | +        |         |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  | +       |          |         |
| Менеджер зі збуту 1 | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) |         | +        |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   | +       |          |         |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  | +       |          |         |
| Менеджер зі збуту 2 | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) | +       |          |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   | +       |          |         |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  | +       |          |         |
| Товарознавець 1     | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) | +       |          |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   |         |          | +       |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  | +       |          |         |
| Товарознавець 2     | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) | +       |          |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   | +       |          |         |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  | +       |          |         |
| Товарознавець 3     | Рівень теоретичного знання проблеми (до 1) |         | +        |         |
|                     | Практичний досвід (до 2)                   | +       |          |         |
|                     | Здатність передбачити логіку подій (до 3)  |         | +        |         |

Проведемо розрахунок за формулою 3.1:

$$K1 = 1 + 0,5 + 1 / 3 = 0,83$$

Рівень компетентності експерта вище середнього.

$$K2 = 1 + 1 + 0,5 / 3 = 0,83$$

Рівень компетентності експерта вище середнього.

$$K3 = 1 + 1 + 1 / 3 = 1$$

Рівень компетентності експерта високий.

$$K4 = 1 + 0,5 + 0 / 3 = 0,5$$

Рівень компетентності експерта середній.

$$K5 = 1 + 1 + 1 / 3 = 1$$

Рівень компетентності експерта високий.

$$K6 = 1 + 0,5 + 0,5 / 3 = 0,67$$

Рівень компетентності експерта вище середнього.

У таблиці 3.2 приведена оцінка розширення збуту товарів ТОВ «Вина Бессарабії» експертами.

Таблиця 3.2

**Оцінка експертами заходів щодо підвищення обсягів продаж  
ТОВ «Вина Бессарабії»**

| Фактор                                                                          | Експерт<br>1 | Експерт<br>2 | Експерт<br>3 | Експерт<br>4 | Експерт<br>5 | Експерт<br>6 | Серед-<br>ня<br>оцінка |
|---------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|------------------------|
| Підвищення обсягів продажів магазину на 5%                                      | 2            | 3            | 5            | 1            | 2            | 3            | 2,6                    |
| Підвищення обсягів продажів магазину на 10%                                     | 4            | 5            | 4            | 2            | 3            | 4            | 3,6                    |
| Підвищення обсягів продажів магазину на 15%                                     | 5            | 4            | 1            | 3            | 5            | 5            | 3,8                    |
| Підвищення обсягів продажів магазину на 20%                                     | 0            | 1            | 0            | 5            | 0            | 1            | 1,16                   |
| Підвищення обсягів продажів магазину більш ніж на 20%                           | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 2            | 0,33                   |
| Відсутність позитивного ефекту від розширення асортименту алкогольної продукції | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | 0            | -                      |

Залежно від можливості того чи іншого прогнозу при впровадженні заходів експертам було запропоновано присвоїти того чи іншого судження бальну оцінку – від 0 до 5.

Як видно з наведеної таблиці 3.2, експерти прийшли до висновку, що обсяг продажів за рахунок мотивації персоналу підвищиться на 15%. При цьому експерти відкинули варіант розвитку подій, при яких позитивний економічний ефект буде зовсім відсутній. Також експерти вважають значимим варіант розвитку подій, при яких обсяг продажів підвищиться на 10%. Таким чином, при подальших розрахунках підвищення обсягу продажів на 10% буде враховуватися в якості нижньої межі, а підвищення обсягу на 15% – в якості верхньої межі.

У таблиці 3.3 представимо підсумковий розрахунок основних техніко-економічних показників ТОВ «Вина Бессарабії» внаслідок впровадження пропонованого проєкту.

Таблиця 3.3

**Вплив впровадження проєкту на основні показники діяльності  
підприємства**

| Показник               | Один. виміру | Базовий рік | Проект  | Різниця |
|------------------------|--------------|-------------|---------|---------|
| Чистий дохід           | тис. грн.    | 135240      | 155526  | 20286   |
| Собівартість продукції | тис грн.     | 98065       | 98065   | -       |
| Валовий прибуток       | тис грн.     | 37175       | 57461   | 20286   |
| Чистий прибуток        | тис. грн.    | 5816        | 10818,5 | 16634,5 |

*Джерело: розраховано автором*

Таким чином, за результатами впровадження запропонованих заходів ТОВ «Вина Бессарабії» може отримати приріст чистого доходу у сумі 20286 тис. грн., при цьому собівартість не змінюється. Валовий прибуток може збільшитися на 20286 тис. грн., а чистий прибуток може зрости до 16634,5 тис. грн. Таким чином, запропонований захід у рамках визначених цілей підприємства є прибутковим, а отже – ефективним.

### **Висновки до розділу 3**

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за використанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів з боку керівників структурних підрозділів (центрів відповідальності); контроль базується на точній оцінці, об'єктивних вимірниках, який здійснюють керівник підприємства, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші спеціалісти апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом (керівники структурних підрозділів (центрів відповідальності) звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках); затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів всіх рівнів; узагальнення

результатів контролю, їх аналіз, розробка заходів щодо усунення недоліків.

Головними недоліками управлінського контролю є наступні факти.

1. Управлінський контроль може давати неправильну інформацію для аналізу та прийняття рішень. Основу для прийняття рішень у системі управління підприємством становить інформація про витрати, доходи та фінансові результати. Однак, зазначені фінансові показники відображають результати минулої діяльності, що може суперечити стратегічним цілями підприємства.

2. Управлінський контроль не відповідає вимогам сучасних стратегій розвитку. Не враховуються нефінансові показники, такі як ступінь задоволення клієнтів, якість продукції, ритмічність і гнучкість виробництва, рівень професійних навичок персоналу.

3. Управлінський контроль досліджує більш короткостроковий горизонт рішень та оптимізації тому не дозволяє приймати більш довгострокові стратегічні рішення.

4. Управлінський контроль надає нерелевантну інформацію щодо розподілу та обліку непрямих витрат. Він зосереджує контроль за рівнем витрат при аналізі причин і підстави здійснення (виникнення) цих витрат, фіксує лише їх по місцях виникнення і центрах відповідальності. Традиційні способи розподілу непрямих витрат також застаріли, оскільки за останні роки суттєво змінилося співвідношення між прямими і непрямими витратами за рахунок збільшення частки останніх.

5. Управлінський контроль приділяє недостатньо уваги зовнішньому бізнес-середовищі. Фінансові показники, які використовуються для цілей контролю, не відображають якісні і кількісні зміни в галузі в цілому, конкурентів.

Рациональна організація управлінського контролю має забезпечувати чітку структуру контрольного процесу та його технологій; логічну послідовність контрольних операцій і усунення дублювання при їх виконанні; взаємне узгодження дій контролерів і працівників інших служб,

що виконують контрольні функції у межах зазначених повноважень; чіткий вибір і оптимізацію виконання контрольних процедур; розробку контрольних номенклатур для кожного етапу контрольного процесу, а також побудова форм відображення і матеріальних носіїв контрольної інформації такого змісту, який найбільшою мірою задовольнив би вимоги ефективного управління; деталізацію місць контролю і відповідальності; високий рівень обґрунтованості (доказовості), повноту і чіткість висновків контролюючих органів; неухильне підвищення продуктивності праці контролерів завдяки впровадженню наукової організації їх праці, чіткий розподіл обов'язків, застосування ефективних методів контролю, підвищення кваліфікації контролерів і зростання їх професійного рівня; впровадження комп'ютерних технологій в контрольний процес; планування всіх фаз, етапів і стадій контрольного процесу; можливість розвитку форм і методів контролю. Система управлінського контролю передбачає виділення об'єктів, суб'єктів; інформаційних джерел, методичних прийомів здійснення, узагальнення, реалізації та моніторингу результатів контролю.

Система управління підприємством – цілісне утворення, що має на меті реалізувати сукупність взаємопов'язаних у просторі і часу стратегічних, тактичних і оперативних цілей і програм в інтересах економічної безпеки підприємства. При тому підкреслюється: реалізувати окремі види управління з різними цілями, завданнями, ресурсами, як це уявляють собі прихильники стратегічного управління, а сукупність загальних, актуальних для підприємства і його системи управління завдань.

Систему внутрішнього контролю створюють керівники, але це право власника. Пропонується обов'язки по керівництву роботою служби покласти на заступника директора за погодженням із загальними зборами акціонерів, а обов'язки фахівців служби покласти на працівників бухгалтерії, відділу маркетингу, збуту, комерційного відділу. Заступник директора особисто може створити відділ контролю, який буде перевіряти крім об'єктів ще й діяльність призначених ним керівників.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Внутрішній аудит це комплекс заходів та інструментів, спрямованих на оптимізацію контрольної функції в сучасних організаціях з метою мінімізації виникаючих загроз і ризиків, а також для формування ефективної системи внутрішнього контролю.

Таким чином, важливість і необхідність створення контрольних підрозділів, всередині організацій, чий основною зоною відповідальності буде кількісне та якісне вимірювання потенційних ризиків визначається кожною організацією самостійно.

Аналіз досвіду організації внутрішнього контролю в зарубіжних компаніях показав, переважання в міжнародній практиці інтегрованого підходу до побудови СВК. Даний підхід передбачає проникнення в усі бізнес-процеси з подальшим узагальненням інформації і своєчасним її доведенням до осіб, які на її основі цього повинні прийняти управлінські рішення, спрямовані на мінімізацію ризиків і більш повне використання можливостей зростання і підвищення ефективності діяльності організації.

Товариство з обмеженою відповідальністю «Вина Бессарабії» утворено в 2016 році. Основний вид діяльності підприємства – 11.02 Виробництво вина із винограду.

Підприємство має власні виробничі корпуси, в яких розміщені цехи з виготовлення вина, складання та упакувці виробів, випробувальна лабораторія, складські приміщення. Виробничі підрозділи і випробувальна лабораторія оснащені необхідним технологічним, вимірювальним та випробувальним обладнанням. Складські приміщення забезпечують необхідні умови зберігання матеріалів і готової продукції.

За підсумками 2021 року підприємство виробило і реалізувало 12.800 тис. дал виноробної продукції, що значно менше від сукупного обсягу виробничих потужностей, розрахованих на виробництво 14.000 тис. дал в річному численні. Однак на базі даних динаміки продажів простежується

тенденція до збільшення обсягів продукції, що випускається.

Позитивним фактом можна назвати збільшення темпу зростання виручки над темпом зростання обсягів продажів виноробної продукції в натуральному вираженні з 2018 р. по 2021 р.

У цих умовах у підрозділах ТОВ «Вина Бессарабії» проблемою часто є відсутність уніфікованих форм обробки інформації, що не дозволяє раціонально використовувати робочий час, змушуючи працівників переносити інформацію до форми, запитувані на даний момент вищим менеджером. Крім того, відсутність планування термінів передачі інформації досить часто змушує змінювати графік при необхідності термінової підготовки незапланованої звітності.

Таким чином, ТОВ «Вина Бессарабії» має стабільне фінансове становище та недостатньо ефективну систему внутрішнього контролю. Дана система має ряд недоліків в частині організації та ведення управлінського обліку, відсутності, що регламентують постановку обліку для внутрішніх потреб управління документів, тобто система управлінського контролю, як така остаточно не сформована і знаходиться в стадії переходу з рівня виробничого обліку.

Провівши дослідження стану бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві, можна дати висновок щодо його вдосконалення. Створювати систему внутрішнього контролю все ж вважаємо за потрібне, але це повинна бути самостійна служба контролю оскільки, по-перше, контроль не в змозі проводити власні підрозділи, а по-друге, витрати на його утримання можуть істотно перевищувати корисний ефект. Очолити контроль може комерційний і генерального директора. Працівники з відділу збуту можуть бути притягнуті до інвентаризаційної комісії. Доцільно скласти план проведення контрольних заходів, так як досліджуване підприємство його не має. Також можливо поліпшити систему внутрішнього контролю використовуючи горизонтальний і вертикальний методи контролю доходів на підприємстві. Горизонтальний контроль передбачає дослідження доходів в

розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів на рік, з помісячною розбивкою [32].

Пропонується методичний підхід до організації аудиту доходів від основної діяльності, що розглядається як поетапний процес (визначення періодичності проведення контролю, виявлення кола посадових осіб, розробка Положення про внутрішній контроль доходів, здійснення внутрішнього контролю, підготовка висновків, обговорення результатів з керівництвом компанії і прийняття управлінських рішень на основі проведеного контролю), що буде сприяти зниженню непродуктивних втрат і зростання ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту і підприємства в цілому [29].

Таким чином, за результатами впровадження запропонованих заходів ТОВ «Вина Бессарабії» може отримати приріст чистого доходу у сумі 20286 тис. грн., при цьому собівартість не змінюється.

Валовий прибуток може збільшитися на 20286 тис. грн., а чистий прибуток може зрости до 16634,5 тис. грн. Таким чином, запропонований захід у рамках визначених цілей підприємства є прибутковим, а отже – ефективним.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Артамонова Н.С., Акулюшина М.О. Контролінг: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 116 с.
2. 25 ключових моделей управління / Г. ван ден Берг, П. Пітерсма / пер. з англ. В. Луненко. Харків: Вид-во «Ранок»: Фабула, 2020. 208 с.
3. Аналіз інвестиційних проєктів: практикум для ст-ів ВНЗ / А.В. Череп, В.З. Бугай, Є.Л. Білий, А.В. Бугай. Київ: Кондор, 2017. 260 с.
4. Андрушко Р., Поліщук О. Проблемні аспекти обліку та оперативного контролю витрат на агроінновації. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф. (5 грудня 2020 р). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 14. Ч. 1. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2020. С.14-17.
5. Березін О.В., Міценко Н.Г., Дуда С.Т. Управління потенціалом підприємства: навч. посіб. Київ: Кондор 2019. 308 с.
6. Белєнкова О.Ю. Сутність оперативного контролінгу та його роль в управлінні підприємством. *Ефективна економіка*. 2018. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6242>.
7. Бізнес-планування та управління проєктами: навч. посіб. / П.Г. Ільчук, Р.В. Фещур, А.І. Якимів та ін.; за ред. П.Г. Ільчука. Львів: Новий Світ, 2000, 2019. 216 с.
8. Біла О.Г. Фінансове планування і фінансова стабільність. *Фінанси України*. 2015. № 4. С. 113.
9. Бондарчук М.К., Алексєєв І.В. Фінансова санація і антикризове управління підприємством (з перекладом тем англійською мовою): навч. посіб. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 268 с.
10. Буднік М.М., Невертій Г.С., Курилова Н.М. Стратегічне управління: навч. посіб. Київ: Кондор, 2020. 292 с.
11. Бухт Р., Хікс Р. Визначення, концепція та вимірювання цифрової економіки. *Вісник міжнародних організацій*. 2018. Т. 13. № 2. С. 143-172.

12. Григораш І.О. Контролінг як сучасна система управління підприємством. Актуальні проблеми економіки. 2017. № 11 (113). С. 96-107.
13. Гринько Т.В., Алещенко В.І. Вплив та взаємозв'язок ефективності та економічної безпеки підприємства. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Серія: Економіка і менеджмент. 2020. Видавничий дім «Гельветика». Вип. 42. С. 4-11.
14. Давидович І.Є. Контролінг: навч. посіб. Київ: Кондор, 2019. 552 с.
15. Економіка і менеджмент 2021: перспективи інтеграції та інноваційного розвитку: зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф., 8-9 квіт. 2021 р.: у 8 т. Дніпро: Видавець Біла К. О., 2021.
16. Жовновач Р.І., Чередніченко М.Г. Система контролінгу у забезпеченні стабільного розвитку підприємств реального сектору економіки. *Ефективна економіка*. 2017. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6201>.
17. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
18. Захарченко П.В., Гриценко М.П. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Мелітополь: Видав. буд. Мелітопол. міськ. друкарні, 2018. 224 с.
19. Калайтан Т.В. Контролінг: навч. посіб. 2-ге вид. Київ: Кондор 2019. 252 с.
20. Корпоративне управління в системі економічної безпеки: навч. посібник / З.Б. Живко, О.Р. Сватюк, М.І. Копитко; за заг. ред. З.Б. Живко. Львів: ЛьвДУВС, 2018. 456 с.
21. Костенко Г.П. Застосування фінансового контролінгу в управлінні розвитком підприємств курортно-рекреаційної сфери. Актуальні проблеми прогнозування економіки України: монографія / за ред. О.І. Черняка, П.В. Захарченка. Мелітополь: Видавничий будинок Мелітопольської міської друкарні, 2019. С. 410-419.
22. Костенко Г.П. Концептуальні засади фінансового контролінгу на підприємствах курортно-рекреаційної сфери. *Ефективна економіка*. 2018. №

9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6540>.

23. Костенко Г.П. Необхідність фінансового контролінгу як системи ефективного управління підприємств курортно-рекреаційної сфери. *Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти*: зб. наук. пр. Всеукр. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 30-31 березня 2017 р. Дніпро: НМАУ, 2017. С. 473-476.

24. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємства: підручник. 2-ге вид. Київ: Каравела, 2019. 676 с. 28.

25. Масіна Л.О. Концептуальні підходи до формування системи забезпечення стратегічного контролінгу. *Ефективна економіка*. 2019. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7077>.

26. Маркіна І.А., Таран-Лала О.М., Гунченко М.В. Контролінг для менеджерів: навч. посіб. Київ: Центр навчальної літератури, 2019. 304 с.

27. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Агросвіт*. №3. 2019. С. 34-41.

28. Меліхова Т.О., Федоров І.О. Внутрішній контроль виробничих запасів для своєчасного виявлення загроз у системі управління фінансової безпеки підприємства. *Агросвіт*. № 2. 2018. С. 63-70. URL: [http://www.agrosvit.info/pdf/2\\_2018/11.pdf](http://www.agrosvit.info/pdf/2_2018/11.pdf).

29. Мельник Т.Г., Димніч В.В. Організація бухгалтерського обліку та контролю власного капіталу. *Молодий вчений*. № 3 (55), 2018 р. С. 670-675. URL: [file:///C:/Users/ASUS/Downloads/molv\\_2018\\_3\(2\)\\_\\_\\_63.pdf](file:///C:/Users/ASUS/Downloads/molv_2018_3(2)___63.pdf).

30. Методи сучасної теорії управління: підручник / А.П. Ладанюк, Н.М. Луцька, В.Д. Кишенько, Л.О. Власенко, В.В. Іващук. Київ: Видавництво Ліра-К, 2018. 368 с.

31. Михайленко Ю.О. Організація обліку і контролю розрахунків за заробітною платою. *Молодий вчений*. № 2 (42). 2017. С. 287-294.

32. Мороз В.М., Мороз С.А. Ризик-менеджмент: навч. посіб. Київ:

Кондор, 2019. 140 с.

33. Нагайчук В.В. Політика формування цілей і завдань фінансової стратегії підприємств. URL: <http://globalnational.in.ua/issue-10-2016/18-vipusk-10-kviten-2016-r/2004-nagajchuk-v-v-susidenko-o-v-politika-formuvannya-tsilej-i-zavdan-finansovoji-strategiji-pidpriemstv>.

34. Осадча О.О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання: дис. на здобуття вчен. ступеня док. екон. наук.: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К.: 2017. 321 с.

35. Осмятченко В.О. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в контексті зміни технологічних укладів. *Економічний вісник*. Серія: фінанси, облік, оподаткування. 2018. Вип. 2. С. 131-138.

36. Паєнтко Т.В., Федосов В.М. Управління фінансами: контролінг на мікрорівні. *Фінанси України*. 2018. № 3. С. 80-96.

37. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І., Воскресенська Т.І. Управлінський облік: підручник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

38. Пашкевич М.С., Шишкова Н.Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньо-господарський контроль. Дніпро: НГУ, 2017. 182 с. URL: <http://nmu.org.ua>.

39. Петухова О.М. Інвестування: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 336 с.

40. Планування діяльності підприємства: навч. посіб. / А.Ф. Бурик та ін. Київ: ЦУЛ, 2017. 260 с.

41. Портна О.В. Контролінг: підручник. 2-ге вид. Львів: Магнолія 2006, 2019. 264 с.

42. Правдюк Н.Л., Мулик Т.О., Мулик Я.І. Управління фінансовою безпекою підприємств: обліково-аналітичний аспект: монографія. Київ: ЦУЛ, 2019. 224 с.

43. Прокопець Л.В. Контролінг як інструмент управління підприємством. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 39-2. С. 17-20.
44. Птащенко Л.О., Сержанов В.В. Фінансовий контролінг. Київ: Центр учбової літератури, 2018. 344 с.
45. Разборська О.О., Чопляк І. А. Внутрішній контроль як модель дослідження кругообігу капіталу підприємств. № 1 (21). 2016. С. 162-171.
46. Райхліна А.В. Розвиток смарт-освіти як елемента побудови економіки знань у регіоні. *Економіка та управління: Проблеми, рішення*. 2017. Т. 1. № 5.
47. Рябенков О.В., Васильєва Т.А. Фінансовий контролінг як інструмент управління економічними процесами на підприємстві. *Вісник Української академії банківської справи*. 2014. № 1 (36). С. 84-90.
48. Савицька О.М., Скляр А.Ю. Передумови формування концепції антикризового фінансового контролінгу на підприємстві в контексті розвитку інформаційної економіки. URL: <http://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/18367/1/38Savytska.pdf>.
49. Сафаров О.І. Практика контролінгу: що перешкоджає успіху його здійснення. *Актуальні проблеми економіки*. 2018. № 4. С. 27-31.
50. Сирцева С.В., Мулява Д.Г. Організація внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві. *Економічні науки*. Серія «Облік і фінанси». Випуск 12 (45). Ч. 1. 2015. С. 308-316.
51. Сисоєв А.В. Оцінка ефективності контролінгу операційної діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.ayka.com.ua/?op=1&z=7622>.
52. Тарасенко С.І. Управління витратами: навч. посіб. Кам'янське: ДДТУ, 2018. 305 с.
53. Терещенко О.О., Іващенко А.І. Сучасний стан і напрями інноваційного розвитку корпоративних фінансів. *Фінанси України*. 2018. № 1. С. 112-124.

54. Управління життєвим циклом корпорацій. І. Адізес; пер. Стельмах В. Харків: Вид-во «Ранок»: Фабула, 2019. 272 с.
55. Фалько С.Г. Двадцять п'ять років системі збалансованих показників: ретроспектива та перспектива. *Контролінг*. 2017. № 4 (66). С. 2-4.
56. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Управлінський облік : підручник. Київ: Центр учбової літератури, 2017. 792 с.
57. Фінансовий аналіз: навч. посіб. / І.О. Школьник, І.М. Боярко, О.В. Дейнека та ін.; за заг. ред. І.О. Школьник. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 368 с.
58. Ходаківська Л., Пономаренко Т. Внутрішньогосподарський контроль збереження і використання матеріальних ресурсів. *Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє*. Вип. 19. Ч. 2. 2014. С. 229-236.
59. Шубіна С.В., Мірошник О.Ю., Швадченко В.О. Фінансовий аналіз: практикум: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2019. 296 с.
60. Emergence of public development: financial and legal aspects: monograph / Yu. Pasichnyk and etc. : [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.]. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. P. 520-529.
61. Goremykina G., Dmitrievskaia N. SMART Education: Performance Management: rep. of the 5th Intern. Multidisciplinary Sci. Conf. on Social Sciences & Arts SGEM 2018. Albena (Bulgaria), 2018.
62. Mironchuk Z., Tsicka N., Andrushko R. Blockchain technology and prospects its application in accounting. The 2nd International scientific and practical conference –Achievements and prospects of modern scientific research (January 11-13, 2021) Editorial EDULCP, Buenos Aires, Argentina. 2021. P. 484-487.
63. Slepov V.A. Smart Education Analytics: Quality Control of System Links // Smart Innovation, Systems. *Технології*. 2018. Vol. 99. P. 104-113.

## ДОДАТКИ

Додаток А

Підприємство

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ  
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВИНА БЕССАРАБІЙ»**

Консолідований звіт про фінансовий стан  
Форма №1-к

1. Баланс підприємства

Дата

КОДИ

01.01.2022

40637346

|                                                                         |           | Код за ДКУД       | 1801008                                 |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------|-------------------|-----------------------------------------|
| Актив                                                                   | Код рядка | За звітний період | За аналогічний період попереднього року |
| <b>I. Необоротні активи</b>                                             |           |                   |                                         |
| Нематеріальні активи:                                                   | 1000      | 0,00              | 0,00                                    |
| Незавершені капітальні інвестиції                                       | 1005      | 0,00              | 0,00                                    |
| Основні засоби:                                                         | 1010      | 7512,00           | 7740,00                                 |
| Інвестиційна нерухомість:                                               | 1015      | 0,00              | 0,00                                    |
| Довгострокові фінансові інвестиції:                                     |           | 0,00              | 0,00                                    |
| Відстрочені податкові активи                                            | 1045      | 0,00              | 0,00                                    |
| Гудвіл                                                                  | 1050      | 0,00              | 0,00                                    |
| Відстрочені аквізиційні витрати                                         | 1060      | 0,00              | 0,00                                    |
| Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах             | 1065      | 0,00              | 0,00                                    |
| Інші необоротні активи                                                  | 1090      | 0,00              | 0,00                                    |
| <b>Усього за розділом I</b>                                             | 1095      | 7512,00           | 7740,00                                 |
| <b>II. Оборотні активи</b>                                              |           |                   |                                         |
| Запаси                                                                  | 1100      | 5378,00           | 5992,00                                 |
| Векселі одержані                                                        | 1120      | 0,00              | 0,00                                    |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги        | 1125      | 177035,00         | 154664,00                               |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                                 | 1155      | 6773,00           | 31804,00                                |
| Поточні фінансові інвестиції                                            | 1160      | 0,00              | 0,00                                    |
| Гроші та їх еквіваленти                                                 | 1165      | 11281,00          | 9804,00                                 |
| Витрати майбутніх періодів                                              | 1170      | 0,00              | 0,00                                    |
| Інші оборотні активи                                                    | 1190      | 168,00            | 166,00                                  |
| <b>Усього за розділом II</b>                                            | 1195      | 200635,00         | 202430,00                               |
| <b>III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття</b> | 1200      | 0,00              | 0,00                                    |
| <b>Баланс</b>                                                           | 1300      | 208147,00         | 210170,00                               |

Додаток Б

Дата

КОДИ

01.01.2022

40637346

Підприємство

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ  
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВИНА БЕССАРАБІЙ»**

Консолідований звіт про фінансовий стан

Форма №1-к

## 1. Баланс підприємства

| Пасив                                                | Код<br>рядка | За звітний<br>період | За<br>аналогічний<br>період<br>попереднього<br>року |
|------------------------------------------------------|--------------|----------------------|-----------------------------------------------------|
| <b>I. Власний капітал</b>                            |              |                      |                                                     |
| Зареєстрований (пайовий) капітал                     | 1400         | 10,00                | 10,00                                               |
| Внески до незареєстрованого статутного капіталу      | 1401         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Капітал у дооцінках                                  | 1405         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Додатковий капітал                                   | 1410         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Емісійний дохід                                      | 1411         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Накопичені курсові різниці                           | 1412         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Резервний капітал                                    | 1415         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)          | 1420         | 127939,00            | 124378,00                                           |
| Неоплачений капітал                                  | 1425         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Вилучений капітал                                    | 1430         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Інші резерви                                         | 1435         | 6773,00              | 31804,00                                            |
| <b>Усього за розділом I</b>                          | <b>1495</b>  | <b>134722,00</b>     | <b>156192,00</b>                                    |
| <b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b> |              |                      |                                                     |
| Відстрочені податкові зобов'язання                   | 1500         | -119,00              | -119,00                                             |
| Пенсійні зобов'язання                                | 1505         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Довгострокові кредити банків                         | 1510         | 0,00                 | 393,00                                              |
| Інші довгострокові зобов'язання                      | 1515         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Довгострокові забезпечення                           | 1520         | 0,00                 | 0,00                                                |
| Цільове фінансування                                 | 1525         | 0,00                 | 0,00                                                |
| <b>Усього за розділом II</b>                         | <b>1595</b>  | <b>-119,00</b>       | <b>274,00</b>                                       |

Продовження дод. Б

|                                                                                                          |             |                  |                  |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|------------------|------------------|
| <b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>                                                          |             |                  |                  |
| Короткострокові кредити банків                                                                           | 1600        | 0,00             | 43,00            |
| Векселі видані                                                                                           | 1605        | 0,00             | 0,00             |
| Поточна кредиторська заборгованість:                                                                     |             | 73544,00         | 53661,00         |
| Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами                                               | 1635        | 0,00             | 0,00             |
| Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками                                         | 1640        | 0,00             | 0,00             |
| Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків                                            | 1645        | 0,00             | 0,00             |
| Поточні забезпечення                                                                                     | 1660        | 0,00             | 0,00             |
| Доходи майбутніх періодів                                                                                | 1665        | 0,00             | 0,00             |
| Інші поточні зобов'язання                                                                                | 1690        | 0,00             | 0,00             |
| <b>Усього за розділом III</b>                                                                            | <b>1695</b> | <b>73544,00</b>  | <b>53704,00</b>  |
| <b>IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття</b> | <b>1700</b> | <b>0,00</b>      | <b>0,00</b>      |
| <b>Баланс</b>                                                                                            | <b>1900</b> | <b>208147,00</b> | <b>210170,00</b> |

Додаток В

Підприємство

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ  
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ВИНА БЕССАРАБІЇ»**

Дата

КОДИ

01.01.2022

40637346

Консолідований звіт про фінансові результати  
Форма №2-к

1. Звіт про сукупний дохід

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

тис. грн.

| Стаття                                                          | Код рядка | 2021      | 2020      |
|-----------------------------------------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)  | 2000      | 135240,00 | 129110,00 |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)    | 2050      | 98065,00  | 95858,00  |
| Валовий: прибуток                                               | 2090      | 37175,00  | 33252,00  |
| Валовий: збиток                                                 | 2095      |           |           |
| Інші операційні доходи                                          | 2120      |           |           |
| Адміністративні витрати                                         | 2130      | 1335,00   | 1328,00   |
| Витрати на збут                                                 | 2150      | 628,00    | 565,00    |
| Інші операційні витрати                                         | 2180      |           |           |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток       | 2190      | 35212,00  | 31359,00  |
| Фінансовий результат від операційної діяльності: збиток         | 2195      |           |           |
| Дохід від участі в капіталі                                     | 2200      |           |           |
| Інші фінансові доходи                                           | 2220      | 333,00    | 403,00    |
| Інші доходи                                                     | 2240      | 2325,00   | 6137,00   |
| Дохід від благодійної допомоги                                  | 2241      |           |           |
| Фінансові витрати                                               | 2250      |           |           |
| Втрати від участі в капіталі                                    | 2255      |           |           |
| Інші витрати                                                    | 2270      | 21463,00  | 25734,00  |
| Фінансовий результат до оподаткування: прибуток                 | 2290      | 15741,00  | 11359,00  |
| Фінансовий результат до оподаткування: збиток                   | 2295      |           |           |
| Витрати (дохід) з податку на прибуток                           | 2300      | 9925,00   | 8531,00   |
| Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування | 2305      |           |           |
| Чистий фінансовий результат: прибуток                           | 2350      | 5816,00   | 2828,00   |
| Чистий фінансовий результат: збиток                             | 2355      |           |           |

## **ПОЛОЖЕННЯ ПРО СЛУЖБУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

### **1. Загальні положення**

1.1. Це положення є внутрішнім нормативним документом, що визначає і регламентує порядок створення і організацію роботи служби внутрішнього контролю у ТОВ «Вина Бессарабії».

1.2. Внутрішній контроль – це оцінка системи внутрішнього контролю компанії.

1.3. Службою внутрішнього контролю компанії є посадова особа, що проводить внутрішній контроль (далі – внутрішній аудитор).

1.4. Внутрішній аудитор підпорядковується спостережній раді (вищому органу управління) компанії та звітує перед нею.

1.5. Внутрішній аудитор призначається за рішеннями наглядової ради компанії.

1.6. Внутрішній аудитор дає письмове зобов'язання про нерозголошення конфіденційної інформації про діяльність компанії та збереженні комерційної таємниці відповідно до вимог законодавства України.

1.7. Це положення є обов'язковим не тільки для служби внутрішнього контролю, але і для всіх співробітників компанії.

### **2. Цілі служби внутрішнього контролю компанії**

2.1. Внутрішній аудит як система контролю за діяльністю компанії спрямована на оцінку і вдосконалення системи внутрішнього контролю компанії.

2.2. Внутрішній аудитор бере участь у вдосконаленні систем управління ризиками, внутрішнього контролю та корпоративного управління з метою забезпечення:

- ефективності процесу управління ризиками;
- надійності, адекватності та ефективності системи внутрішнього

контролю;

- ефективного корпоративного управління;
- повноти і достовірності фінансової та управлінської інформації;
- дотримання компанією вимог законодавства України.

2.3. Діяльність внутрішнього аудитора полягає у наданні незалежних і об'єктивних консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Для цього внутрішній аудитор проводить об'єктивний аналіз фактичних даних з метою здійснення незалежної оцінки і висловлення думки про надійності та ефективності систем, процесів, операцій, а також здійснює консультаційну підтримку керівництва компанії.

### 3. Основні завдання і функції служби внутрішнього контролю

#### 3.1 Служба внутрішнього контролю виконує такі функції:

- нагляд за поточною діяльністю компанії;
- контроль за дотриманням законів, нормативно-правових актів;
- перевірка результатів поточної фінансової діяльності компанії;
- аналіз інформації про діяльність компанії;
- виконання інших передбачених законами функцій, пов'язаних з наглядом та контролем за діяльністю компанії.

#### 3.2. На Службу внутрішнього контролю покладаються такі завдання:

- сприяння розвитку системи внутрішнього контролю компанії та операційних процедур;
- здійснення неупередженої та об'єктивної оцінки фінансової, операційної, інших систем і процедур контролю;
- впровадження ефективної, достовірної та повної інформаційної системи управління для своєчасного виявлення та усунення недоліків і порушень у здійсненні фінансових операцій;
- надання на затвердження наглядовій раді компанії, керівнику компанії пропозицій щодо оцінки та управління ризиками;
- своєчасне виявлення порушень та недоліків в діяльності структурних

підрозділів, опрацювання оптимальних рішень щодо їх ліквідації та усунення причин виникнення цих недоліків в процесі діяльності компанії;

- виявлення в межах своїх повноважень вчинених і запобігання майбутнім порушенням у системі внутрішнього контролю, а також попередження випадків будь-яких ризиків;

- оцінювання розміру, напрями розподілу ризиків компанії;

- виявлення сфер потенційних збитків для компанії, сприятливих умов для шахрайства, зловживань і незаконного присвоєння коштів компанії;

- надання спостережній раді висновків про результати проведеної перевірки і пропозицій щодо поліпшення діючої системи внутрішнього контролю не рідше одного разу на рік;

- проведення внутрішніх перевірок діяльності компанії, як суб'єкта первинного фінансового моніторингу на предмет дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму.

#### 4. Принципи діяльності служби внутрішнього контролю

4.1. Самостійність і незалежність. Складається організаційної незалежності від об'єкта перевірки, яка характеризується значною мірою рівнем підпорядкованості внутрішнього аудитора. Є фундаментальним принципом.

Забезпечується:

- заборонаю спостережній раді і будь-якому іншому органу або посадовій особі компаній встановлювати будь-які обмеження або обов'язкові вимоги щодо внутрішнього аудиту;

- безпосередній підзвітністю служби внутрішнього аудиту наглядової ради;

- забезпеченням відповідного рівня компетентності внутрішніх аудиторів;

- правом внутрішнього аудитора звертатися з питань, що знаходяться

в межах його компетенції, наглядова рада;

- забезпеченням захисту від стороннього доступу до інформаційної системи служби внутрішнього аудиту;
- недопущенням конфлікту інтересів внутрішніх аудиторів та членів наглядової ради.

4.2. Об'єктивність та незаангажованість. Полягає в тому, що внутрішній аудитор незалежний в своїх висновках і оцінках, і зобов'язаний проводити зважену оцінку всіх обставин перевірки, а в своїх судженнях не піддаватися впливу власних інтересів та інтересів третіх осіб.

4.3. Чесність. Полягає у відношенні внутрішнього аудитора до службових обов'язків, на яких ґрунтується довіра до його думки.

Внутрішній аудитор повинен:

- бути чесним, сумлінним і відповідальним при виконанні своїх завдань і обов'язків;
- діяти в рамках законодавства України;
- не брати участь у діях, що дискредитують діяльність служби внутрішнього контролю та/або компанії.

4.4. Конфіденційність. Полягає в тому, що внутрішній аудитор зобов'язаний уважно ставитися до отриманої інформації. Внутрішній аудитор не має права розголошувати інформацію, отриману при проведенні перевірок або надання консультаційних послуг без відповідних на те повноважень. З метою забезпечення дотримання цього принципу внутрішній аудитор розробляє правила зберігання та передачі робочої документації і документів про результати професійної діяльності служби внутрішнього контролю компанії, і контролює їх виконання.

4.5. Професійний скептицизм і самостійність мислення. Принципи, які полягають в тому, що внутрішній аудитор не приймає твердження на віру, а самостійно обробляє фактичний матеріал, знаходячи потрібні дані і підтвердження, самостійно доходить до суті речей і знаходить відповіді на

питання, прислухається до власного досвіду і знань.

4.6. Неухильне дотримання інтересів компанії. Внутрішній контроль допомагає компанії досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

## 5. Статус і роль Служби внутрішнього контролю

5.1. Служба внутрішнього контролю (внутрішній аудитор) – це окрема посадова особа, що проводить внутрішній контроль, який підпорядковується спостережній раді.

5.2. Внутрішній аудитор призначається за рішенням наглядової ради компанії.

5.3. Внутрішній аудитор не може суміщати свою діяльність з обов'язками працівників, на яких покладаються функції відповідального за проведення фінансового моніторингу, контролера.

5.4. Внутрішнім аудитором не може бути призначена особа, яка:

- має судимість за корисливі злочини і за злочини у сфері господарської діяльності, незняту або непогашену у встановленому законом порядку;

- за вироком суду, що набрав законної сили, позбавлена права займати певні посади та займатися певною діяльністю;

- яка є контролером компанії або членом сім'ї контролера.

5.5. Внутрішній аудитор звітує перед спостережною радою компанії не рідше ніж один раз на рік, надає їй (йому) висновки та пропозиції за результатами поточних перевірок.

5.6. Керівництво компанії несе відповідальність за створення системи внутрішнього контролю, що забезпечує своєчасне виявлення тенденцій, які можуть загрожувати майбутньому компанії.

## 6. Права і обов'язки служби внутрішнього контролю

### 6.1. Внутрішній аудитор має право:

- на ознайомлення з усією документацією компанії і здійснення нагляду за діяльністю будь-якого підрозділу компанії, а також вимагати письмові пояснення від окремих посадових осіб щодо виявлених недоліків у роботі;
- визначати відповідність дій та операцій, здійснюваних працівниками компанії, вимогам законодавства України, рішенням компанії, які визначають політику і стратегію, процедуру прийняття і реалізацію рішень, організацію обліку та звітності;
- перевіряти розрахунково-касові документи, угоди компанії, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності – наявність готівки, інших цінностей, які знаходяться в компанії;
- перевіряти документи, пов'язані із здійсненням фінансового моніторингу;
- залучати в разі необхідності працівників інших структурних підрозділів компанії для виконання поставлених перед службою внутрішнього контролю завдань (за згодою керівників структурних підрозділів);
- мати безперешкодний доступ до підрозділу, що перевіряється, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, матеріальних цінностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних та інших носіях інформації;
- з дозволу керівника компанії знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких засобів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних комп'ютерних системах, а також розшифровувати ці записи;
- при виявленні порушень чинного законодавства, випадків розкрадань, допущених працівниками компанії, рекомендувати наглядовій раді або вищого органу управління компанії відсторонення їх від виконання

обов'язків;

- при встановленні фактів зловживання службовим становищем керівника компанії повідомляти про такі випадки наглядова рада або вищий орган управління;

- брати участь у засіданнях органів управління компанії з правом дорадчого голосу при обговоренні питань, які прямо або опосередковано стосуються стану бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, зовнішнього контролю, змін у структурі або розвитку компанії.

6.2. Органи управління компанії зобов'язані своєчасно реагувати на рекомендації служби внутрішнього контролю.

6.3. Обов'язки внутрішнього аудитора:

- проводити перевірки з метою здійснення оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю компанії, її відповідності ступеню потенційного ризику, притаманного діяльності компанії, а також оцінювати його;

- забезпечувати організацію постійного контролю за дотриманням працівниками компанії встановлених процедур проведення операцій, функцій та повноважень згідно з покладеними на них обов'язками;

- проводити внутрішні перевірки діяльності компанії, як суб'єкта первинного фінансового моніторингу на предмет дотримання законодавства у сфері запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму;

- проводити розгляд фактів порушень працівниками компанії законодавства;

- інформувати виконавчий орган компанії про недопущення дій, результатом яких може стати порушення законодавства;

- розробляти рекомендації щодо усунення виявлених порушень, покращення системи внутрішнього контролю та здійснювати контроль за їх виконанням;

- забезпечувати схоронність та повернення одержаних від структурних підрозділів компанії документів на всіх типах носіїв;
- забезпечувати повноту документування кожного факту перевірки, оформлювати письмово висновки, де мають бути відображені усі питання, вивчені в ході перевірки, та рекомендації, надані керівництву компанії.

6.4. Внутрішній аудитор в своїй діяльності зобов'язаний дотримуватися Конституції України, законодавства України, внутрішніх документів і положень компанії.

## 7. Обсяги та напрями роботи служби внутрішнього контролю

7.1. В обсяг роботи внутрішнього контролю відноситься, але не обмежуючись цим, перевірка і оцінка адекватності та ефективності корпоративного управління, управління ризиками та системи внутрішнього контролю, а також якості виконання працівниками покладених на них обов'язків з метою досягнення цілей компанії.

7.2. Діяльність служби внутрішнього контролю повинна охоплювати всі напрямки роботи компанії.

7.3. Об'єктами внутрішнього аудиторського контролю повинні бути:

- операції компанії і їх відповідність законодавству України;
- види операцій компанії, ефективність їх здійснення та оцінка ризиків;
- правила і процедури, згідно з якими здійснюються операції компанії, та їх дотримання;
- рівень комп'ютеризації та стан інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності компанії;
- внутрішня та зовнішня бухгалтерська і фінансова звітність компанії, адекватність відображення в ній діяльності компанії;
- організація бухгалтерського та управлінського обліку, а також їх відповідність меті та завданням діяльності компанії;

- управління трудовими та матеріальними ресурсами компанії.

7.4. В процесі аудиторської перевірки звертається увага на такі фактори:

- компетентність працівників, відповідність посадам;
- дотримання законодавства щодо здійснення професійної діяльності, розкриття інформації, повноти і своєчасності підготовки та подання звітності;
- фінансовий стан та дотримання показників фінансового стану компанії;
- складність та змінюваність видів операцій компанії;
- доцільність розширення мережі філій компанії, ефективність роботи окремих філій (представництв/відокремлених підрозділів;
- раціональність витрат;
- ступінь технічного та інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності компанії;
- адекватність та ефективність процедур внутрішнього контролю;
- організаційні, операційні та економічні зміни в компанії.

7.5. Аудиторська перевірка повинна виявляти:

- проблеми контролю і корпоративного управління;
- сфери підвищеного ризику компанії;
- невиправдані витрати компанії;
- неефективне використання інтелектуального потенціалу працівників;
- неповноцінне використання технічних засобів;
- невідповідність кількості працівників обсягів виконуваних робіт;
- будь-які чинники, що негативно впливають на виконання завдань компанії.

## 8. Обов'язки внутрішнього аудитора звітності

8.1. Внутрішній аудитор звітує перед спостережною радою компанії:

- за результатами кожного календарного року шляхом подання звіту про результати діяльності служби внутрішнього контролю за рік, у тому числі з коротким описом по виявлених критичних недоліки, рекомендованих внутрішнім аудитом заходах і запланованих діях виконавчого керівництва і виконання річного плану внутрішнього аудиту;
- про дотримання організаційної незалежності внутрішнього аудитора щонайменше один раз на три роки;
- про результати проведених спеціальних аудитів та розслідувань – відразу після їх проведення;
- про План діяльності Служби внутрішнього контролю і плані внутрішнього аудиту на наступний рік;
- про необхідність внесення змін і доповнень в це положення – за результатами кожного календарного року.

8.2. Річні звіти служби внутрішнього контролю повинні містити також питання значних ризиків, яким піддається компанія, і внутрішнього контролю, у тому числі ризики шахрайства та інші питання за запитом керівника та спостережної ради компанії.

8.3. Всі звіти та висновки за результатами аудиторських перевірок і рекомендації, надані внутрішнім аудитором, повинні доводитися до відома керівника компанії відразу після завершення перевірок для ознайомлення, надання відповідних коментарів/пояснень і виправлення недоліків у роботі підрозділів Компанії.

9. Проведення внутрішнього контролю та оформлення результатів перевірки

9.1. Проведення перевірки діяльності компанії здійснюється внутрішнім аудитором у відповідності з даним положенням.

9.2. Перевірки діяльності Компанії здійснюється внутрішнім аудитором відповідно до річного плану, який складається внутрішнім

аудитором та доводиться до відома наглядової ради (вищого органу управління) Компанії.

9.3. Перевірки також можуть бути здійснені за окремими дорученнями наглядової ради компанії.

9.4. При проведенні внутрішнього контролю структурних підрозділів компанії можуть бути передбачені такі етапи перевірки:

- отримання повної інформації про структурний підрозділ, що перевіряється;
- складання і виконання плану перевірки служби внутрішнього контролю, в якому повинні бути відображені мета та процедури перевірки з урахуванням інформації про людину підрозділі;
- проведення перевірки отриманої інформації на суттєвість, оцінка ризику за операціями, що допомагає визначитись, яку фінансову звітність необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використати і які види аналітичних процедур провести;
- здійснення документального підтвердження виконання всіх процедур проведення внутрішнього контролю шляхом підготовки робочої документації аудиторської перевірки;
- складання внутрішнім аудитором висновків та пропозицій щодо результатів перевірки відповідних структурних підрозділів компанії.

9.5. Висновок складається і підписується внутрішнім аудитором компанії.

9.6. У висновку викладаються виявлені недоліки і порушення, що характеризують проведення відповідних фінансових операцій. Необхідно також викласти причини, що створили умови для здійснення порушень, та надати свої пропозиції про прийняття заходів щодо їх усунення. Висновок повинен містити оцінку стану системи внутрішнього контролю відповідного підрозділу компанії.

9.7. Для прийняття організаційних заходів висновок подається

наглядовій раді компанії.

## 10. Координація діяльності з іншими службами компанії

10.1. Внутрішній аудитор спілкується і взаємодіє безпосередньо з наглядовою радою.

10.2. Керівництво компанії зобов'язано своєчасно реагувати на рекомендації внутрішнього аудитора. Керівник компанії має право взяти на себе ризик невиконання рекомендацій у зв'язку з якимись міркуваннями. У такому разі внутрішній аудитор невідкладно повідомляє про це наглядову раду компанії.

10.3. Внутрішній аудитор повинен залишатися повністю незалежними від підрозділів, що перевіряються, і будуть підлягати аудиту в майбутньому, зокрема від контрольних процедур, пов'язаних з поточними операціями.

10.4. Діяльність внутрішнього аудитора повинна бути вільною від будь-якого втручання з боку інших підрозділів і посадових осіб Компанії, в тому числі з питань вибору об'єкта і обсягу аудиту, процедур, частоти, строку проведення перевірок та змісту аудиторських звітів, з метою забезпечення незалежності і об'єктивності діяльності внутрішнього аудитора.

10.5. Внутрішній аудитор повинен бути об'єктивним у процесі збору, оцінки та обговорення інформації, що стосується діяльності або процесу, який перевіряється.

10.6. Внутрішній аудитор повинен надавати зважену оцінку з урахуванням усіх відповідних обставин і не знаходитись під впливом особистих інтересів або інтересів інших осіб. Це особливе положення внутрішнього аудитора, що має метою забезпечити його незалежність, повинно бути прийнято до уваги усіма органами та структурними підрозділами компанії.

10.7. У питаннях управління ризиками Компанії внутрішній аудитор взаємодіє з посадовою особою, відповідальною за управління ризиками, в тому числі подає пропозиції до проєктів документів з управління ризиками.

10.8. Працівники інших підрозділів компанії не можуть самостійно брати на себе повноваження внутрішнього аудиту. Однак ті з них, які володіють специфічною інформацією, повинні допомагати внутрішньому аудитору.

## 11. Підзвітність служби внутрішнього контролю

11.1. Внутрішній аудитор звітує перед вищим керівництвом компанії про її діяльність не рідше одного разу на рік. Звіти повинні містити інформацію, передбачену розділом 8 цього положення, та інші відомості необхідні вищому керівництву компанії для виконання своїх обов'язків.

11.2. Наглядова рада компанії щорічно оцінює діяльність внутрішнього аудитора на підставі наданого звіту і виконання планів діяльності Служби внутрішнього контролю.

11.3. Внутрішній аудитор на регулярній основі розробляє плани діяльності служби внутрішнього контролю.

11.4. Внутрішній аудитор не несе відповідальності і не має владних повноважень щодо операцій, за якими вона здійснює аудит.

## 12. Прикінцеві положення

12.1. Внутрішній аудитор щорічно розглядає питання про необхідність внесення змін і доповнень в це положення.

12.2. Положення, а також всі зміни та доповнення до нього затверджуються наглядовою радою (вищим органом управління) компанії.

12.3. У разі, якщо норми цього положення суперечать вимогам статуту компанії, пріоритетними є положення Статуту.