

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ХЕТАГУРОВА НАТАЛІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

УДК 657:005.584(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ВОДНОГО
ТРАНСПОРТУ**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

_____ Н. О. Хетагурова

Науковий керівник: Артюх Оксана Валентинівна, доктор економічних наук,
професор

Одеса – 2025

АНОТАЦІЯ

Хетагурова Н. О. Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (07 «Управління та адміністрування»). – Одеський національний економічний університет Міністерства освіти і науки України, Одеса, 2025.

У дисертаційній роботі розкрито теоретико-методичні засади внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту, розроблено та надано практичні рекомендації, спрямовані на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю для підвищення ефективності функціонування підприємств водного транспорту.

На підставі ретроспективного аналізу визначено тенденції розвитку внутрішнього контролю за послідовними етапами та розкрито цільове перетворення системи внутрішнього контролю відповідно до сучасних бізнес-реалій, пов'язаних з необхідністю забезпечення ефективної діяльності суб'єктів господарювання. Доведено, що внутрішній контроль займає важливе місце в системі управління підприємств, будучи регулюючим елементом, завдяки якому оцінюється ефективність управлінських рішень; та зв'язуючим елементом, який виконує роль «зворотного зв'язку» між базовими та регулюючими функціями системи управління суб'єктів господарювання.

Розкрито проблемні аспекти тлумачення понятійних категорій в теорії і практиці внутрішнього контролю. Уточнено сутність внутрішнього контролю, його видову різноманітність, виходячи із принципів уніфікації, систематизації, простоти та доречності. Доведено що на підприємствах водного транспорту для функціонування ефективної системи внутрішнього контролю доцільно застосовувати узагальнену концепцію внутрішнього контролю за моделлю

COSO, з урахуванням доповнень і деталізації базових компонентів, виходячи із специфіки діяльності підприємств водного транспорту.

Показано визначну роль підприємств водного транспорту в національній економіці України, базуючись на результатах статистичного аналізу, з визначенням показників: питомої ваги таких підприємств у загальному обсязі суб'єктів господарювання; ефективності морських портів України, як найбільшої групи підприємств водного транспорту в системі Глобального індексу конкурентоспроможності; обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг) та чистого прибутку (збитку); вантажообігу за видами транспорту, вантажів, експортно-імпортних операцій, з побудовою трендових моделей вантажообігу водного транспорту. Доведено, що підприємства водного транспорту мають великий економічний потенціал, а тому підвищення ефективності їх роботи через удосконалення системи внутрішнього контролю є важливим чинником, який забезпечить Україні високі позиції як на внутрішньому, так і на світовому ринку.

Розкрито сутність інформаційного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту, з урахуванням специфіки інформаційних ресурсів за кожним етапом організації та проведення внутрішнього контролю. Доведено, що підхід до інформаційного забезпечення, оснований на принципах суттєвості, економічної доцільності та прийнятності, дає можливість перевірити правильність визначення основних об'єктів обліку та контролю - доходів, витрат, фінансових результатів діяльності підприємства водного транспорту; та проаналізувати господарську діяльність з визначенням найбільш впливових ризиків на відповідній стадії внутрішнього контролю.

Встановлено проблемні аспекти методичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту за такими критеріями, як: нормативна база; контрольні процедури та їх послідовність; перевірка доходів та витрат. З метою удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту відповідних об'єктів на

підприємствах водного транспорту запропоновано: оновлювати галузеві уніфіковані та інформаційно синтезовані методики (у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем) із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю; упроваджувати в діючу практику обліку та контролю особливий алгоритм визначення фрахтової ставки із застосуванням принципу варіативності, що оптимізує склад і розмір доходів та витрат при здійсненні перевезень вантажів і пасажирів на водному транспорті; розробляти чи уточнювати внутрішні регламенти обліку у частині обґрунтовування витрат, які формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг, а також у частині обґрунтовування витрат за видами, обсягом, економічною доцільністю, із наведенням типових форм підтверджуючих документів.

Здійснено оцінювання ризиків господарської діяльності на підприємствах водного транспорту в логіці існуючих методів й методик. На підставі огляду поширених методів оцінювання ризиків проведено аналіз співвідношення головних позитивних якостей методів оцінювання ризиків, який показав, що на підприємствах водного транспорту найбільш оптимальним є нормативний метод. Запропоновано його застосування за особливим алгоритмом на підприємствах водного транспорту. Визначено систему основних показників (майнового стану, операційних витрат, рентабельності, ділової активності, показники ліквідності, фінансової стійкості, ефективності діяльності), що впливають на рівень ризикованості підприємств водного транспорту, та здійснено інтегральну оцінку ризиків діяльності досліджуваних підприємств. Розроблено загальну методику оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту для впровадження її у діючу практику з ціллю підвищення ефективності внутрішнього контролю.

Обґрунтовано, що результативність системи внутрішнього контролю прямо залежить від застосування у контрольному процесі економіко-математичного моделювання, за допомогою якого можна проаналізувати

визначені фактори, їх взаємодію та вплив на відповідний об'єкт контролю. Побудовано кореляційно-регресійну модель впливу витратних факторів на показник рентабельності продажу, який віддзеркалює ступінь ефективності діяльності підприємств водного транспорту. Результати оцінки моделі впливу витратних показників на рівень прибутковості продемонстрували напрями підвищення прибутку через оптимізацію таких витрат, як: виробничі витрати, пов'язані з формуванням собівартості реалізованої продукції (транспортування вантажів, перевезення пасажирів), адміністративні та інші операційні витрати. Доведено, що при здійсненні процедур внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту важливо підвищити контроль саме за такими видами витрат з обов'язковим оцінюванням питомої ваги матеріальних витрат, витрат на оплату праці у загальних витратах підприємств. Зазначено, що застосування у сфері внутрішнього контролю кореляційно-регресійної моделі призведе до підвищення ефективності контрольних процедур, що в свою чергу зумовить зростання рентабельності продажу на підприємствах водного транспорту.

Запропоновано, для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю, запроваджувати на підприємствах водного транспорту інтегрований підхід, який базуватиметься на функціональній синергії учасників внутрішнього контролю та управління ризиками з урахуванням низки чинників - галузевої специфіки, масштабів діяльності, нормативно-правового середовища, корпоративної культури. В основі інтегрованого підходу закладений механізм координації учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту», для введення у практику якого рекомендовано розробити відповідні внутрішні регламенти, зокрема: «Політика компанії водного транспорту з внутрішнього контролю та управління ризиками», «Карта ризиків», «Внутрішній стандарт управління ризиками».

За результатами розгляду синтезуючих компонентів (організації та функціоналу) системи внутрішнього контролю встановлено їх стійкий

взаємозв'язок за відповідними рівнями, що дає змогу реалізовувати процес внутрішнього контролю у необхідному форматі, забезпечувати постійний моніторинг результатів підприємства з погляду його ефективності та запропонувати найкращі моделі організації внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту.

На основі взаємодії керуючої та керованої підсистем управління встановлено, що між системою внутрішнього контролю та іншими системами управління в структурі управлінського циклу підприємств водного транспорту існує тісний функціональний взаємозв'язок. Це дає можливість підтвердити, що внутрішній контроль, перебуваючи на всіх рівнях управління підприємства водного транспорту, є основою його ефективного функціонування.

Ключові слова: внутрішній контроль, обліково-аналітичне забезпечення, система управління, підприємство водного транспорту, інтегрований підхід, управління ризиками, інформаційне забезпечення, ефективність, нормативний метод, кореляційно-регресійна модель, контрольні процедури, внутрішній аудит, взаємодія учасників, модель «Три лінії захисту».

ABSTRACT

Khetahurova N. O. Accounting and analytical support for internal control in the management system of water transport enterprises. – Qualifying scientific research as manuscript.

Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy in the specialty 071 «Accounting and Taxation» (07 «Management and Administration»). – Odessa National Economic University of the Ministry of Education and Science of Ukraine, Odesa, 2025.

The dissertation work reveals the theoretical and methodological principles of internal control in the management system of water transport enterprises, develops and provides practical recommendations aimed at improving the accounting and analytical support of internal control to increase the efficiency of the functioning of water transport enterprises.

Based on a retrospective analysis, the trends in the development of internal control in successive stages are determined and the targeted transformation of the internal control system is revealed in accordance with modern business realities related to the need to ensure the effective operation of business entities. It is proven that internal control occupies an important place in the management system of enterprises, being a regulatory element through which the effectiveness of management decisions is assessed; and a connecting element that performs the role of "feedback" between the basic and regulatory functions of the management system of business entities.

Problematic aspects of the interpretation of conceptual categories in the theory and practice of internal control are revealed. The essence of internal control, its specific diversity, based on the principles of unification, systematization, simplicity and relevance, is clarified. It is proved that for water transport enterprises to function effectively, it is advisable to apply the universal concept of internal control according to the COSO model, taking into account additions and detailing of certain

basic components, based on the specifics of the activities of water transport enterprises.

The significant role of water transport enterprises in the national economy of Ukraine is shown, based on the results of statistical analysis, with the determination of indicators: the specific weight of such enterprises in the total volume of business entities; the efficiency of seaports of Ukraine, as the largest group of water transport enterprises, in the Global Competitiveness Index system; the volume of products sold (works, services) and net profit (loss); cargo turnover by type of transport, cargo, export-import operations, with the construction of trend models of water transport cargo turnover. It is proven that water transport enterprises have great economic potential, and therefore increasing the efficiency of their work through improving the internal control system is an important factor that will provide Ukraine with high positions both in the domestic and global markets.

The essence of information support for internal control at water transport enterprises is revealed, taking into account the specifics of information resources at each stage of organizing and conducting internal control. It is proven that the approach to information support, based on the principles of materiality, economic feasibility and acceptability, makes it possible to verify the correctness of determining the main objects of accounting and control - income, expenses, financial results of the water transport enterprise, and to analyze economic activity with the identification of various risks at the appropriate stage of internal control.

Problematic aspects of methodological support for internal control at water transport enterprises are identified according to the following criteria: regulatory framework; control procedures and their sequence; verification of income and expenses. In order to improve methodological approaches to internal control / internal audit of relevant objects at water transport enterprises, it is proposed to: update industry-wide unified and information-synthesized methodologies (in terms of information resources of accounting subsystems) taking into account the requirements of state and non-state internal financial control; introduce into the current practice of accounting and control a special algorithm for determining the

freight rate using the variability principle, which optimizes the composition and size of income and expenses when transporting goods and passengers by water transport; develop or clarify internal accounting regulations in terms of substantiating costs that form the production cost of transport and related services, as well as in terms of substantiating costs by type, volume, economic feasibility, with a presentation of typical forms of supporting documents.

An assessment of the risks of economic activity at water transport enterprises was carried out in the logic of existing methods and techniques. Based on a review of common risk assessment methods, an analysis of the ratio of the main positive qualities of risk assessment methods was conducted, which showed that the normative method is the most optimal for water transport enterprises. Its application according to a special algorithm for water transport enterprises was proposed. A system of main indicators (asset status, operating expenses, profitability, business activity, liquidity indicators, financial stability, efficiency of activities) that affect the level of risk of water transport enterprises was determined, and an integrated assessment of the risks of the activities of the studied enterprises was carried out. A general methodology for assessing the risks of water transport enterprises has been developed for its implementation in current practice with the aim of increasing the efficiency of internal control.

It is substantiated that the effectiveness of the internal control system directly depends on the use of economic and mathematical modeling in the control process, with the help of which it is possible to analyze individual factors, their interaction and impact on the corresponding management object. A correlation-regression model of the impact of cost factors on the sales profitability indicator, which reflects the degree of efficiency of water transport enterprises, has been constructed. The results of the assessment of the model of the influence of cost indicators on the level of profitability demonstrated the directions of increasing profits through the optimization of such costs as: production costs associated with the formation of the cost of products sold (cargo transportation, passenger transportation), administrative and other operating costs. It has been proven that when implementing internal

control procedures at water transport enterprises, it is important to increase control over these types of costs with the mandatory assessment of the proportion of material costs, labor costs in the total costs of enterprises. It is noted that the use of the correlation-regression model in the field of internal control will lead to an increase in the efficiency of control procedures, which in turn will lead to an increase in the profitability of sales at water transport enterprises.

It is proposed to increase the efficiency of the internal control system by introducing an integrated approach at water transport enterprises, which will be based on the functional synergy of participants in internal control and risk management, taking into account a number of factors - industry specifics, scale of activity, regulatory environment, corporate culture. The integrated approach is based on a mechanism for coordinating participants in the risk management and internal control system according to the "Three Lines of Defense" model, for the implementation of which it is recommended to develop appropriate internal regulations, in particular: "Water transport company policy on internal control and risk management", "Risk map", "Internal risk management standard".

Based on the results of the consideration of the synthesizing components (organization and functionality) of the internal control system, their stable relationship at the appropriate levels has been established, which makes it possible to implement the internal control process in the required format, ensure constant monitoring of the enterprise's results in terms of its effectiveness, and offer the best models of organizing internal control at water transport enterprises.

Based on the interaction of the managing and managed management subsystems, it has been established that there is a close functional relationship between the internal control system and other management systems in the structure of the management cycle of water transport enterprises. This makes it possible to confirm that internal control, being at all levels of management of a water transport enterprise, is the basis for its effective functioning.

Key words: internal control, accounting and analytical support, management system, water transport enterprise, integrated approach, risk management, information support, efficiency, normative method, correlation-regression model, control procedures, internal audit, interaction of participants, «Three Lines of Defense» model.

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Наукові праці, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації

1.1. Монографії

1. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Методологічні засади внутрішнього контролю у світлі міжнародних та національних вимог. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні: монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. С. 61-71. URL : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/11539> (0,6 д. а.). *Особистий внесок здобувача: проведено узагальнення нормативних вимог та наукових підходів щодо визначення внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання (0,3 д. а.); Артюх О. В. – проведено аналіз регламентації внутрішнього контролю у бюджетній сфері (0,3 д. а.).*

2. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. Moderní aspekty vědy: LV. Díl mezinárodní kolektivní monografie / Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2025. str. 422-447. URL : <http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/mono-55.pdf> (1.1 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розкрито сутність основних контрольних процедур на стадії попереднього дослідження підконтрольного об'єкта (0,6 д. а.); Артюх О. В. – проведено аналіз дефініцій у сфері інформаційного забезпечення (0,5 д. а.).*

1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України

3. Артюх О. В., Хетагурова Н. О., Концептуальна модель системи внутрішнього контролю за об'єктами обліку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Наукове фахове видання ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. 2018. № 1 (12). С. 364-368. ISSN (Online): 2518-1971. URL: www.easterneurope-ebm.in.ua 12-2018-ukr (0,4 д. а.).

Особистий внесок здобувача: побудовано концептуальну модель системи внутрішнього контролю за окремими об'єктами внутрішнього контролю (0,2 д. а.); Артюх О. В. – висвітлено концептуальні засади внутрішнього контролю та підходи до інформаційного забезпечення (0,2 д. а.).

4. Хетагурова Н. О. Значення підприємств водного транспорту в національній економіці України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5337> (0,5 д. а.).

5. Хетагурова Н. О. Оцінка ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Сталий розвиток економіки*. № 1 (52), 2025. С. 410-417. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1199> (0,8 д. а.).

6. Хетагурова Н. О. Взаємодія учасників у процесі управління ризиками та внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. *Бізнес- навігатор*. Вип. 2 (79) 2025. С. 158-163. URL : http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2025/79_2025/27.pdf (0,5 д. а.).

7. Хетагурова Н.О. Оцінювання ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Наукові перспективи*. 2025. № 3 (57). С. 891-900. URL : <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/21930> (0,6 д. а.).

2. Наукові праці апробаційного характеру

8. Хетагурова Н. О. Проблеми внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. *Глобальні та регіональні аспекти інноваційного розвитку економіки: збірник матеріалів Всеукраїнської науково.-практичної конференції молодих вчених (м. Одеса, 23 березня 2018 р.)*. Одеса: ОНЕУ, 2018. С. 133-135 (0,1 д. а.).

9. Хетагурова Н. О. Внутрішній контроль: нормативне регулювання. Забезпечення економічної безпеки за умов фінансової нестабільності: збірник тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції

для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 27 червня 2020 р.). Київ : Аналітичний центр «Нова Економіка», 2020. С. 74-77 (0,2 д. а.).

10. Артюх О. В., Хетагурова Н. О., Лищенко О. Г. Удосконалення концептуальних підходів системи внутрішнього контролю. *Інновації для відродження: національний, регіональний, міжнародний контекст: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (м. Запоріжжя, 12-13 жовтня 2023 р.). Запоріжжя: НУ «Запорізька політехніка», 2023. С. 344-347 (0,3 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розглянуто функціонування суб'єктів внутрішнього контролю за моделлю «Трьох ліній захисту»* (0,1 д. а.); Артюх О. В. – проаналізовано концепцію ризикоорієнтованого внутрішнього контролю (0,1 д. а.); Лищенко О. Г. – простежено еволюцію підходів до концептуальних засад системи внутрішнього контролю (0,1 д. а.).

11. Артюх О. В., Самострол С. В., Хетагурова Н. О. Система внутрішнього контролю за моделлю COSO: огляд концептуальних засад. *Глокалізаційні аспекти інноваційного розвитку економіки: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених* (м. Одеса, 13 жовтня 2023 р.). Одеса: ОНЕУ, 2023. С. 166-167 (0,3 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розглянуто інтегровану концепцію системи внутрішнього контролю за моделлю COSO, виходячи з її п'яти структурних компонентів* (0,1 д. а.); Артюх О. В. – проаналізовано наукові підходи до визначення системи внутрішнього контролю (0,1 д. а.); Самострол С. В. – розглянуто принципи внутрішнього контролю за моделлю COSO (0,1 д. а.).

12. Хетагурова Н. О. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю: *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 20 жовтня 2023 р.). Київ: Інтерсервіс, 2023. С. 352-357 (0,3 д. а.).

13. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Місце внутрішнього контролю у системі управління підприємством. *Сучасні трансформації у світовій економіці: виклики та пріоритети розвитку: матеріали Міжнародної науково-*

практичної конференції студентів та молодих вчених (м. Одеса, 27 жовтня 2023 р.). Одеса: МГУ, 2023. С. 71-74 (0,2 д. а.) *Особистий внесок здобувача: визначено місце внутрішнього контролю в управлінському процесі на підставі функціональної взаємодії внутрішнього контролю з іншими елементами системи управління (0,1 д. а.); Артюх О. В. – досліджено складові системи управління підприємством (0,1 д. а.).*

ЗМІСТ

ВСТУП.....	19
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО	
 КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ: СУЧАСНА	
 ПРОБЛЕМАТИКА.....	30
1.1. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю та визначення його місця в системі управління підприємством.....	30
1.2. Внутрішній контроль як понятійна категорія: розкриття проблемних аспектів	49
1.3. Критичний огляд концептуальних засад системи внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту.....	68
Висновки до розділу 1	80
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО	
 КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВОДНОГО	
 ТРАНСПОРТУ.....	82
2.1. Підприємства водного транспорту в національній економіці України: значення, виклики та перспективи.....	82
2.2. Інформаційне забезпечення як основний елемент внутрішнього контролю.....	100
2.3. Методичні підходи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту: діагностика, напрями удосконалення	123
Висновки до розділу 2.....	148
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ПЕРЕДУМОВА	
 ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	151

3.1. Оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту як чинник підвищення результативності внутрішнього контролю.....	151
3.2. Кореляційно-регресійне моделювання в оцінці дієвості процедур внутрішнього контролю.....	172
3.3. Взаємодія учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю як основа продуктивного функціонування підприємств водного транспорту.....	193
Висновки до розділу 3.....	206
ВИСНОВКИ.....	209
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	214
ДОДАТКИ.....	233

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

CBK	– Система внутрішнього контролю
COSO	– Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредуея
INTOSAI	– International Organization of Supreme Audit Institutions / Міжнародна організація вищих органів аудиту
ISSAI	– Міжнародні стандарти вищих органів аудиту
MCA	– Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг
ERM	– Enterprise Risk Model / модель управління ризиками компаній
ЄС	– Європейський Союз
ПрАТ «УДП»	– Приватне акціонерне товариство «Українське Дунайське пароплавство»
ГВСП	– Госпрозрахункові відокремлені структурні підрозділи
СЕФ	– Служба експлуатації флоту
НП(С)БО	– Національні стандарти бухгалтерського обліку
ПКУ	– Податковий кодекс України
ЗЗЧ	– Вартість змінно запасних частин
PwC	– PriceWaterhouseCoopers

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Ефективне управління будь-якого господарюючого суб'єкта в умовах ринкової економіки неможливе без систематичного та безперервного внутрішнього контролю. Значна кількість підприємств зазнає збитків через неефективне використання ресурсів, відсутність достовірної, повної та своєчасної економічної інформації про діяльність суб'єктів господарювання, викривлення даних обліку та звітності через формальність чи недостатність контрольних заходів. В умовах обмеженості ресурсів, зростання конкурентної боротьби зростає необхідність ефективного використання кожної вкладеної грошової одиниці в діяльність підприємства. Це актуально також і для підприємств водного транспорту, особливо в умовах модернізації та автоматизації, технічного переозброєння, збільшення обсягів перевезень пасажирів і вантажів. І саме внутрішній контроль, є тим важливим інструментом, який в умовах економічних криз допомагає підприємству не просто виживати, а й успішно функціонувати: сприяє підвищенню ефективності його поточної діяльності і, як наслідок, зниженню ризиків банкрутства у майбутньому. Тому дослідження внутрішнього контролю у напрямку вирішення проблемних питань його обліково-аналітичного забезпечення та розробки засобів підвищення ефективності внутрішнього контролю є актуальним.

Теоретико-методичні, організаційні аспекти внутрішнього контролю, проблемні питання обліково-аналітичного забезпечення та оцінювання ризиків контролю у системі управління вітчизняних підприємств розглядалися у працях багатьох вчених та науковців: О. В. Артюх, К. Л. Багрія, Р. М. Волчека, П. М. Горбаня, О. А. Євтушевської, О. Ю. Кузьменко, С. Д. Лучик, В. Ф. Максимової, Д. Є. Мендрик, К. О. Назарової, Н. В. Овчарової, Ю. П. Остапенко, В. П. Пантелеєва, Н. В. Приказюк, О. Б. Пугаченко, Н. О. Рязанової, К. Д. Семенової, О. М. Старенької, Н. М. Тимченко, Т. В. Фоміної та інших фахівців. Високо оцінюючі наукові

досягнення, не можна не відмітити, що на сучасному етапі багато питань і досі є відкритими; положення теоретико-методичного та прикладного характеру у сфері внутрішнього контролю та його обліково-аналітичного забезпечення залишаються недостатньо розробленими для використання у різних галузях економіки, зокрема на підприємствах водного транспорту.

Актуальність, практична значущість окреслених вище питань обумовили вибір теми дисертаційної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на удосконалення обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю, яке сприятиме підвищенню ефективності системи управління підприємств водного транспорту.

Для досягнення мети поставлено такі завдання:

- здійснити ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю та визначити його місце у системі управління суб'єктів господарювання;
- розкрити проблемні аспекти внутрішнього контролю, як понятійної категорії, та уточнити сутність споріднених дефініцій у контрольній сфері;
- розвинути, на підставі критичного огляду сучасних концепцій внутрішнього контролю, теоретичні підходи до основних елементів контрольної системи на підприємствах водного транспорту;
- показати значення підприємств водного транспорту в національній економіці України та розкрити сучасні виклики та перспективи їх розвитку;
- поглибити методичні засади інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, базуючись на принципах системності, повноти та своєчасності;
- удосконалити методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю через діагностування різноманітних методик, встановлення та вирішення проблемних аспектів їх впровадження;
- довести важливість оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту для підвищення результативності внутрішнього контролю;

- поглибити процес кореляційно-регресійного аналізу рентабельності та обґрунтувати практичну значущість економіко-математичного моделювання для підвищення дієвості процедур внутрішнього контролю;

- удосконалити взаємодію учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю у площині продуктивного функціонування підприємств водного транспорту з розширенням підходів до організаційних моделей внутрішнього контролю.

Об'єктом дослідження є процес формування обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних засад та практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту.

Методи дослідження. Методичною основою дослідження є загальнонаукові теоретичні та емпіричні методи: аналогія, порівняння та спостереження – при розкритті проблематики та тенденцій розвитку внутрішнього контролю; аналіз, розрахунки та моделювання – при дослідженні методичного інструментарію внутрішнього контролю; синтез, абстрагування та узагальнення – при розгляді складових елементів об'єкта контролю, як єдиного цілого.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні документи, офіційні дані Державної служби статистики України, наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем організації внутрішнього контролю та його методичного забезпечення, матеріали науково-практичних конференцій, посібники, інформаційні ресурси мережі Інтернет, фінансова звітність, статистичні дані, первинна документація, електронні бази даних та інші облікові відомості об'єктів дослідження – підприємств водного транспорту.

Наукова новизна отриманих результатів. Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних засад, удосконаленні методико-

прикладних аспектів обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту.

До найбільш вагомих результатів дисертації, які містять наукову новизну, належать такі:

удосконалено:

- термінологічне тлумачення базових категорій внутрішнього контролю, що, на відміну інших підходів, дало змогу визначити сутність та видову розмаїтість внутрішнього контролю за принципами уніфікації, систематизації, простоти та доречності з метою поглиблення теоретичних положень внутрішнього контролю;

- методичні засади внутрішнього контролю у частині обґрунтування інформаційного забезпечення (його сутності, видів), які, на відміну від наявних, враховують специфіку інформаційних ресурсів за кожним етапом внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту, що дозволяє перевірити об'єкти контролю з визначенням різноманітних ризиків, базуючись на принципах суттєвості, економічної доцільності, прийнятності, та забезпечити достовірне, повне, якісне та своєчасне розкриття інформації про об'єкти контролю;

- підходи до методичного забезпечення внутрішнього контролю / аудиту на державному та недержавному рівнях у контексті ключових компонент (регламентація, процедури, об'єкти перевірки - доходи і витрати), за допомогою яких підприємства водного транспорту зможуть: оновлювати галузеві уніфіковані та інформаційно синтезовані методики (у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем) із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього контролю; застосовувати особливий алгоритм визначення фрахтової ставки за принципом варіативності з ціллю підвищення доходів та оптимізації витрат при перевезенні вантажів та пасажирів; розробляти або уточнювати внутрішні регламенти у частині обґрунтування витрат, які формують виробничу собівартість транспортних

та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю, із наведенням підтверджуючих документів;

– методичні аспекти оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту у частині застосування за певним алгоритмом нормативного методу, як найбільш оптимального, що дозволило здійснити, на підставі основних показників (майнового стану, операційних витрат, рентабельності, ділової активності, показники ліквідності, фінансової стійкості, ефективності діяльності) інтегральну оцінку ризиків та, на відміну від існуючих підходів, розробити для впровадження у практику методику оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту;

– науково-практичні підходи до взаємодії учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю, які на відміну від існуючих, ґрунтуються на функціональній синергії учасників з урахуванням низки чинників (галузевої специфіки, масштабів діяльності, нормативно-правового середовища, корпоративної культури) за інтегрованим підходом, в основі якого закладений механізм координації учасників за моделлю «Три лінії захисту» із закріпленням у відповідних внутрішніх регламентах. Це дає змогу запропонувати найкращі моделі організації внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту, забезпечувати постійний моніторинг їх продуктивного функціонування;

одержали подальший розвиток:

– теоретичні засади становлення внутрішнього контролю з урахуванням його цільової трансформації та визначення місця контролю у системі управління компанії, як регулюючого та з'єднуючого елемента системи, що сприятиме ефективності управлінських рішень суб'єктів господарювання;

– теоретико-методичний підхід до застосування узагальненої концепції внутрішнього контролю за моделлю COSO на підприємствах водного транспорту, за яким, на відміну від існуючих, пропонується деталізувати базові компоненти та враховувати відповідні доповнення, виходячи із специфіки

діяльності таких підприємств, що дасть можливість побудувати ефективну систему внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту;

- методичні підходи у частині здійснення аналізу економічного потенціалу підприємств водного транспорту за допомогою статистичних методів (зокрема, аналізу динаміки та трендового моделювання), які, на противагу існуючій практиці, дали змогу розкрити значення таких підприємств в національній економіці України, встановити сучасні виклики та зазначити, що зростання економічного розвитку підприємств водного транспорту забезпечить Україні високі позиції на внутрішньому та світовому ринках;

- розширення у процесі внутрішнього контролю методу економіко-математичного моделювання, який, на відміну від існуючого, полягає у побудові кореляційно-регресійної моделі, за допомогою якої можна проаналізувати витратні фактори впливу на рівень прибутковості підприємств водного транспорту. Це дає змогу довести, що результати моделювання обумовлюють підвищення дієвості контрольних процедур у ході перевірки витрат та через їх можливу оптимізацію – підвищення прибутку на підприємствах водного транспорту.

- теоретико-прикладні підходи до системи управління підприємств водного транспорту, які на відміну існуючих, розглядаються у контексті взаємодії керуючої та керованої підсистем управління з встановленням функціональної взаємозалежності системи внутрішнього контролю з іншими системами управління в структурі управлінського циклу, що дало можливість довести, що внутрішній контроль, перебуваючи на всіх рівнях управління підприємством, є основою ефективного функціонування та успішного розвитку підприємства водного транспорту.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами грантами. Результати дисертаційної роботи використані відповідно до плану науково-дослідних робіт Одеського національного економічного університету в рамках розкриття таких тем науково-дослідної роботи кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту:

1) «Інформаційний потенціал систем обліку та контролю в умовах сталого розвитку підприємства» (№ державної реєстрації 0115U000626). У межах даної теми систематизовано наукові підходи та проведено аналізування нормативно-правових актів на національному та міжнародному рівні щодо сутності внутрішнього контролю, розгляду його як системи за взаємопов'язаними елементами (довідка від 28.04.2025 р., № 01-17/384);

2) «Реформування обліково-контрольної системи підприємств в умовах застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (№ державної реєстрації 0120U102728). У межах цієї теми досліджено процеси реформування контролю, проблемні аспекти внутрішнього аудиту та напрями їх вирішення із врахуванням міжнародного досвіду; здійснено оцінювання ризиків як головної компоненти системи внутрішнього контролю, та доведено, що успішний розвиток будь-якого підприємства пов'язаний з ефективним управлінням ризиками (довідка від 28.04.2025 р., № 01-17/384).

Також у процесі дослідження виконано наступні види науково-дослідної роботи за госпдоговірною тематикою кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Одеського національного економічного університету:

1) «Удосконалення методики проведення внутрішнього контролю», договір № 235/2017 від 30.11.2017 р. між ТОВ «Аллекс Форс» та Одеським національним економічним університетом (розкрито напрями удосконалення концептуальних засад внутрішнього контролю; з метою удосконалення методичного забезпечення розроблено синтезована модель облікової політики та програма внутрішнього контролю облікової політики для впровадження на ТОВ «Аллекс Форс», основним видом діяльності якого є транспортно-експедиційні та брокерські послуги у сфері морського та річкового транспорту);

2) «Внутрішній податковий контроль на підприємстві: удосконалення методичного забезпечення», договір № 258/2019 від 27.05.2019 р. між ПП «Босфор Ч» та Одеським національним економічним університетом (розглянуто концепція та інформаційне забезпечення внутрішнього

податкового контролю в системі управління вітчизняних підприємств; з ціллю покращання контрольного процесу в податковій галузі розроблено структурно-функціональну схему організації внутрішнього податкового контролю за варіативним підходом та удосконалено порядок складання декларації з податку на прибуток для впровадження на ПП «Босфор Ч», основним видом діяльності якого є організація перевезень водним транспортом, експедиція вантажів та інша допоміжна діяльність у сфері транспорту).

Тему дисертаційного дослідження затверджено Вченою радою Одеського національного економічного університету 13.04.2021 р., протокол № 7.

Практичне значення отриманих результатів дослідження полягає в обґрунтуванні положень, висновків, рекомендацій, які забезпечують практичне використання методичного інструментарію внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту для підвищення ефективності їх діяльності.

Основні теоретико-методичні та практичні результати дослідження прийнято до впровадження у діяльність вітчизняних підприємств, що підтверджується відповідними довідками, зокрема у частині:

- застосування методичного підходу до формування обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю за кожним його етапом, з урахуванням специфіки інформаційних ресурсів та різноманітних ризиків; розроблення внутрішнього стандарту управління ризиками за запропонованою моделлю; проведення аналізу впливу витратних факторів на показник рентабельності діяльності підприємства водного транспорту за допомогою кореляційно-регресійного моделювання (довідка від Державного підприємства «Одеський морський торговельний порт» за № 06/1 від 18.03.2025 р.);

- прийняття інтегрованого підходу до взаємодії учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту» для координації дій учасників, розробці оптимальної моделі організації внутрішнього контролю та забезпечення постійного моніторингу

ефективного функціонування підприємства; застосування методики оцінювання ризиків за особливим алгоритмом діяльності підприємства водного транспорту (довідка від Ізмаїльської філії «Адміністрація Ізмаїльського морського порту» Державного підприємства «Адміністрація морських портів України» за № 60/14 від 18.03.2025р.);

- оновлення обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у межах синтезованого підходу до інформаційних ресурсів бухгалтерського та податкового обліку, з врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю; уточнення внутрішніх регламентів стосовно обґрунтовування витрат, які формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю (довідка від Госпрозрахункового відокремленого структурного підрозділу «Кілійський судноремонтний завод» приватного акціонерного товариства «Українське Дунайське пароплавство» за №01-13.4.207 від 18.03.2025 р.);

- вирішення проблем термінології, сутності, видів та методичного забезпечення системи внутрішнього контролю; застосування порядку формування документального забезпечення контролю на підставі синтезу обліково-аналітичних ресурсів за послідовними етапами; використання методики оцінювання ризиків діяльності за нормативним методом, з урахуванням особливостей підприємства водного транспорту (довідка від ТОВ «Судноремонтне підприємство «Дунайсудносервіс» за № 54 від 20.03.2025 р.);

- розроблення контрольних процедур у контексті цілей внутрішнього контролю (аудиту) за послідовними етапами його організації та здійснення; оновлювати внутрішні регламенти із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього контролю; удосконалювати методики у частині обліку витрат, що формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг за видами, обсягом, економічною доцільністю з розробкою (при необхідності) типових форм підтверджуючих первинних документів (довідка від ТОВ «НЬЮЕНЕРДЖІ» за № 19/03 від 21.03.2025 р.).

Одержані автором наукові результати використовуються у навчальному процесі: Одеського національного економічного університету під час викладання дисциплін «Теорія фінансового контролю», «Внутрішній контроль», «Внутрішній аудит», «Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень», «Державний фінансовий контроль», «Податкові ризики в обліковій системі» та під час розробки методичних матеріалів (довідка ОНЕУ за № 01-17/385 від 28.04.2025 р.); Ізмаїльського державного гуманітарного університету у процесі викладання дисциплін «Контролінг», «Облік і аудит», «Бухгалтерський облік», «Фінанси, податки та податкова система» (довідка ІДГУ за №1-7/171 від 26.03.2025 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаною науковою працею, у якій викладено авторський підхід до обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту. Розглянуті підходи, ідеї, отримані результати, які визначають наукову новизну, належать авторові. Основні пропозиції дисертаційної роботи знайшли відображення у монографіях, наукових статтях, тезах, які вказані у списку опублікованих праць. Із наукових праць, які опубліковані у співавторстві, використано лише положення та ідеї, які належать здобувачеві. Матеріали інших авторів, що використовувались у роботі, мають необхідні посилання в тексті та застосовувалися з метою підкріплення важливості наукової тематики та розвитку ідей здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення роботи оприлюднено на: Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених «Глобальні та регіональні аспекти інноваційного розвитку економіки» (м. Одеса, 2018 р.); Міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів та молодих учених «Забезпечення економічної безпеки за умов фінансової нестабільності» (м. Київ, 2020 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Інновації для відродження: національний, регіональний, міжнародний контекст» (м. Запоріжжя, 2023 р.); Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених «Глобалізаційні аспекти

інноваційного розвитку економіки» (м. Одеса, 2023 р.); X міжнародній науково-практичній конференції «Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти» (м. Київ, 2023 р.); Міжнародній науково-практичній конференції студентів та молодих вчених «Сучасні трансформації у світовій економіці: виклики та пріоритети розвитку» (м. Одеса, 2023 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 13 наукових праць (7 одноосібно), зокрема: 5 статей у наукових фахових виданнях, 1 розділ у монографії українського видання (у співавторстві), 1 розділ у зарубіжній монографії (у співавторстві) та 6 публікацій апробаційного характеру в українських та міжнародних науково-практичних конференціях. Загальний обсяг публікацій складає 5,9 д. а., з них особисто автору належить 4,4 д. а.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається із вступу, трьох розділів, що містять дев'ять підрозділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Дисертацію викладено на 290 сторінках, з них 196 сторінки основного тексту. Робота включає 29 рисунків, 34 таблиць, 18 формул, 18 додатків (на 56 сторінках). Список використаних джерел налічує 170 найменувань (на 19 сторінках).

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ: СУЧАСНА ПРОБЛЕМАТИКА

1.1. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю та визначення його місця у системі управління суб'єктів господарювання

Дослідження теоретичних засад внутрішнього контролю важливо починати з ретроспективного аналізу його становлення та розвитку з подальшим визначенням місця внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання.

Розуміється, внутрішній контроль є одним із змістовно-структурних компонентів контролю, тому його дослідження має відбуватися у тісній взаємодії з вивченням загальних тенденцій розвитку контролю.

Слово «контроль» походить від латинського слова «contra rotulus» та від наступної трансформації французького слова «contrôle: contre- / зворотний, протилежний, подвійний рахунок; -role / список, перелік, реєстр», що означає «зіставлення, перевірка раніше розглянутого питання» [1, с. 558].

Контроль пройшов значний шлях у своєму розвитку: від операційної до стратегічної ролі. У сучасних умовах внутрішній контроль вносить суттєвий внесок в управління ризиками та підвищення ефективності діяльності компанії. Для розуміння розвитку внутрішнього контролю розглянемо основні моменти його становлення.

Більшістю науковців періодизація розвитку внутрішнього контролю здійснюється відповідно виокремленню наступної ознаки – появи та розвитку певних суспільно-економічних відносин. Л. В. Дікань зазначає, що «історичний розвиток контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами для існування всього суспільства» [2, с. 18]. Аналогічною є думка У. О. Гуцаленка, який стверджує, що «внаслідок вивчення теоретичних та практичних основ історії

виникнення та розвитку контролю на рівні підприємства виникають нові завдання контролю, які зумовлені конкретними умовами господарювання [3, с. 370]. А. Ю. Козаченко зосереджує увагу на дослідженні кожного з «етапів еволюції, що впливали на формування та розвиток внутрішньогосподарського контролю як системи суспільних відносин, які змінювались у різні часи, відображаючи організацію праці та процеси управління» [4, с. 15]. С. М. Зубчик визначає основою періодизації розвитку внутрішнього контролю періодизацію «історичного процесу», сутністю якої є «виокремлення п'яти типів суспільно-економічних формацій: первіснообщинної, рабовласницької, феодальної, капіталістичної та комуністичної, кожна з яких характеризується різними виробничими та іншими відносинами» [5, с. 97]. Т. О. Каменська, досліджуючи історію виникнення та розвитку внутрішнього контролю, має інший погляд і виділяє «п'ять основних хронологічних етапів, за критерії виокремлення яких взято стан функцій всередині корпорацій та розвиток застосовуваних технологій» [6, с. 62].

Вважаємо, що контроль існує в будь-якому суб'єкті господарювання і адекватний стану цього суб'єкта, що формується під впливом розвитку внутрішнього та зовнішнього економічного середовища. Контроль змінювався та розвивався під впливом змін економічних відносин і пройшов у розвитку п'ять етапів, відповідних стадіям його розвитку на основі поступової трансформації визначення цього поняття (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Періодизація розвитку внутрішнього контролю за фактором еволюції
суспільно-економічних відносин

Етап	Назва етапу	Особливості внутрішнього контролю
1	2	3
Перший етап – період до XVI століття	Період зародження контрольних процедур	- лаконічність, фрагментарність, безперервність і простота прийомів контролю; - відсутність необхідності в існуванні розвинутого контролю через відсутність досконалих управлінських функцій; - використання окремих прийомів внутрішнього контролю:

Продовження табл. 1.1

1	2	3
		інвентаризація товарно-матеріальних цінностей; розподіл функцій безпосереднього доступу до матеріальних цінностей, управління та контролю за ними; відокремлення функцій обліку та контролю із закріпленням останньої за спеціально підготовленими особами
Другий етап – період з XVI до середини XIX століття	Період становлення обліку та контролю як його частини	- становлення системи бухгалтерського обліку; - необхідність в існуванні розвинутого контролю через поділ функцій володіння власністю та управління підприємствами; - розвиток внутрішнього контролю як найважливішої функцій обліку; - використання внутрішнього контролю як невід'ємної частини обліку, переважно в особистих інтересах власника підприємства; - виконання функції внутрішнього контролю як працівником підприємства, так і зовнішнім фахівцем; - регулярне використання різноманітних заходів, процедур і способів внутрішнього контролю; - формування цілей та завдань контрольних процедур у вигляді виявлення помилок, перевірки чесності осіб, відповідальних за збереження товарно-матеріальних цінностей та майна
Третій етап – період з початку XIX до початку XX століття	Період початку формування системи внутрішнього контролю	- формування якісно нового рівня – системи внутрішнього контролю; - недосконалість системи контролю із спрямуванням переважно на контроль за грошовими потоками; - формування системи фахівців – інституту зовнішнього аудиту; - переорієнтація контролю з перевірки кожної операції корпорації на пошук нових способів, прийомів, що дозволяють скоротити трудовитрати на зовнішній фінансовий контроль; - створення та розвиток нових технологій перевірки: прийомів вибіркової перевірки, що враховує ступінь надійності внутрішнього контролю; тестування надійності діючої системи внутрішньої перевірки; - орієнтація внутрішнього контролю не на виявлення та усунення виявлених порушень, а на запобігання навмисних та ненавмисних помилок
Четвертий етап – період з середини до кінця XX століття	Період завершення формування цілісної системи внутрішнього контролю	- завершення формування системи внутрішнього контролю; - уніфікація та формалізація вимог до системи внутрішнього контролю в міжнародному масштабі, що закріплюється відповідними нормативними актами; - створення міжнародних об'єднань внутрішніх контролерів та аудиторів; - становлення основ формування системи державного фінансового контролю; - визнання та нормативне закріплення ролі внутрішнього контролю щодо зовнішніх аудиторських перевірок

Продовження табл. 1.1

1	2	3
П'ятий етап – період з кінця XX, початку XXI століття	Період формування ризик-орієнтованої системи внутрішнього контролю	- удосконалення організаційних системи внутрішнього контролю; - превентивна спрямованість системи внутрішнього контролю як основи подальшої контрольної діяльності; - розвиток системи внутрішнього контролю як елемента загальної системи управління; - з'єднання компонентів системи внутрішнього контролю та компонентів системи управління ризиками; - зближення функцій контролю з ризик-менеджментом; - становлення та розвиток ризик-орієнтованої системи комплексної системи внутрішнього контролю у взаємозв'язку із стратегіями та цінністю компанії

Джерело: сформовано за [2 - 9]

Перший етап, що охоплює період до XVI століття, відповідав епохі зародження контрольних процедур. Особливістю внутрішнього контролю на першому історичному етапі розвитку є його гранична лаконічність в умовах вкрай повільного розвитку економічних конструкцій. У цьому періоді прийоми управління перебували в зародковому стані.

Перші прояви контролю спостерігалися в Стародавньому Єгипті, Греції, Китаї, Персії. Спочатку контроль виник у недосконалій формі, як засіб регулювання виробництва і розподілу виготовлених засобів життя, що мав форму кількісного контролю звичайних господарських процесів із землею, худобою, заготівлею продуктів та їх споживанням [2, с. 19-20; 3, с. 370; 4, с. 15; 5, с. 98].

У Стародавньому Єгипті розвиток контрольних процедур відбувався у вигляді перевірки достовірності розподілу продуктів харчування. Контроль цієї господарської операції здійснювався перерахунком кількості цінностей, фактичного відпуску, порівнянням кількості виданих продуктів з нормами, виявлянням відхилень [4, с. 16; 5, с. 98; 7, с. 10; 8, с. 13].

У Стародавній Греції контроль існував у вигляді збереження власності насамперед рухомого і нерухомого майна. Збереження власності доручалося матеріально відповідальній особі, яка була спроможна в разі крадіжки

відшкодувати вартість цінностей у десятикратному розмірі. Така нестача майна покривалася із заставних коштів, майна матеріально відповідальної особи або її поручителів. У цьому випадку складалося розуміння контролю як прийому інвентаризації у вигляді перевірки цінностей [3, с. 370-371; 4, с. 16; 5, с. 98; 7, с. 13; 8, с. 17].

Грецький філософ Аристотель вперше виявив певні облікові категорії, визначив їх зв'язок. Наукова праця Аристотеля «Політика» містила спробу розмежування облікових та контрольних функцій. Ревізія розглядалася як частина контрольного процесу, незалежного від обліку. Також, слід зазначити, що офіційна звітність давньогрецьких банків-трапез визначала таку мету як проведення наступного контролю діяльності виборних керівних посадових осіб і дотримання цими особами відповідальності за використання кредитних коштів [6, с. 13-14].

Облікова система стародавнього Китаю була достатньо складною, містила фіксацію приходу, витрат і залишку матеріалів. Загальна система обліку відображала рух цінностей, а також результати їх інвентаризації в натуральному вигляді. Це забезпечувало відповідний контроль за рухом і збереженням цих матеріальних цінностей. При цьому суб'єктами контролю були ревізори та контролери, завданнями яких було розкриття фактів виникнення збитків. Отже, можна стверджувати, що така облікова система заклала основи оперативно-сальдового методу обліку [6, с. 12].

Облікова культура Персії відома наявністю жорсткого контролюючого апарату, який здійснював контроль надходжень коштів на утримання імперії та великої постійно діючої армії. Обліковими та контрольними процедурами була реєстрація відповідних господарських фактів та журнал анонімних листів [7, с. 15].

У Римі практично завершився розвиток стародавнього обліку та контролю. Особливо широко був розвинений бюджетний облік державних доходів та видатків (у тому числі армійських фінансів), де контроль за допомогою спеціальних контролерів-квесторів полягав у перевірці

фактичного виконання кошторису, перевірці всіх операцій, пов'язаних із виплатами грошей, матеріальних цінностей. Також активно розвивалася контрольна процедура інвентаризації предметів власності держави (ліси, луги, флот та ін.) [6, с. 16-17; 7, с. 21-22].

У Середньовіччі почали безпосередньо з'являтися так звані контролери, обов'язками яких стала перевірка господарських операцій власника. Слід відзначити, що на ранніх стадіях становлення форми розвитку внутрішнього контролю багато в чому обумовлювали сучасні методи здійснення внутрішнього контролю, зокрема вивчення правильності ведення бухгалтерського обліку та оцінка доцільності здійснення господарських операцій. Характерним було те, що об'єктами контролю являлися «виробничі процеси, виконання виробничих планів, діяльність управлінців різних рівнів, процеси та норми витрачання сировини і матеріалів на виготовлення продукції. Метою контролю виступало відстежування руху матеріальних цінностей, порівняння фактичних даних з документальними та виявлення відхилень (нестач), а основною функцією контролю – захисна» [4, с. 16; 5, с. 99-100; 8, с. 22].

Удосконалення обліку господарських операцій та його систематизація відображені в науковій праці італійського математика Луки Пачолі «Трактаті про рахунки та записи» (1494 р.), що супроводжувалося адекватним розвитком однієї з найважливіших функцій обліку – функції внутрішнього контролю. Ця наукова праця була першим кроком у напрямку становлення обліку як прикладної науки, яка сформувалася з практичної діяльності.

На території Стародавньої Русі в XV столітті почали з'являтися установи з функціями державного контролю, це були так звані казенні двори, які пізніше стали початком формування системи централізованого контролю та управління. У цей час було сформовано так звані «прикази», тобто служби, які здійснювали контроль за державними доходами і були посередниками між верховною владою царя й управлінням на місцях. Тобто, вже тоді контроль

був однією з функцій менеджменту. Така система проіснувала до кінця XVII століття.

Другий етап, що охоплює часи з XVI до середини XIX століття, відповідав періоду становлення обліку та контролю як його частини. Період характеризується швидким зростанням економіки, викликаним процесами первісного накопичення капіталу. Зростаючі масштаби господарської діяльності та масштабне використання найманої праці призвели до усвідомлення необхідності та важливості внутрішнього контролю. За діями найманих робітників був просто необхідний постійний і ретельний контроль з боку менеджменту. Розвивається практика регулярного використання різноманітних заходів, процедур і способів внутрішнього контролю.

Бухгалтерський облік XVI-XVIII століть в Європі в основному спирався на наукові концепції французької школи, вагомий внесок якої підтверджується розробкою першої кодифікації правил комерції, що здійснена у Франції в 1673 році. Цей документ, який поклав початок принципів регулювання економіки, отримав назву Ордонанс про комерцію (*Ordonnance de Commerce*) або Кодекс Саварі (*Code Savary*) за ім'ям впливових купців Ж. Саварі та Ж. Кольберта. Крім наукової діяльності з систематизації емпіричних правил обліку французька школа сформувала систему теоретичної підготовки і набуття практичних навиків фахівців з бухгалтерського обліку. Тому бухгалтерський облік поступово стає предметом наукової діяльності [7, с. 54; 8, с. 33-34].

Третій етап, що охоплює другу половину XIX і початок XX століть, є періодом початку формування системи внутрішнього контролю. Період характеризується прискоренням темпів економічного зростання, підвищенням ступеня концентрації капіталу, розвитком корпорацій та перетворенням їх на найважливішу форму організації бізнесу із значним збільшенням кількості господарських операцій та їх складності. Менеджментом компаній визнається важливість та необхідність внутрішнього контролю – на зміну окремим прийомам контролю приходить формування системи внутрішнього контролю, обумовлене укрупненням та ускладненням самого бізнесу.

Бухгалтерський облік початку XIX століття характеризується формуванням двох основних тенденцій: перша ґрунтується на розгляді обліку з позиції становлення виробничих відносин, які виникають при збереженні, русі товарно-матеріальних цінностей (юридичний аспект); інша тенденція ґрунтується на обліку майна та інших господарських засобів (економічний аспект). Основоположником бухгалтерської науки є засновник ломбардської італійської школи Франческо Вілла (1801-1884), який систематично синтезував юридичні та економічні аспекти бухгалтерського обліку. Облік за його погляду складається з трьох основних частин: теорія обліку – економіко-адміністративні відносини; правила ведення реєстрів, їх практичне використання; організація управління, у тому числі ревізія рахунків [5, с. 102; 7, с. 56; 8, с. 34-35]. У середині XIX століття в країнах Європи – Італії, Франції, Німеччині Швейцарії, виникла бухгалтерська наука рахівництва.

Важливий внесок в усвідомлення важливості саме внутрішнього контролю вніс Анрі Файоль, який визначив основне призначення контролю – «сприяти успішному ходу кожної частини окремо і всього підприємства в цілому», основною метою є «виявлення слабких місць, помилок та своєчасне їх виправлення з подальшою метою недопущення». Вчений зазначає, що контрольні процедури складаються в «перевірці чи все виконується відповідно до затверджених планів, розроблених інструкцій та встановлених принципів» [3, с. 370; 4, с. 17; 5, с. 102]. У науковій праці «Загальне і промислове управління» (1916 рік) Анрі Файоль визначає внутрішній контроль як найважливішу із п'яти загальних функцій управління [3, с. 370; 4, с. 17; 5, с. 102].

Внутрішній контроль, перетворившись на початку XIX століття в систему, не тільки розвиває відомі контрольні процедури та прийоми, а й упроваджує нові: розподіл повноважень, ротація персоналу, використання та аналіз облікових записів [9, с. 8]. Функції внутрішнього контролю значно розширилися, перетворившись на організацію та координування дій, спрямованих на збереження активів, перевірку надійності облікової

інформації, дотримання облікової політики та процедур компанії, виконання вимог чинного законодавства.

Четвертий етап, що тривав із середини до кінця XX століття, це період завершення формування цілісної системи внутрішнього контролю. Розвиток транспортної інфраструктури та комп'ютерних технологій створили умови для збільшення масштабів обміну товарами й послугами на основі світового поділу праці та тісної взаємодії суб'єктів господарювання. Можливість вільного та швидкого переміщення всіх видів ресурсів, у тому числі робочої сили, миттєвого обміну інформацією на основі космічних технологій забезпечили якісно новий рівень процесів концентрації виробництва та створили можливість прямого й безпосереднього управління світовою економікою як єдиного цілого. Процеси глобалізації, що сприяли посиленню економічної взаємозалежності суб'єктів господарювання, зрощенню національних економік, включенню держави у регулювання економіки, позначилися на трансформації цілей та методів внутрішнього контролю господарюючих суб'єктів.

Як система, внутрішній контроль діяльності суб'єкта господарювання сформувався на початку XX сторіччя. Внутрішній контроль почав виконувати функції координування дій, які спрямовуються на забезпечення збереження активів підприємства, перевірку надійності його облікової інформації та можливості її використання для підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

СВК та вимоги до неї уніфікуються й формалізуються в міжнародному масштабі, закріплюються в низці нормативних актів. З'являються міжнародні об'єднання внутрішніх аудиторів, серед яких Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, ІІА), що створений 17 листопада 1941 року в США. Це фактично перша міжнародна професійна організація внутрішніх аудиторів, що в сучасних умовах займається розробкою, розповсюдженням та підтримкою стандартів внутрішнього аудиту [10].

Наступним кроком до уніфікації вимог СВК було створення в 1985 році в США Національної комісії боротьби з недостовірною фінансовою звітністю, відомої за ім'ям першого голови, Джеймса С. Тредуея (James C. Treadway), як Комісія Тредуея. Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредуея (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO), що є добровільною приватною організацією, в 1987 році провів ретельний аналіз стану внутрішнього контролю [11]. Результат цього дослідження був представлений у 1992 році документом «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control – Integrated Framework). Коротко цей документ прийнято називати концепцією COSO – за назвою організації, що його створила, або моделлю COSO [12]. Модель COSO стала особливо важливою, оскільки акцент був зроблений на відповідальності керівництва підприємства за стан внутрішнього контролю. У ній також було зазначено основні поняття, визначення внутрішнього контролю та його ключові компоненти.

Складність і водночас волатильність фінансових ринків зумовлювала складність заходів забезпечення їх стійкості, що вимагало залучення максимально можливої кількості інструментів регулювання, одним із яких стає внутрішній фінансовий контроль. У 80-90-ті роки XX сторіччя учасники фінансового ринку починають розробляти та використовувати Кодекси корпоративного управління як механізм гармонізації своїх взаємовідносин. Перша версія Кодексу корпоративного управління (Corporate governance Code UK) у вигляді Доповіді Кедбері (Cadbury Report) була підготовлена в 1992 році у Великобританії Комітетом під керівництвом Адріана Кедбері, сформованим Радою фінансової інформації Лондонської торгової біржі та професійним союзом бухгалтерських службовців. Цей документ встановлював регламенти управлінських процесів, приділяючи значні увагу системі внутрішнього контролю, загалом ідентичні COSO, для характеристики якої використовують модель COSO [13].

Об'єднаний Кодекс Корпоративного Управління (Combined Code), який об'єднував принципи, викладені комісією Кедбері, і принципи, що стосуються

ролі та відповідальності керівництва компаній, був виданий Лондонською Фондовою Біржею в 1998 році. До Об'єднаного Кодексу було включено вимогу про перевірку та підготовку звіту всіх трьох перелічених COSO типів контролю, а не лише фінансового контролю [13].

Міжнародною організацією вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI), що заснована у 1953 році, були розроблені ISSAI [14]. У 1992 році рекомендації INTOSAI щодо стандартів внутрішнього контролю вважалися документом про застосування стандартів до розроблення, впровадження та оцінки рівня внутрішнього контролю, що передбачало коригуючі дії щодо постійного оновлення зазначених рекомендацій [15].

Вагомим внеском у розвиток контрольної діяльності було прийняття IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю в Лімі (Перу) Лімської декларації керівних принципів контролю в жовтні 1977 року. Лімська декларація однаково суттєва для всіх органів фінансового контролю, об'єднаних в INTOSAI, незалежно від того, до якої сфери вони належать, на якому рівні розвитку знаходяться, як вони включені до системи управління або як вони організовані [16]. Досвід застосування Лімської декларації з того часу перевершив найбільш сміливі очікування і показав її безперечний вплив на розвиток перш за все державного фінансового контролю, у тому числі внутрішнього. Успіх Лімської декларації полягає насамперед наслідок того, що вона містить перелік усіх завдань та аспектів, пов'язаних з контрольною діяльністю, при цьому залишаючись суттєвою та лаконічною, що визначає «контроль – не самоціллю, а невід'ємною частиною системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів законності, продуктивності, результативності та економічності в управлінні фінансами на допустимо більш ранній стадії, з тим, щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, залучити винних до відповідальності, отримати компенсацію за завдану шкоду

або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому» [17].

Отже, підсумком четвертого періоду розвитку внутрішнього контролю є його остаточне формування як системи, уніфікація, стандартизація та орієнтація на вирішення принципово нового завдання – підвищення ефективності бізнесу. На цьому етапі отримує остаточне визнання та нормативне закріплення роль внутрішнього контролю щодо зовнішніх аудиторських перевірок. Незалежні аудитори в обов'язковому порядку мають починати перевірки з тестування надійності внутрішнього контролю, вважаючи, що при ефективній системі внутрішнього контролю ймовірність помилок незначна, фінансові дані досить повні та точні. Всі ці положення щодо внутрішнього контролю закріплені як обов'язкові в МСА (IPPF) [18].

П'ятий етап розвитку внутрішнього контролю, що охоплює кінець XX та початок XXI століття, це період появи нових викликів, до яких належать:

- нестабільність світової економічної ситуації;
- зростання агресивності зовнішнього середовища, включаючи банкрутства;
- жорсткість податкового законодавства, підвищення активності контролюючих органів;
- зниження кількісних та якісних показників людських ресурсів внаслідок демографічної кризи;
- активний розвиток ІТ-технологій та загострення загроз інформаційних ризиків.

Відповідно до цих викликів спостерігається подальший розвиток організації внутрішнього контролю, зміцнення та модернізація традиційних методів контролю, поява нових методологічних підходів і нових технологій. У методології внутрішнього контролю починає панувати процесний підхід, що передбачає використання ризик-орієнтованих технологій внутрішнього контролю. Важливе значення має превентивна спрямованість контролю, що

передбачає орієнтацію внутрішнього контролю на ідентифікацію ризиків, оцінювання їх величини та ймовірності реалізації.

Суттєвою особливістю, що характеризує подальший розвиток системи внутрішнього контролю як елемента управління, є її зрощення з такими компонентами управління, як ризик-менеджмент, менеджмент з управління якістю, ощадливе виробництво, впровадження систем збалансованих показників тощо. Паралельний розвиток цих систем сприяє виникненню ефекту синергії, що проявляється в обміні прийомами, методами, підходами в реалізації управлінських функцій.

Закон Сарбейнса-Окслі (Sarbanes-Oxley Act, SOA), прийнятий у США в 2002 році, був спрямований на реформування обліку, корпоративного управління та фінансової звітності в публічних компаніях, щоб акціонери, керівництво, директори, регулюючі органи, кредитори, інвестори та ринок загалом були впевнені в достовірності фінансової звітності, що публікується. Не можна не погодитися з тим, що Закон Сарбейнса-Окслі сприяв фактичній глобальній легалізації внутрішнього аудиту, відновленню довіри суспільства до корпоративної звітності [19, с. 18].

Найбільш складним аспектом Закону Сарбейнса-Окслі є вимоги до СВК компанії (розділ 404 Закону Сарбейнса-Окслі «Оцінка керівництва системою внутрішнього контролю»), які вимагають, щоб керівництво компанії проводило оцінку СВК компанії та складало звіт про стан внутрішнього контролю, який повинен включати: відповідальність керівництва щодо створення та підтримання адекватної структури й процедур внутрішнього контролю у фінансовій звітності; оцінку чинності структур і процедур внутрішнього контролю у відношенні фінансової звітності [20].

У 2004 році Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAS), спільно з Інститутом управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)), опублікувала звіт «Корпоративне управління – Правильний баланс» (Enterprise Governance – Getting the Balance Right). Загальний звіт IFAC/CIMA підтверджує важливість управління ризиками,

вважаючи, що управління ризиками необхідно для того, щоб збалансувати потреби ради директорів і зовнішніх користувачів та забезпечити основу для прийняття рішень на всіх рівнях. При цьому основна ціль корпоративного управління та внутрішнього контролю – не складання звітності про те, що відбувається в компанії, а покращення результатів її діяльності.

Суттєвою характеристикою є те, що внутрішній контроль вважається невід'ємним видом діяльності компанії. Такий підхід визнає необхідність розробки внутрішньої системи з урахуванням конкретних обставин, притаманних контролю кожної конкретної компанії. При цьому відзначається, що внутрішній контроль має бути невід'ємною частиною компанії, зобов'язаний бути вбудований у систему корпоративного управління та управління ризиками, всі співробітники мають бути проінформовані щодо своїх ролей і відповідально ставитися до своїх обов'язків, пов'язаних із функціонуванням системи внутрішнього контролю.

Початок ХХІ століття характеризується новими вимогами до внутрішнього контролю та, відповідно, кардинальною зміною вектору розвитку системи контролю. Цей вектор спрямований не тільки на реалізацію превентивних можливостей внутрішнього контролю, вирішення завдань ефективного використання ресурсів компанії як корпоративної системи, підвищення ефективності виробничо-фінансової діяльності, але й на зближення функцій контролю з ризик-менеджментом під час його трансформації в інструмент контролю за ризиками [9, с. 8].

У 2004 році COSO представив сучасну систему управління ризиками компаній - ERM [21]. Прийняття та використання основ, закладених у даній моделі, є основою стандартного уявлення про ризики та дозволяє компаніям побудувати ефективні системи корпоративного управління із ризик-орієнтованим підходом. Але її впровадження в компаніях спрямоване переважно на управління вже відомими ризиками. Вектор економічного розвитку та управління ризиками змінювався в напрямку ускладнення операційного середовища компаній, технологічності й глобальності бізнес-

процесів підприємств, що змусило менеджмент підвищувати спроможність щодо ідентифікації, оцінювання та підготовки до змін зовнішнього середовища, які можуть вплинути на стратегію компанії; врахування ризиків, що можуть впливати із впровадження стратегії [22, с. 64-66; 23, с. 106; 24, с. 1360-1362].

Це сприяло оновленню концепції та впровадженню моделі COSO-ERM, 2017 «Управління ризиками компанії – зіставлення ризиків зі стратегією та продуктивністю» [25; 26]. Сучасна версія моделі забезпечує новий погляд – оцінювання впливу ризиків на стратегічні рішення, що в майбутньому впливає на продуктивність, ефективність компанії та її цінність.

Новаціями моделі COSO-ERM, 2017 є: виявлення впливу ризиків на стратегічний розвиток компанії; підкреслення суттєвої ролі ризиків під час розробки та фактичної реалізації стратегії компанії; виявлення взаємозв'язку між ризиками, стратегіями та цінністю компанії [26]. Очевидно, що розуміння та дослідження взаємозв'язку ризиків та продуктивності формує підставу найкращого розуміння можливості компанії управляти її майбутнім розвитком з більшою довірою.

Підсумовуючи результати дослідження поетапного становлення та розвитку контролю, слід зазначити, що нині спостерігається трансформація системи внутрішнього контролю відповідно до бізнес-реалій XXI століття. Основним задачею внутрішнього контролю стало забезпечення раціонального й ефективного функціонування підприємства в рамках бачення його стратегічного розвитку. На основі результатів контролю приймаються відповідні управлінські рішення, які можуть забезпечити раціональне використання ресурсів, підвищення ефективності діяльності, мінімізації ризиків та підвищення конкурентних позицій суб'єкта господарювання.

У цьому сенсі уявляється важливим визначити місце внутрішнього контролю у загальній системі управління суб'єктів господарювання.

Система управління підприємством – це кібернетичне поняття, що передбачає сукупність об'єкта управління та керуючого елемента (суб'єкта управління), що взаємодіють між собою [27; 28, с. 118; 29; 30; 32; 33, с. 23-24].

Доцільно виділити складові системи управління компанією (рис. 1.1).

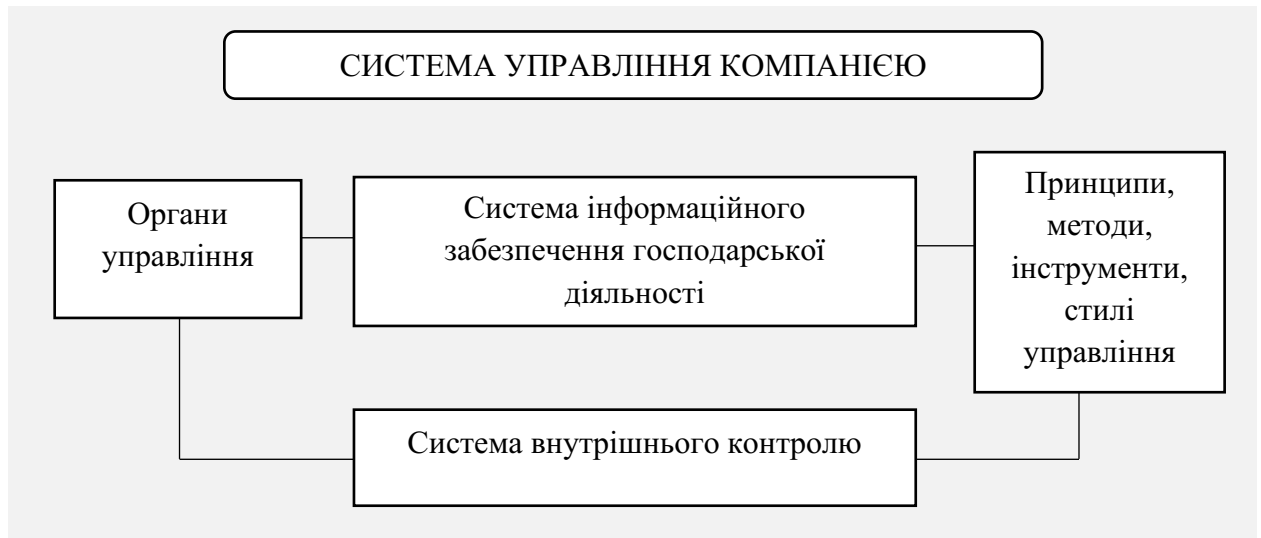


Рис. 1.1. Складові системи управління компанією

Джерело: складено на основі [27; 28, с. 118; 29; 30; 31, с. 202; 32, с. 24; 33, с. 23-24; 34, с. 137-139]

Керуючими елементами даної системи, який формує та здійснює управлінський вплив для забезпечення необхідного режиму діяльності об'єкта управління, є управлінський персонал та визначені цілі, принципи, методи, інструменти управління. Об'єктом системи управління є саме господарська діяльність підприємства. Система внутрішнього контролю є регулюючим елементом системи управління, головним завданням якого є оцінка ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх впровадження.

Внутрішній контроль – це контроль, який спрямований на забезпечення безперервності всіх бізнес-процесів і досягнення цілей компанії.

Будь-яка компанія в процесі здійснення діяльності проходить 3 стадії: планування; виконання планів; контроль. На останній стадії контролю

виявляються відхилення фактичних даних від запланованих, здійснюється аналіз із погляду можливості досягнення поставлених цілей та завдань. Якщо під час контролю виявлено суттєві відхилення, то керівництво компанії може скоригувати цілі та ввести уточнення до планів. При цьому контроль здійснюється на кожній стадії функціонування підприємства [34, с. 141].

Отже, можна зазначити, що роль контролю в системі управління підприємства визначає його основне призначення: виявити відхилення в діяльності об'єктів управління від заданого управляючою системою рівня; оцінити відхилення з погляду можливості досягнення цілей; надати інформацію суб'єктам управління для прийняття рішень і коригування цілей на новий період діяльності.

Не викликає сумніву і те, що контроль грає роль «зворотного зв'язку» та сприяє цілеспрямованій діяльності всіх бізнес-процесів компанії, ефективному використанню всіх видів ресурсів, дотриманню законодавства, і зрештою – досягненню цілей, що встановлені компанією. Таким чином утворюється управлінський цикл компанії та визначається місце функцій управління (рис. 1.2).

Внутрішній контроль є процесом, спрямованим на досягнення цілей підприємства та результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності компанії в цілому та її окремих підрозділів.

Не викликає сумнівів те, що саме контроль забезпечує «зворотний зв'язок» і процес прийняття управлінських рішень. У сучасних умовах внутрішній контроль як управлінська функція має здійснюватися на всіх рівнях управління компанією.

Оскільки контроль є однією з функцій управління, очевидно, що організація та підтримка системи внутрішнього контролю – процес, який здійснюється менеджментом компанії, який відповідальний за створення ефективної системи внутрішнього контролю, середовища контролю в компанії, своєчасне інформування про всі ризики.

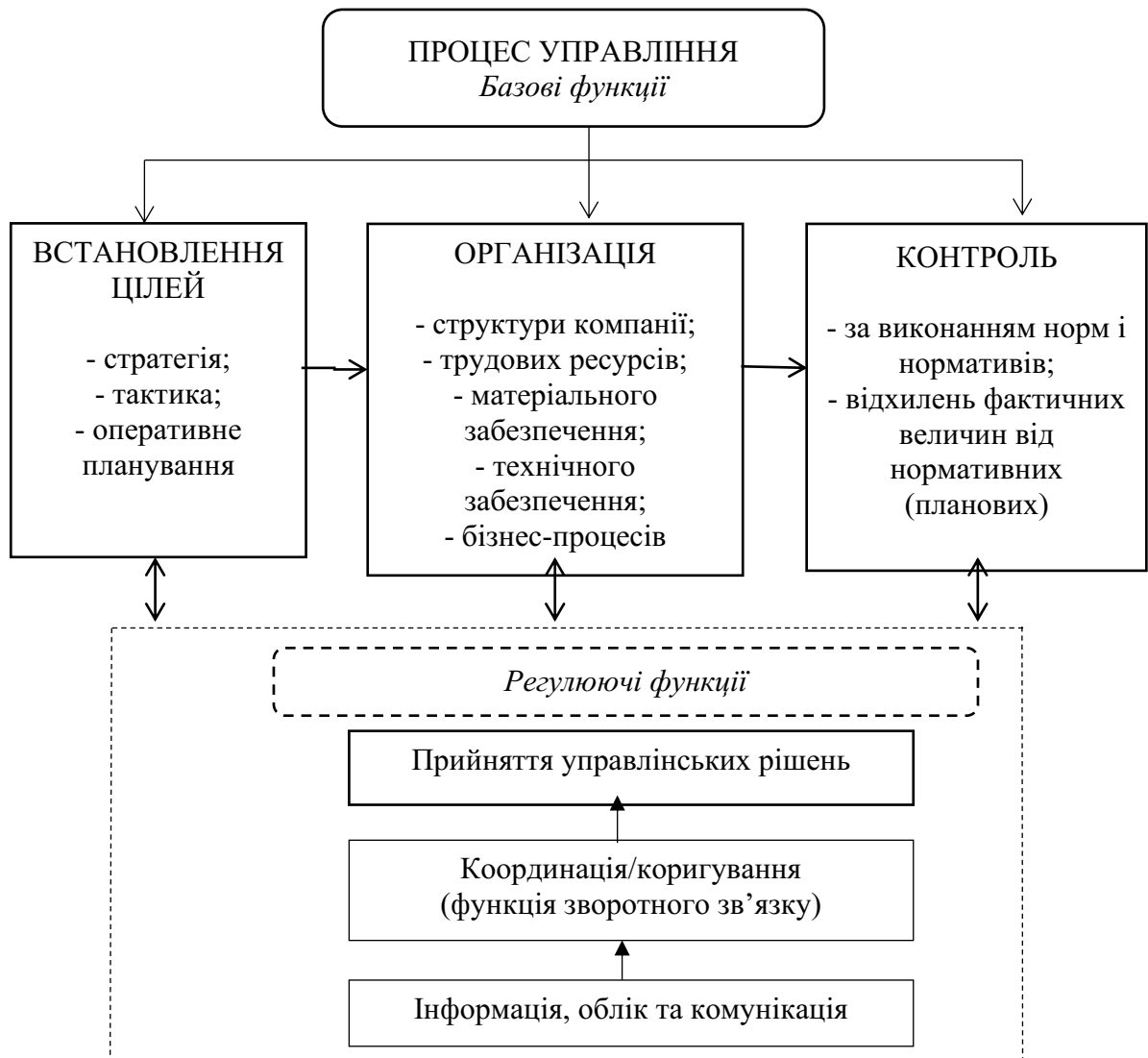


Рис. 1.2. Місце контролю, як функції, у процесі управління
 Джерело: складено за [34, с. 135; 35, с. 287-288; 36, с. 95; 37, с. 29; 38, с.147; 39, с. 45; 40, с. 111-112]

Враховуючи вищевикладене, унаочнимо місце та роль внутрішнього контролю в загальній системі управління суб'єктів господарювання (рис. 1.3).

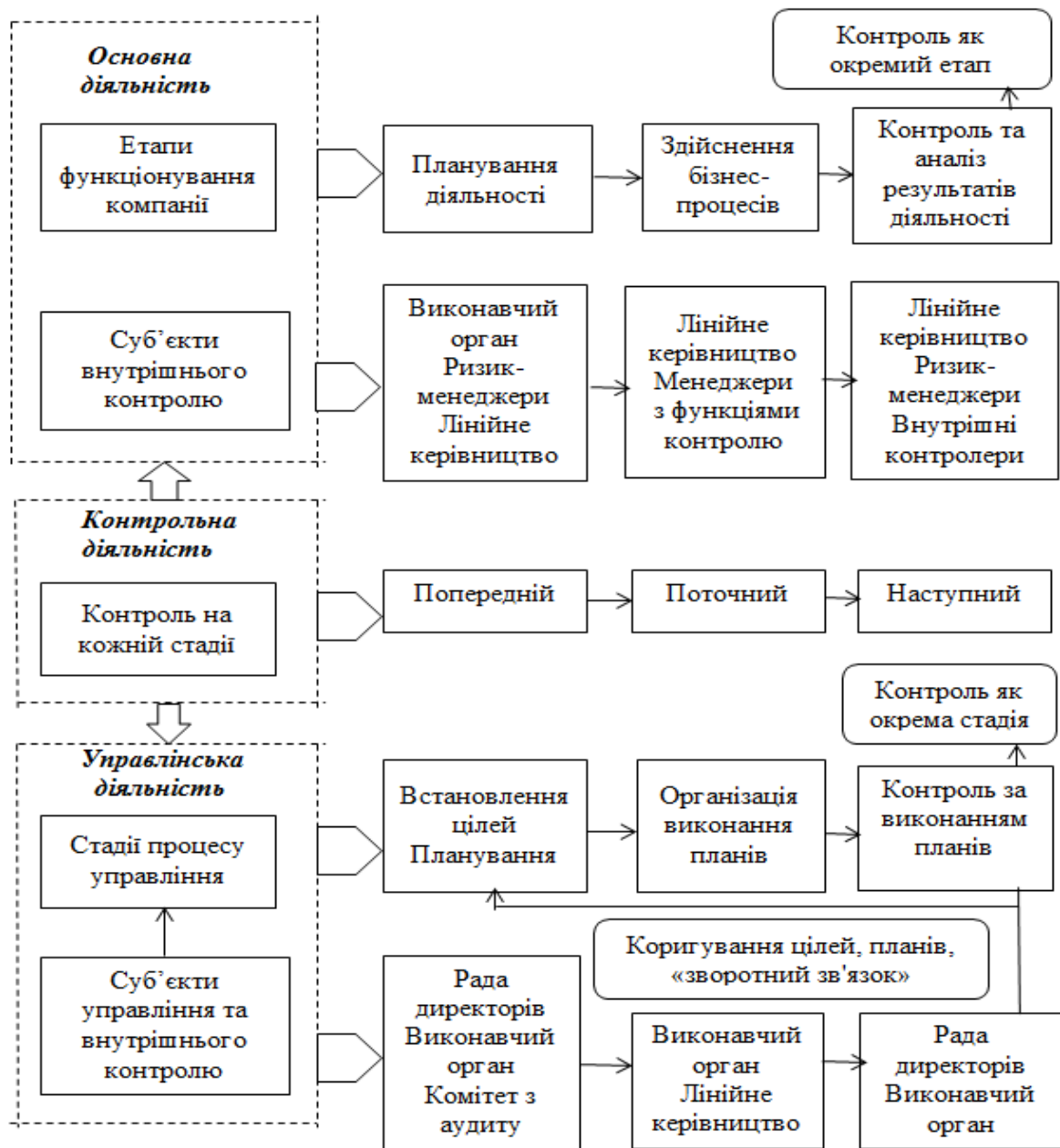


Рис. 1.3. Роль та взаємозв'язок внутрішнього контролю з іншими видами діяльності в загальній системі управління компанією

Джерело: складено на основі [34, с. 142; 41, с. 326; 42]

Відзначимо, що внутрішній контроль у системі управління компанії:

1) повинен пронизувати всю систему управління - від постановки стратегічних і тактичних цілей та завдань до конкретної операції придбання, використання й забезпечення безпеки будь-якого ресурсу;

2) це регулюючий елемент цієї системи і його головна роль: реалізовувати управлінські рішення з урахуванням можливих небезпек і повноважень; оцінювати їх адекватність поставленим цілям та ефективність; показувати реальний стан справ у компанії;

3) це засіб досягнення цілей компанії, який має бути адаптований до специфіки її діяльності;

4) забезпечується не лише наявністю внутрішніх регламентів, а й скоординованими діями всіх співробітників. А для цього важливо створити певне середовище та корпоративну культуру, які задаються «згори» від керівництва компанії та її власників.

Таким чином, внутрішній контроль, як самостійна функція управління та елемент, вбудований в операційну діяльність, забезпечує оптимальний перебіг кожного бізнес-процесу суб'єкта господарювання.

Отже, ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю, визначення його місця у системі управління підприємств дає змогу довести важливість внутрішнього контролю для сталого розвитку підприємства, та продовжити розгляд проблемних аспектів теорії і практики внутрішнього контролю на сучасному етапі.

1.2. Внутрішній контроль як понятійна категорія: розкриття проблемних аспектів

З метою дослідження теоретичних засад внутрішнього контролю вважається доцільним розглянути відповідні понятійні категорії у контрольній сфері, встановити сучасну проблематику та напрями вирішення.

Огляд законодавчих та інших правових актів України показує, що у загальному сенсі контроль, як термін, на сьогодні нормативно не визначається, хоча пояснюється у більш вузькому значенні – за різновидами контролю у належних сферах діяльності (зокрема, бюджетній, податковій, митній, валютній, банківській, соціальній тощо). Так, у Законі України «Про основні

засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» розкривається зміст державного фінансового контролю через його складові: державний фінансовий аудит, інспектування, перевірки закупівель та моніторинг закупівлі; у ПКУ визначається термін «податковий контроль», у Митному кодексу України – «митний контроль».

Якщо звернутися до різних енциклопедій, словників (іншомовних слів; фінансово-правових термінів; фінансово-економічних; спеціальних тощо), то можна зазначити, що найбільш розповсюджене тлумачення контролю – це перевірка чи спостереження.

Нормативна невизначеність поняття «контроль» призвела до широкого спектру наукових пошуків у напрямку його усвідомлення. Узагальнюючи напрацювання дослідників (Додаток А), погодимося з багатовимірним визначенням сутності контролю та зазначимо, що контроль - це:

- економічна категорія, яка являє собою ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни (М. І. Гордієнко, О. В. Назаренко, О. А. Шевчук);

- наука, освітня дисципліна, комплекс знань (заходів), властивість суспільно-господарського буття, вид діяльності (В. А. Дерій);

- функція управління, котра здійснюється через систему спостереження і перевірку відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням (Т. А. Бутинець, М. М. Шестерняк, Т. С. Єдинак, О. В. Павлишен, О. М. Вініченко, М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна, А. Я. Гончарук, В. С. Рудницький, Й. С. Завадський, Т. В. Осовська, О. О. Юшкевич, А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк);

- процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням (Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук);

- спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів (М. С. Пушкар, Н. В. Гавришко, Р. В. Романів, Б. Ф. Усач, Л. В. Дікань,

Н. Ф. Чечетова, Н. В. Синюгіна, С. Г. Стеценко, Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко, Л. К. Сук);

- збір, обробка та аналіз інформації про фактичні результати діяльності підприємства (Т. О. Каменська, О. Ю. Редько).

Безумовно і те, що контроль, «синтезуючи практичну базу знань загальноекономічних дисциплін (аналіз, фінанси, організація, моніторинг, діагностика та облік), представляє собою міждисциплінарну міжгалузеву квінтесенцію. Її формування є результатом вимоги суб'єктів практичної діяльності в задоволенні потреб ефективної реалізації управлінської функції» [45, с. 15]. Не можна не врахувати і те, що «складна сукупність проблем контролю повинна бути розчленована, оскільки вона включає аспекти різного роду: соціологічні, юридичні, технічні, економічні» [45, с. 12]. Тому сутність контролю варто усвідомлювати у різних площинах в залежності від мети наукового пошуку.

Звичайно, контролю, як багатоаспектному явищу, притаманні функції управління, обліку, аналізу діяльності суб'єктів підприємництва..

У контрольній сфері вживаються споріднені поняття до терміну «контроль» - це «економічний контроль», «господарський контроль» та похідні до них: «фінансово-господарський контроль», «фінансовий контроль» тощо.

У логіці лінгвістичного підходу словосполучення «економічний контроль» (англ. *economic control*) є семантичним складником поняття «економіка» (англ. *economics*; від дав.-гр. *οἰκονομος* – мистецтво ведення домогосподарства), яке можна назвати дублетом словосполучення «господарський контроль». Звичайно, «ототожнення економіки з народним господарством країни надає можливість ототожнити господарський та економічний контроль» [46]. Не викликає сумнівів і те, що одним із засобів запобігання безгосподарності, виявлення фактів зловживань, марнотратства, є фінансовий контроль, який виступає невід'ємною складовою економічного контролю.

Фінансовий контроль, за визначенням відомого вченого Б. Ф. Усача, – це одна з форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави, що передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів роботи [47, с. 10], з чим важко не погодитися. Такої ж позиції дотримується більшість науковців.

Головною змістовною компонентою фінансового контролю виступають фінанси, які у системі управління є однією з найважливіших економічних категорій. Фінанси безпосередньо впливають на всі процеси суспільного відтворення (виробництво, розподіл, споживання) та в загальному сенсі представляють собою «сукупність грошових відносин, які виникають між державою, юридичними та фізичними особами з приводу розподілу і перерозподілу вартості валового внутрішнього продукту з метою формування фінансових ресурсів та створення фондів грошових коштів і їхнього використання для забезпечення соціально-економічного розвитку суспільства» [48, с. 7]. Саме через функціональну багатогранність фінансів фінансовий контроль має досить розширений видовий та функціональний діапазон.

На сучасному етапі у науковому середовищі існує безліч класифікацій фінансового контролю за різними ознаками: суб'єктами та об'єктами контролю, організаційними формами та формами проведення, часом здійснення, повнотою охоплення, обсягом операцій, призначенням, періодичністю здійснення, інформаційним забезпеченням. Рід дослідників пропонує систематизувати контроль ще і за такими характеристиками: за структурними одинцями виконавчої влади, мірою впливу, ступенем дії, рівнем достатності, сферою діяльності, залежно від виконання завдань, від управлінської стадії, на якій здійснюється контроль, за рівнями господарювання [49].

На підставі узагальнення напрацювань дослідників (Додаток Б) уявляється доцільним виділити в логіці системного підходу найбільш суттєві ознаки, за якими усвідомлюється класифікація видів фінансового контролю в тісному взаємозв'язку його головних елементів, зокрема:

- за сферою здійснення контролю (бюджетний; податковий; митний; валютний; банківський; соціальний; страховий тощо);
- за суб'єктами контролю (державний; недержавний);
- за характером відносин об'єкта з суб'єктом контролю (зовнішній; внутрішній);
- за формами здійснення контролю (перевірка / ревізія; експертиза; службове розслідування; слідство; внутрішній аудит; спостереження / нагляд; аналіз; моніторинг; оцінка; самоконтроль (кожного працівника) тощо);
- за джерелами інформації (документальний; фактичний; комбінований);
- за часом проведення (попередній; поточний / оперативний; наступний.
- за повнотою охоплення (повний; частковий);
- за плануванням контролю (плановий, позаплановий).

Дослідимо сутність внутрішнього контролю у наукових та фахових джерелах.

У загальному розумінні внутрішній контроль являє собою інтегрований процес, який здійснюється керівництвом та уповноваженими фахівцями підприємства шляхом систематичного спостереження і перевірки об'єктів контролю з метою формування інформаційних засад для прийняття найбільш ефективних управлінських рішень [49]. Подібну точку зору стосовно тлумачення цієї дефініції висловлює і більшість дослідників – Є. В. Калюга, Р. М. Воронко, Г. Станкевич, Т. О. Каменська, О. Ю. Редько, Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук, Л. В. Дікань, Ю. О. Голуб, Н. В. Синюгіна, Н. М. Шульга, Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова (додаток А).

Більшість науковців (додаток А) називають внутрішній контроль функцією управління та визначають його як:

- процес (нагляду, перевірки, спостереження), який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети (Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча, Г. Станкевич, О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна, Т. О. Каменська, О. Ю. Редько, А. Загородній, Г. Вознюк, Г. Партин, Л. М. Пилипенко, Ю. Суркова);

- заходи (комплекс, сукупність, система контрольних заходів) управлінського апарату для досягнення результатів відповідно до встановленої мети (А. Г. Чубенко, М. В. Лошицький, Д. М. Павлов, С. С. Бичкова, О. С. Юнін, С. М. Гончарук, Д. В. Долбнєва, С. В. Приймак, Є. М. Романів, О. С. Юнін, О. О. Круглова, М. О. Савельєва).

Втім внутрішній контроль термінологічно пояснюється у ряді нормативних джерел, як на національному, так і міжнародному рівні.

Якщо звернутися до вітчизняних регламентів внутрішнього контролю, то на даному етапі цій термін найповніше розкривається у бюджетній сфері, але у специфічному контексті. Так, за Бюджетним кодексом України внутрішній контроль – «це комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності бюджетної установи та її підвідомчих установ» [50].

Інструментом державного управління називається внутрішній контроль у Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року, затвердженої Розпорядженням Кабінету міністрів України від 24.05.2005 р. № 158-р. [51]. Терміни, принципи, елементи внутрішнього контролю, питання його організації та здійснення детально розкриваються в Основних засадах здійснення внутрішнього контролю

розпорядниками бюджетних коштів, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062 [52].

Визначення внутрішнього контролю можна знайти і в багатьох внутрішніх регламентах суб'єктів державного контролю України, як-то:

- Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України (Міністерство фінансів України [53]);

- Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту (Рахункова палата України [54]);

- Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України (Державна казначейська служба України [55]);

- Положення про організацію системи внутрішнього контролю в банках України та банківських групах, Методичні рекомендації щодо організації корпоративного управління в банках України (Національний банк України [56; 57]).

Огляд законодавчо-правових актів та локальних нормативних регуляторів вказує, що понятійна база внутрішнього контролю у бюджетній сфері України ґрунтується на вимогах ЄС щодо управління державними фінансами та в логіці регламентів INTOSAI - автономної організації зовнішнього державного фінансового контролю з особливим статусом для Економічної і Соціальної Ради (ЕКОСОР) Організації Об'єднаних Націй (ООН). До таких регламентів у бюджетній сфері відносяться:

- ISSAI 9100 - Керівництва до стандартів внутрішнього контролю;
- ISSAI 9110 - Керівництва для звітності з внутрішнього контролю;
- ISSAI 9120 - Внутрішній контроль, який забезпечують основу для підзвітності в управлінні;

- ISSAI 9130 - Керівництва до стандартів внутрішнього контролю в державному секторі, додаткова інформація з управління ризиком в організації;

– інші стандарти, в яких містяться фундаментальні положення, принципи та вимоги щодо здійснення внутрішнього контролю в державному секторі [58].

У недержавному секторі економіки України внутрішній контроль, як термін, нормативно розкривається у МСА, які прийняті в якості національних згідно з Листом Аудиторської палати України від 16.01.2019 р. за № 4 «Щодо застосування міжнародних стандартів аудиту», та пояснюється у ряді документів Аудиторської палати України.

Слід зауважити, що в законодавчо-правових актах, інших нормативах бюджетної сфери і недержавного сектору економіки України спостерігається розмежування понятійних категорій «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит».

Огляд тлумачення цих термінів у бюджетній сфері наведено у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Дефініції «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» у нормативних джерелах для бюджетної сфери

Внутрішній контроль	Внутрішній аудит	Джерело
1	2	3
Це комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління.	Це діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій.	[50]
Внутрішній <i>фінансовий</i> контроль - це комплекс експертно-аналітичних, ревізійно-перевірочних та інших форм інформацію про використання об'єктами контролю фінансових ресурсів, майна, інших контрольних заходів, що забезпечують достовірну	Внутрішній <i>адміністративний</i> аудит - це комплекс експертно-аналітичних, оціночних, перевірочних та інших форм контрольних заходів, спрямованих на діяльність об'єкта контролю та його посадових осіб, пов'язану з ухваленням ними управлінських рішень та виконанням функцій відповідно до нормативно-правових, адміністративних,	[56]

Продовження табл. 1.2

1	2	3
матеріальних активів спрямовані на виявлення та запобігання відхилень, що перешкоджають законному та ефективному використанню бюджетних коштів і майна.	розпорядчих, інших актів і відомчих документів на предмет визначення ефективності діяльності або адміністрування об'єкта контролю та підготовки рекомендацій з удосконалення управлінських процесів залежно від характеру виявленої проблеми.	
<i>Довідка: у Положенні про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України [56] внутрішній контроль пояснюється тільки у контексті таких його форм, як: внутрішній фінансовий контроль і внутрішній адміністративний аудит.</i>		
Комплекс заходів, що застосовуються керівником для забезпечення дотримання законності та ефективності використання бюджетних коштів, досягнення результатів відповідно до мети...щодо діяльності бюджетної установи ... Внутрішній контроль включає такі елементи: внутрішнє середовище (середовище контролю); управління ризиками; заходи контролю; моніторинг; інформація та комунікація.	Діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в об'єкта аудиту, спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності бюджетної установи та підвідомчих їй бюджетних установ, поліпшення внутрішнього контролю.	[54]
Це діяльність, яка здійснюється керівництвом, структурними підрозділами та працівниками Державного казначейства з метою забезпечення: ... достовірності, повноти, об'єктивності та своєчасності надання керівництву ... для прийняття управлінських рішень фінансової, бухгалтерської, статистичної, іншої інформації з питань казначейського обслуговування бюджетів... тощо	Це складова системи внутрішнього контролю та аудиту, яка являє собою незалежну оцінку системи внутрішнього контролю, встановленого у Державному казначействі.	[55]
Це всеосяжний процес, який реалізується керівництвом і персоналом організації, призначений для скорочення ризиків, а також забезпечення належних гарантій того, що в ході реалізації завдань організації будуть досягатися такі спільні цілі: - ведення діяльності впорядкованим, етичним, економічним, ефективним і результативним чином;	1. Це функціональні засоби, за допомогою яких керівництво організації отримує з внутрішніх джерел гарантії того, що процеси, за які вони несуть відповідальність, протікають таким чином, що ймовірність виникнення шахрайства, помилки, або неефективних, неекономічних методів роботи зводяться до мінімуму.	[58]

Продовження табл. 1.2

1	2	3
- виконання зобов'язань підзвітності; - дотримання відповідного законодавства та положень; - захист ресурсів від втрати, нецільового використання та пошкодження.	2. Це діяльність з незалежного, об'єктивного інформування та консультування, призначена для збільшення ефективності і підвищення рівня організації робочих процесів. 3. Оціночна діяльність, яка ведеться в рамках організації для власних потреб останньої. В її завдання входять вивчення, оцінка і відстеження правильності і ефективності бухгалтерського обліку, а також систем внутрішнього контролю.	
Це єдина система фінансових і інших механізмів контролю, включаючи організаційну структуру, методи, процедури і внутрішній аудит, встановлені керівництвом відповідно з корпоративними цілями, щоб сприяти здійсненню економічної, результативного та ефективного функціонування об'єкта аудиту; забезпечення прихильності управлінської політики; захист активів і ресурсів; гарантія точних і повних даних бухгалтерського обліку; надання своєчасної та надійної фінансової та управлінської інформації.	Термін у Глосарії відсутній. Втім, виходячи з тлумачення терміну «внутрішній контроль», можна припустити, що внутрішній аудит є однією із складових механізму внутрішнього контролю.	[58]
Довідка: На національному рівні для міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, їх територіальних органів та бюджетних установ, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади з метою утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту розроблено та введено в дію: Стандарти внутрішнього аудиту [59]; Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту [60]; Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [61].		

Джерело: складено за [50; 54; 55; 56; 58-61]

З табл. 1.2 видно, що у бюджетній сфері внутрішній контроль розглядається як комплекс заходів, процес або діяльність уповноважених посадових осіб установи для забезпечення законності та ефективності використання бюджетних коштів. Втім, чіткого змістовного розмежування у тлумаченні внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в бюджетних

регламентах не спостерігається. Так, внутрішній аудит також визначається як комплекс заходів (контрольних, функціональних) або діяльність, що спрямовані у загальному сенсі на удосконалення системи управління. При цьому внутрішній аудит визнається формою внутрішнього контролю [56] чи складовою системи внутрішнього контролю [55].

Таке розкриття сутності дефініцій «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» у нормативно-правових актах бюджетної сфери, на наш погляд, є недостатнім та потребує більшої деталізації з врахуванням відмінних властивостей цих категорій.

Компаративний огляд дефініцій «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» у нормативних джерелах для недержавного сектору економіки України також не дозволяє розкрити у достатньому обсязі відмінність змістовних складових цих понять (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Дефініції «внутрішній контроль» та «внутрішній аудит» у нормативних джерелах: недержавний сектор економіки України

Внутрішній контроль	Внутрішній аудит	Джерело
1	2	3
Це процес, розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найвищими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансового звітування, ефективності та результативності діяльності, а також дотримання застосовних законів і нормативних актів (МСА 315).	Термін «внутрішній аудит» не розкривається, хоча пояснюється споріднений термін «відділ внутрішнього аудиту - це відділ суб'єкта господарювання, що передбачає надання впевненості та консультування, призначені для оцінювання й поліпшення ефективності процесу управління суб'єктом господарювання, а також процесів управління ризиками і внутрішнього контролю.	[62]
Це система спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням з метою об'єктивної оцінки	Це регламентована внутрішніми документами діяльність спеціального підрозділу підприємства з контролю всіх ланок управління та різних сторін функціонування підприємства, спрямована на вдосконалення його	[63]

Продовження табл. 1.3

1	2	3
результативності й ефективності діяльності, встановлення законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереження власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів і підвищення ефективності діяльності.	управління.	
	Це незалежна, об'єктивна аудиторська та консультаційна діяльність, спрямована на додавання вартості та поліпшення діяльності організації. Це допомагає організації досягти своїх цілей, застосовуючи системний, дисциплінований підхід до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та управління.	[64]
Це сукупність процедур, що здійснюються фінансовою установою і забезпечують: - дотримання законодавства та внутрішніх регламентуючих документів при здійсненні операцій фінансовою установою; - достовірність та повноту інформації, яка надається наглядовим і виконавчим органам фінансової установи; - збереження активів фінансової установи і її клієнтів; - виконання планів фінансової установи.	Це незалежна експертна діяльність служби внутрішнього аудиту фінансової установи, яка полягає в проведенні перевірок та здійсненні оцінки таких елементів: - системи внутрішнього контролю фінансової установи; - фінансової і господарської інформації; - економічності та продуктивності діяльності фінансової установи; - дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог.	[65]

Джерело: складено за [62 - 65]

Термінологічний аналіз даних (табл. 1.3) показує, що внутрішнім контролем називається процес чи певні дії, процедури, які загалом направлені на реалізацію встановленої мети.

За вимогами МСА внутрішній контроль - це процес, який має забезпечувати достатню впевненість щодо досягнення відповідних цілей суб'єкта господарювання. Поряд з цим вимоги МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» демонструють, що до компетенції внутрішнього аудиту відносяться лише огляд, тобто, завдання з надання

впевненості, та консультування, як вид інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю, які проводяться для поліпшення ефективності процесу управління. У цьому контексті не можна не погодитися з тим, що «розгляд внутрішнього аудиту як огляду призводить до зниження ефективності аудиту на підприємстві, до недовіри стосовно такої системи контролю, обмежує потенціальні можливості фахівців підприємства у сфері внутрішнього контролю, а відсутність достатньої впевненості за результатами такого аудиту породжує формальне до нього ставлення» [66].

Функцією управління та контролю вважає внутрішній аудит О. В. Сметанко [67]; видом контролю – Ю. Б. Слободяник [68]; складовою внутрішнього контролю - Г. Станкевич [69]. На думку О. А. Подолянчук [70], внутрішній аудит є однією з форм внутрішнього контролю (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Форми здійснення внутрішнього контролю

№ з/п	Назва форм здійснення внутрішнього контролю	Фахівці, які уповноважені здійснювати внутрішній контроль
1	2	3
1	Внутрішньосистемний	Штатні і позаштатні контролери підприємства
2	Внутрішньовідомчий	Контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, відомств, органів держу правління
3	Внутрішньогосподарський	Контролюючі органи та посадові особи підприємства.
4	Внутрішній аудит	Штатні аудитори підприємства, організації
5	Громадський контроль	Профспілкові організації та незалежні служби внутрішнього контролю підприємства

Джерело: складено за [70, с. 57]

Формою здійснення внутрішнього контролю називають внутрішній аудит і дослідники Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук [71].

Дослідниця Т. А. Бутинець, порівнюючи категорії «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит», унаочнює їхню відмінність через суб'єкт, об'єкт, предмет діяльності, методику, інструментарій та показує, що внутрішній аудит «пов'язаний лише з перевіркою облікових даних й застосовує методи документального контролю, а внутрішній контроль

застосовує і методи документального і фактичного контролю, а сферою його прояву є вся діяльність підприємства» [7, с. 101], з чим важко не погодитися.

Враховуючи праці дослідників та віддаючи належне науковим здобуткам, уявляється слушним усвідомлювати сутність внутрішнього контролю через його цілеспрямованість. З цього приводу можна виділити ієрархію ключових цілей внутрішнього контролю на будь-якому вітчизняному підприємстві (рис. 1.4).

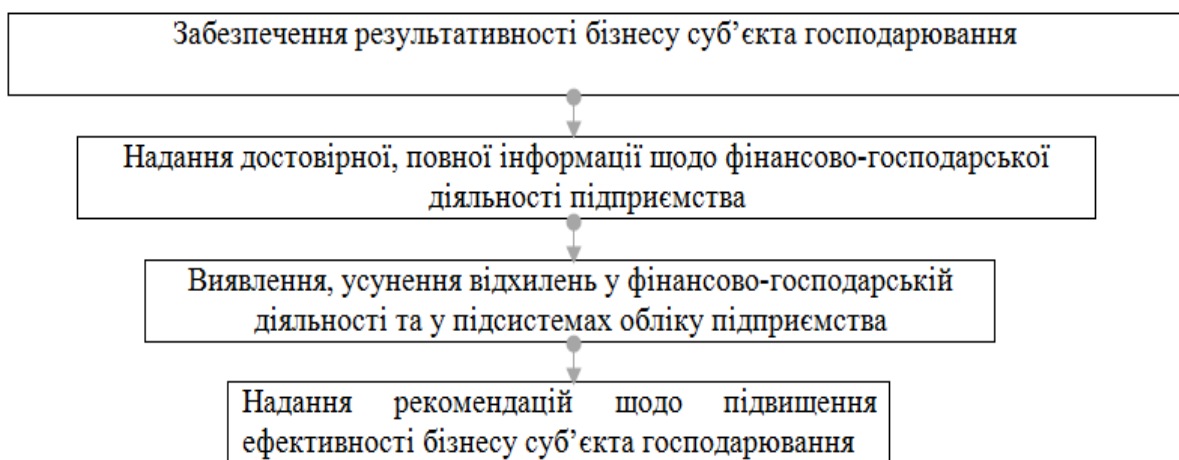


Рис. 1.4. Ієрархія ключових цілей внутрішнього контролю

Джерело: власна розробка

Це дає змогу визначити внутрішній контроль як процес (тобто, сукупність послідовних дій) в системі управління суб'єкта господарювання, який здійснюється його уповноваженими фахівцями та спрямований на забезпечення результативності бізнесу.

Втім, внутрішній аудит, як особлива форма внутрішнього контролю, на нашу думку, має менший цільовий діапазон: його здійснення, як правило, обмежується перевіркою даних бухгалтерського обліку, фінансової звітності з висловленням незалежної думки про її відповідність в усіх суттєвих аспектах нормативним вимогам та оцінюванням системи внутрішнього контролю.

Важливим питанням дослідження уявляються проблемні аспекти систематизації внутрішнього контролю. Слід зазначити, що і досі не існує

єдиного науково обґрунтованого підходу до класифікаційних ознак та видових характеристик контролю за цими ознаками, як у нормативних джерелах, фаховій літературі, так і в працях дослідників.

У цьому сенсі слушною уявляється точка зору відомого українського вченого В. Ф. Максимової щодо класифікаційної моделі внутрішнього контролю за суб'єктами, об'єктами, формами, методологією, комунікаційними відносинами. У логіці декомпозиції автором пропонується класифікувати внутрішній контроль:

1) за суб'єктами, через: зв'язок із суб'єктними відносинами (види контролю: безпосередній, опосередкований, колегіальний); зв'язок контролю з його суб'єктами (види контролю, які здійснюються: власниками; адміністрацією; офісними службами; управлінськими структурами лінійних підрозділів); зв'язок із організацією контролю (види контролю: плановий, ситуаційний); періодичність контрольних заходів (види контролю: систематичний, періодичний, епізодичний);

2) за об'єктами, через: зв'язок зі станом об'єкта (види контролю: проміжний, підсумковий); предметну цілісність (контроль: системи об'єктів економіки підприємства в цілому; підсистем різних рівнів економіки підприємства; окремих об'єктів); відношення до основних сфер діяльності (контроль: капітальних інвестицій; фінансів; матеріально-технічного забезпечення; виробничої діяльності; збуту);

3) за формами, з урахуванням централізованого (форми: інвентаризація, тематична перевірка, експертиза, ревізія, внутрішній аудит) децентралізованого (форми: спостереження, моніторинг, нагляд, локальна перевірка, аналіз), інтегрованого здійснення контролю (синтез централізованої та децентралізованої форм);

4) за методологією, через: зв'язок з методом (зокрема, з загальнонауковими методами, методами суміжних наук, методом економічного контролю); зв'язок із часом здійснення контролю (види контролю: превентивний, поточний, підсумковий); повноту контролю (види

контролю: суцільний, вибірковий); технологію контролю (види контролю за ступенем автоматизації контрольного процесу: повна, часткова автоматизація чи без її застосування); методичну ємкість (види контролю: цільовий, бюрократичний, соціально-суспільний);

5) за комунікаційними відносинами, через: характер взаємовідносин щодо підлеглості; спосіб взаємовідносин (види контролю: функціонально-примусовий односторонній, багатосторонній); характер відносин з об'єктом контролю (види контролю: направляючий, коригуючий, фільтруючий); інтенсивність контролю в залежності від режиму його проведення – полегшеному, нормальному, підсиленому; просторовий аспект (види контролю: контроль вхідної і вихідної інформації, виконавчого процесу); відношення до діючих нормативних чинників (види контролю: обов'язковий, ініціативний) [73].

Віддаючи належне вагомим напрацюванням вченого (зокрема у частині виділення істотних ознак відносно суб'єктів, об'єктів, форм внутрішнього контролю при його впорядкуванні), не можна не звернути увагу на дискусійність деяких положень запропонованої класифікації. Так, розподіл видів внутрішнього контролю за методологією, на наше переконання, потребує уточнень. Впевнені, що здійснення внутрішнього контролю за визначенням ґрунтується на методі - способу пізнання, якій завжди розглядається з загальнонаукових позицій у взаємозв'язку з суміжними науками та локально, як метод економічного контролю, через взаємодію елементів методу – сукупності специфічних способів, прийомів, дій / процедур. Тому, виділення різновидів внутрішнього контролю за методологією через зв'язок з методом, на наш погляд, є хибним. Також викликає сумнів угруповання внутрішнього контролю за методологією через технологію контролю. Справа в тому, що під технологією контролю (від грецької «*techne*» - майстерність /мистецтво, «*logos*» - вчення) загальноприйнято розуміти вчення про техніку, майстерність оволодіння прийомами / процедурами, що застосовуються в процесі контролю. З цього

приводу вважаємо, що не має достатніх підстав виділяти види внутрішнього контролю за ступенем автоматизації контрольного процесу, спираючись на таку понятійну категорію, як технологія контролю. Також уявляється недоречним класифікувати види внутрішнього контролю за методологією через зв'язок із часом здійснення контролю та через повноту контролю. На наш погляд, час здійснення та повнота контролю – це атрибути методичного інструментарію контрольного процесу, тому застосовувати таку надзвичайно узагальнену ознаку систематизації, як методологія, уявляється невиправданим. Втім не викликає жодних сумнівів, що за допомогою цього інструментарію поряд з іншим методичним забезпеченням внутрішнього контролю деталізуються «складові методу стосовно контрольних дій, відбувається реалізація методу та у кінцевому підсумку досягається мета контролю» [74, с. 171].

Також варто зазначити, що наведена автором класифікаційна модель має деяку змістовну переобтяженість через виділення багатьох, іноді несуттєвих видових ознак внутрішнього контролю.

У межах даного дослідження вважаємо за доцільне розглянути видову класифікацію внутрішнього контролю за найбільш поширеними ознаками з метою подальшої їх уніфікації.

Враховуючи напрацювання дослідників (додаток Б) узагальнимо види внутрішнього контролю за найбільш суттєвими класифікаційними критеріями (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Універсальна класифікація внутрішнього контролю

Критерії класифікації	Види внутрішнього контролю
1	2
За повнотою охоплення	- повний; - частковий.
За часом проведення	- попередній; - поточний (оперативний); - наступний.

Продовження табл. 1.5

1	2
За джерелами інформації	- документальний; - фактичний; - комбінований.
За суб'єктами контролю	- державний; - недержавний
За формами здійснення контролю	- перевірка (ревізія); - експертиза; - службове розслідування; - слідство; - самоконтроль; - внутрішній аудит тощо.
За сферою здійснення контролю	- бюджетний; - податковий; - митний; - банківський; - валютний; - соціальний; - страховий тощо.
За рівнем управління в організації	- стратегічний; - тактичний.
За плануванням	- плановий; - позаплановий

Джерело: узагальнено за даними додатку Б

Звичайно, внутрішній контроль варто усвідомлювати у системній цілісності, тобто через множину взаємопов'язаних та взаємозалежних компонентів (елементів, підсистем), що утворюють єдине ціле.

У системі управління контроль виступає одною з її підсистем, якій притаманні всі системні властивості. У цьому сенсі поняття «внутрішній контроль», як система, нормативно регламентоване і представляє собою:

- сукупність правил і заходів контролю, які включають процеси підготовки звітності і функції управління ризиками, комплаєнсу та внутрішнього аудиту [57];
- сукупність суб'єктів контролю, контрольних заходів, об'єктів контролю та їх взаємодія, що забезпечує ефективне виконання визначених законодавством функцій [55];

- політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог щодо діяльності установи [52].

У науковому середовищі СВК загалом усвідомлюється у схожому контексті та тлумачиться як:

- політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації (В. М. Яценко, Н. О. Пронь, М. Д. Корінько, Г. Станкевич [75; 76, с. 7; 69]);

- сукупність організаційної структури управління, мір, методик і процедур, ... спрямованих на удосконалення діяльності компанії й органів її управління; забезпечення результативності і ефективності фінансово-господарської діяльності компанії; збереження активів; запобігання внутрішніх і зовнішніх ризиків; забезпечення надійності і вірогідності всіх видів звітності суспільства; дотримання вимог законодавства, внутрішніх документів та нормативів суспільства (С. П. Лозовицький [77]).

Якщо розглядати політику у широкому сенсі, – як мистецтво стратегічного управління із застосуванням відповідних методів та інструментарію щодо різноманітних взаємовідносин, то найбільш сприятливим, на наш погляд, є таке розуміння СВК: це політики, норми, комплекс контрольних дій, які забезпечують функціонування елементів внутрішнього контролю в їхньому взаємозв'язку для досягнення цілей суб'єкта господарювання.

Підсумовуючи, слід зауважити, що на даному етапі контроль, фінансовий контроль, внутрішній контроль, СВК, внутрішній аудит, як понятійні категорії, у нормативних джерелах та наукових працях дослідників

розкриваються безсистемно, надто узагальнено та неоднозначно. Така змістовна недостатність створює чимало проблем теоретичного характеру під час імплементації системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. У цьому сенсі вкрай своєчасним уявляється застосування єдиного підходу до: визначення контролю, внутрішнього контролю та споріднених і похідних понять; систематизації внутрішнього контролю за ключовими ознаками в логіці принципів простоти та доречності, із закріпленням на законодавчому рівні та, відповідно, у внутрішніх регламентах суб'єктів господарювання.

1.3. Критичний огляд концептуальних засад системи внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту

Дослідження основних концептуальних компонентів СВК на підприємствах водного транспорту проведемо на підставі критичного огляду існуючих у світовій практиці концепцій внутрішнього контролю.

Предметом внутрішнього контролю у загальному сенсі прийнято вважати усі явища та процеси господарської діяльності підприємств. Межі такого контролю простягаються від ухвалення управлінського рішення до оцінки ефективності контролю. Об'єктом внутрішнього контролю, як окремого компонента предмета внутрішнього контролю, виступає фінансово-господарська діяльність підконтрольного суб'єкта.

СВК - це набір політик і процедур, розроблених та впроваджених управлінським персоналом підприємства з метою досягнення відповідних завдань, як-то: ефективне управління господарською діяльністю, дотримання встановлених правил і процедур, захист активів, виявлення і попередження помилок, шахрайства, забезпечення достовірності, повноти і своєчасності даних у системі обліку та оподаткуванні.

З метою усвідомлення вимог та принципів побудови ефективної СВК розглянемо сучасні світові концепції внутрішнього контролю - COSO, CoCo,

COBIT, SAC, SAS 55, SAS 78 та інші. Найпоширенішою, зокрема в Україні, є модель COSO «Інтегрована концепція внутрішнього контролю»), яка розроблена та оновлена у 2017 році Комітетом спонсорських організацій Комісії Трідуея [78].

Представимо стислу характеристику компонентів та принципів СВК за моделлю COSO у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Концептуальні підходи до побудови ефективної СВК за моделлю
COSO

№ з/п	Компоненти	пп.	Принципи	Стисла характеристика компонентів та принципів СВК
	СВК за моделлю COSO			
1	2	3	4	5
1	Управління та культура (Governance and Culture)	1.1	Нагляд за ризиками з боку ради директорів	Передбачається, що управління встановлює пріоритети діяльності організації, підкреслюючи важливість управління ризиками підприємства та встановлюючи обов'язки по нагляду за ними. Культура як корпоративна складова, встановлює етичні цінності, модель поведінки та розуміння ризиків в організації.
		1.2	Створення оперативних структур	
		1.3	Визначення бажаної культури	
		1.4	Демонстрація прихильності основним цінностям	
		1.5	Залучення, розвиток і збереження здібних людей	
2	Стратегія та визначення завдань (Strategy and Objective-Setting)	2.1	Аналіз бізнес-контексту	Це базовий блок, який включає управління ризиками організації, спрямованість стратегії та визначення цілей. Основна компонента - це схильність до ризику, яка повинна узгоджуватись зі стратегією, та аналіз якої здійснюється через бізнес-цілі та є основою для виявлення, оцінки та реагування на ризики
		2.2	Визначення схильності до ризику	
		2.3	Оцінка альтернативних стратегій	
		2.4	Формулювання бізнес-цілей	
3	Продуктивність (Performance)	3.1	Виявлення ризику	Оцінка продуктивності здійснюється через визначення та оцінювання ризиків, які можуть вплинути на досягнення стратегії та бізнес-цілей. Необхідно систематизувати ризики за пріоритетами (по ступені серйозності в контексті схильності до ризику).
		3.2	Оцінка серйозності ризиків	
		3.3	Пріоритетна позиція ризиків	
		3.4	Реагування на ризик	
		3.5	Формування інтегрованого уявлення про ризики	

Продовження табл. 1.6

1	2	3	4	5
				Подальшим кроком буде обирання заходів реагування на ризики та аналіз портфелю ризиків.
4	Огляд та ревізія (Review and Revision)	4.1	Оцінка суттєвих змін	Ефективність контролю можна визначити через огляд і ревізію.
		4.2	Аналіз ризиків та результатів діяльності	Огляд - це регулярний аналіз результатів діяльності, оцінка того, наскільки добре функціонують компоненти управління ризиками на підприємстві з плином часу, в свою чергу на етапі ревізії визначається які суттєві зміни необхідні.
		4.3	Вдосконалення ризик-менеджменту	
5	Інформація, комунікація та звітування	5.1	Максимальне використання інформації, технологій	Натикає на безперервний процес обміну інформації між усіма джерелами інформації (як внутрішніми, так і зовнішніми). Встановлює алгоритм обміну інформації по всім ієрархічним структурам.
		5.2	Комунікація ризику	
		5.3	Звітування про ризики, культуру і продуктивність	

Джерело: узагальнено за [78-79]

Огляд компонент СВК за моделлю COSO показує зміну у концепції: від сприйняття управління ризиками підприємства як набору інструментів для збереження вартості компанії до сприйняття управління ризиками як набору інструментів для створення додаткової цінності компанії; та через акцентування на корпоративній культурі для підвищення якості контролю і, як слідство, для удосконалення процесу прийняття управлінських рішень і відповідальності за них.

Оцінюючи СВК за моделлю COSO аналізується дотримання кожного принципу, а на їх основі розглядається кожен компонент, а результаті дається загальна оцінка системи внутрішнього контролю. В цілому, всі ці принципи сформульовані на досить загальному рівні і для проведення оцінки необхідно мати на увазі конкретні аспекти діяльності підприємств. За наявності суттєвих прогалин внутрішнього контролю вказуються недоліки, які прямо чи

опосередковано відносяться до реалізації будь-якого принципу системи внутрішнього контролю, які можуть впливати на виявлений недолік [80]

На наше переконання, підприємствам водного транспорту для підвищення ефективності внутрішнього контролю доцільно використовувати базову універсальну концепцію СВК за моделлю COSO, але у контексті особливостей фінансово-господарської діяльності таких підприємств. У цьому сенсі базові компоненти можна доповнювати та деталізувати з урахуванням специфіки конкретного напрямку діяльності. Виняток будь-яких елементів з моделі COSO, на наш погляд, є недоцільним, оскільки по суті вони відносяться до найбільш загального рівня управління та охоплюють всі аспекти діяльності організації.

До того ж доречно зазначити, що СВК, навіть якщо вона добре організована та функціонує ефективно, все ж не забезпечує абсолютну впевненість у досягненні результатів компанії, зокрема, через такі чинники, як: ризики помилкових рішень через людський фактор, обмеження ресурсів або непередбачені події. Втім належна СВК дозволяє максимально зменшити різноманітні ризики у фінансово-господарській діяльності підприємства загалом та в обліковій сфері і оподаткуванні зокрема.

Концепцію СВК доцільно розглядати скрізь призму її п'яти основних елементів: внутрішнє середовище; управління ризиками; заходи контролю; інформаційний та комунікаційний обмін; моніторингу, які у постійному взаємозв'язку створюють умови успішного функціонування СВК.

I. Внутрішнє середовище.

Як елемент СВК, внутрішнє середовище містить таку змістовну компоненту, як формулювання головної мети (місії) та цілей діяльності підприємства. Враховуючи те, що місією підприємства у широкому розуміння є те, чого воно прагне досягти, тому головна мета внутрішнього контролю – це сприяти у досягненні цілей компанії, які визначені у її стратегії на довготривалий, середньостроковий та поточний проміжок часу.

Досягнення мети передбачає реалізацію певних цільових установок для підприємств водного транспорту. Вони можуть бути наступними:

1. Побудова ефективної системи управління, з урахуванням етичних принципів ведення бізнесу: це означає, що операційна діяльність таких підприємств повинна бути організована належним чином, без застосування шахрайства та корупції; операційні процеси налагоджені у найбільш економний спосіб з метою досягнення поставлених цілей.

2. Подання достовірної економічної звітності (фінансової, податкової, статистичної тощо) на підставі даних системи обліку: це означає, що керівництво підприємств водного транспорту несуть відповідальність за формування показників зовнішньої економічної звітності та за рішення, які прийняті на її основі.

3. Дотримання законодавчих та нормативних актів: внутрішній контроль повинен забезпечувати якнайкраще дотримання підприємствами внутрішнього на зовнішнього законодавства та нормативних актів.

4. Захист активів підприємства, неналежного використання та пошкодження: захист ресурсів підприємств водного транспорту є основним питанням особливо коли мова йде про державні ресурси.

Різноманітність цілей внутрішнього контролю доречно розглядати за певним цільовим упорядкуванням (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Цільова спрямованість внутрішнього контролю

Групи цілей контролю	Стисла характеристика цілей внутрішнього контролю
1	2
Операційні цілі	Такі цілі стосуються ефективності та результативності операцій підприємства, включаючи виконання цілей та захист ресурсів від втрат. Така ціль контролю, як «захист ресурсів / активів» означає: робота з попередження чи виявлення, а також виправлення незаконного привласнення державних фондів. Такі цілі є основними. Вони повинні відображати певне середовище, в якому функціонує підприємство.
Цілі звітування	Такі цілі стосуються надійності звітування і можуть включати в себе як фінансові, податкові, статистичні дані, так і інші економічні дані. Хоча цілі звітування також стосуються інформації підготованої для

Продовження таблиці 1.7

1	2
	зовнішніх сторін, основною ціллю надійного звітування є надання керівництву точної та повної інформації, призначеної для визначених раніше цілей. Без чіткої та повної інформації керівництву буде дуже важко прийняти вірні рішення.
Цілі відповідності	Такі цілі стосуються відповідності релевантному законодавству та нормативним актам. Вимоги можуть стосуватись ринків, середовища, добробуту працівників тощо.

Джерело: узагальнено за [78-79]

Зазначимо, що цільова спрямованість внутрішнього контролю за певним угрупованням зобов'язана відповідати загальним стратегічним цілям підприємства. В такому випадку їх можна сприймати як під-цілі, які усі разом слугують загальним стратегічним цілям. У багатьох випадках ці під-цілі можна деталізувати до під-під-цілей, що також логічно підпорядковуються.

Внутрішнє середовище СВК пов'язано і з розкриттям організаційної структури підприємства та повноважень, відповідальності, підзвітності фахівців управлінського апарату, які у повному обсязі відповідають визначеним цілям і функціональним завданням компанії. До складу внутрішнього середовища відноситься і сфера відповідальності та контролю за дотриманням чинного законодавства, відповідних нормативних актів, внутрішніх регламентів.

Планування також є змістовною складовою внутрішнього середовища. З цього приводу, фахівці, які відповідальні за звітність про стан організації та здійснення внутрішнього контролю у розрізі його елементів, мають визначитися з низкою питань, зокрема:

Чи затверджено плани (стратегічний, операційний) робіт, зміни до планів на відповідні періоди?

Чи забезпечено взаємозв'язок планів із цілями компанії?

Чи затверджені заходи щодо удосконалення внутрішнього контролю (як окремий документ чи у складі стратегічного, операційного планів)?

Поглиблений опис відповідей на ці та інші питання з планування діяльності підприємств обумовлюють поліпшення системи внутрішнього контролю та загалом та фінансовий стан компанії.

До внутрішнього середовища контролю відноситься і забезпечення вимог законодавства у сфері запобігання і виявлення корупції, норм етичної поведінки та доброчесності працівників.

Формування звітності про результати діяльності, як змістовна компонента системи внутрішнього контролю, передбачає судження фахівців про: фактичний стан внутрішнього контролю за звітний період щодо досягнення цілей, завдань, планів і виконання вимог у відповідній сфері діяльності підприємства; достатність організаційних заходів (включаючи делегування повноважень, структуру, розподіл відповідальності та підзвітності) для забезпечення реалізації цілей, завдань та ключових показників результативності бізнесу; підтвердження інформації про ефективність діяльності підприємства, наведеної в економічній звітності (фінансовій, податковій, статистичній та управлінській).

Огляд змістовних складових внутрішнього середовища свідчить про тісну взаємодію елементів СВК.

Так, у процесі моніторингу вирішуються завдання, які поєднуються із завданнями внутрішнього середовища, зокрема це такі, як встановлення: невідповідності організаційної структури запланованим цілям; порушень нормативів та внутрішніх регламентів під час здійснення господарській діяльності; недотримання працівниками етичних норм тощо.

Погодимося з тим, що саме моніторинг охоплює і взаємодіє з кожним елементом системи внутрішнього контролю (рис. 1.5).

II. Управління ризиками.

Сутність елементу «управління ризиками» доречно розглядати скрізь призму вимог моделі COSO ERM «Управління ризиками організації. Інтегрована модель».

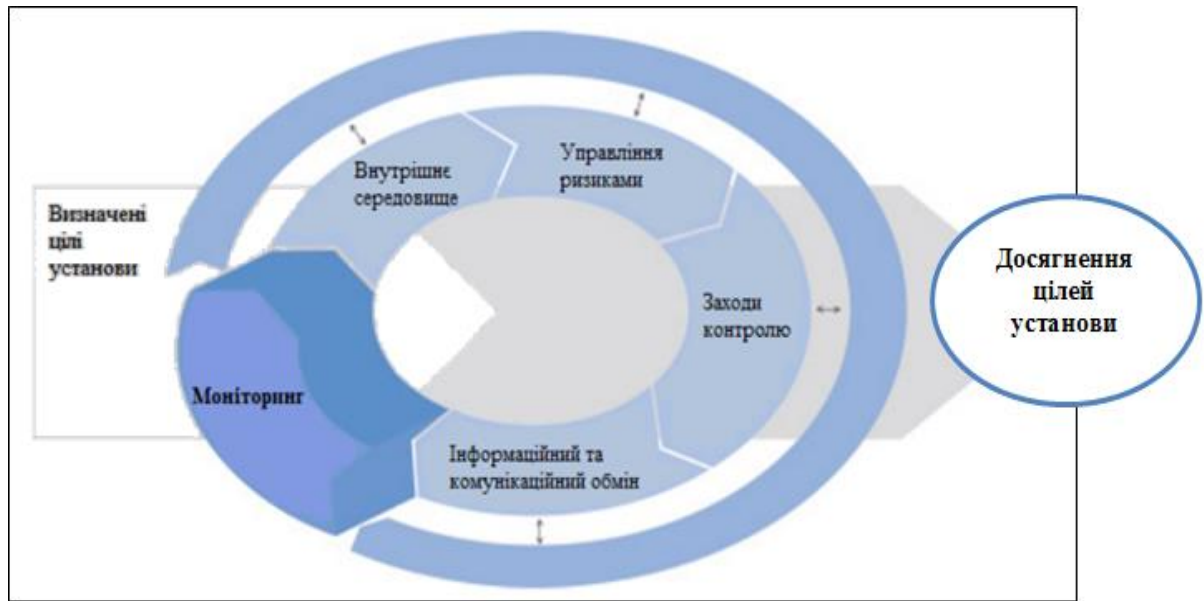


Рис. 1.5. Поєднання елементів СВК

Джерело: складено за [81]

Для подальшого дослідження перелічимо компоненти системи управління ризиками за моделлю COSO ERM [78]:

1. Управління та культура (Створення оперативних структур, визначення внутрішнього середовища).
2. Стратегія та визначення завдань (Об'єктивна постановка цілей та визначення подій).
3. Продуктивність (Оцінювання ризиків та відповідь на ризики).
4. Огляд та ревізія (Заходи контролю).
5. Інформація, комунікація та звітування (Інформація та комунікація, моніторинг) [78].

Проаналізуємо кожну з цих компонент при їх застосуванні на підприємствах водного транспорту.

1. Управління та культура (Створення оперативних структур, визначення внутрішнього середовища). Для розуміння основи організації та встановлення, як організацією розглядається ризик та як організація на нього реагує. В цьому контексті необхідно оцінити: теперішню якість середовища внутрішнього контролю; організаційну структуру (ролі, обов'язки,

повноваження); філософію управління ризиками та стиль управління; етичні цінності; управління персоналом; допустимі межі ризиків.

Результати такого оцінювання дають можливість керівництву у легший спосіб визначити області ризиків та запропонувати спосіб реакції на них. Втім, щоб побудувати ефективну СВК, немає необхідності описувати всі існуючі в підприємствах водного транспорту, бізнес-процеси. У такій ситуації система буде невиправдано громіздкою та некерованою, а витрати на її функціонування можуть перевищити ефект від її використання. Для обмеження кількості досліджуваних бізнес-процесів слід визначити лише суттєві об'єкти.

Необхідно зауважити, що при використанні даної моделі важливо використовувати усі компоненти крок за кроком. Це означає, що час від часу керівництво повинно переглядати усі компоненти, особливо коли визначаються нові цілі організації або, коли вносяться зміни до внутрішнього чи зовнішнього середовища (мова йде про нові закони, директиви або внутрішні процедури) [82].

2. Стратегія та визначення завдань (Об'єктивна постановка цілей та визначення подій). Реалізація цієї компоненти у системі управління ризиками фокусується на визначенні стратегії та стратегічних цілей, тобто цілей високого рівня, які відповідають місії організації. Цілі повинні формуватися у допустимих межах ризиків підприємства, та мають відповідати таким критеріям, як: специфічний; вимірюваний; досяжний; реалістичний; своєчасний.

У рамках цієї компоненти слід визначити потенційні події – події, які, якщо виникають, можуть вплинути на поставлені цілі, а отже і на підприємство загалом. У цьому сенсі події варто розглядати у причинно-наслідковому зв'язку та класифікувати їх на такі, що можуть в майбутньому вплинути: позитивно на економічний розвиток підприємства; негативно на здатність підприємства успішно досягати поставлених цілей та слідувати стратегії (такі події є ризиками).

При визначенні подій керівництво має брати до уваги велику кількість внутрішніх та зовнішніх факторів, що могли б посилити ризики та можливості. Зовнішні фактори можуть включати, але не обмежуються ними, такі, що впливають із змін політичного середовища, законів або нормативних актів, бюджетів, зовнішніх учасників господарського процесу, соціального та технологічного середовища, а також економічних питань, що впливають чи то на саме підприємство, чи то на його контрагентів. Внутрішні фактори походять від того вибору, який робить керівництво, щодо того, як функціонуватиме підприємство. Це може стосуватись його інфраструктури, компетенцій працівників, як працює система бізнес інформації тощо.

Звичайно, події можуть варіюватися від очевидних до непередбачуваних, а їх вплив від ледь помітного до суттєвого. Однак, для того, щоб не випустити з поля зору будь-якої події, визначення подій краще проводити окремо від оцінювання вірогідності того, що подія відбудеться і який вплив вона матиме. Також події рідко виникають в закритому просторі. Одна подія може призвести до появи іншої, події також можуть виникати одночасно. Керівництво повинно розуміти яким чином кожна подія стосується іншої. Оцінюючи взаємозв'язки, можна визначити куди саме краще направити сили для управління ризиками.

3. Продуктивність (Оцінювання ризиків та відповідь на ризики). Продуктивність, як компонент системи управління ризиками, тісно пов'язаний з оцінюванням ризиків, що дає можливість організації врахувати те, до якої міри потенціальні події можуть мати вплив на досягнення цілей. Метою оцінювання ризиків є визначення того, які події є достатньо важливими та достатньо вагомими для того, щоб керівництво концентрувало на них свою увагу. Таким чином, цей крок можна розглядати як такий, на якому розставляються пріоритети та обираються найбільш важливі ризики.

У цьому сенсі керівництву підприємства бажано оцінювати події з двох точок зору – впливу та ймовірності – використовуючи при цьому комбінацію кількісних та якісних технік.

Ймовірність представляє можливість того, що певна подія станеться у певний проміжок часу, в той час як вплив представляє шкалу ефектів, які можуть вплинути на спроможність організації досягати власні цілі. Часові рамки, в яких керівництво оцінює ймовірність, повинні відповідати часовому горизонту відповідної стратегії та цілей.

Найважливішими є ризики, які мають вищу ймовірність і вищий рівень впливу на організацію. Найменш важливими є ризики, які мають нижчу ймовірність і нижчий рівень впливу на організацію. Балансом має бути концентрація уваги керівництва на ризиках з великою ймовірністю та високим рівнем впливу на організацію. Кінцевим результатом стане визначення для кожного ризику коефіцієнта ймовірності та рівня впливу.

Після оцінювання ризиків прийнято виявляти пріоритети ризиків для підприємства. Ризикам з високим пріоритетом або «ключовим ризикам», необхідно постійно приділяти увагу на вищому рівні на підприємстві. Специфічні пріоритети ризиків з часом можуть змінюватися, так само як змінюватися й цілі компанії, внутрішнє і зовнішнє середовище.

За результатами оцінювання ризиків керівництво повинно приймати рішення про те, як реагувати на ризики (табл. 1.8).

Таблиця 1.8

Способи реагування на ризики за результатами їх оцінювання

Спосіб реагування	Стисла характеристика способу реагування на ризики
1	2
Поділяти	Спосіб передбачає зменшувати ймовірність або вплив ризику шляхом поділу або перенесення частини ризику. Це можна зробити за допомогою звичайної страховки або через надання оплати третій стороні за те, щоб вона це владнала іншим чином. Такий варіант є дуже корисним, коли мова йде про усунення фінансових ризиків, ризиків з активами та з аутсорсингом діяльності. Однак, більшість ризиків неможливо перенести повністю. А саме, ризик репутації неможливо перенести взагалі, навіть якщо надання послуг вже втратило силу за контрактом.
Зменшувати	Спосіб передбачає, що дії будуть спрямовані на усунення ймовірності ризику, його впливу або і того й іншого. Частіше за все, це стосується великої кількості щоденних ділових рішень, включаючи процедури контролю.

Продовження табл. 1.8

1	2
Попереджувати	Цей спосіб передбачає припинення дій, що можуть призвести до ризику появи ризику.
Приймати	Підприємством не приймається жодних дій для усунення ймовірності появи ризику або його впливу. Така реакція передбачає, що жодного ефективного способу знизити ймовірність появи ризику або його впливу до прийнятного рівня не було ідентифіковано або, що такий ризик вже належить до категорії допустимих.

Джерело: узагальнено за [82]

4. Огляд та ревізія (Заходи контролю). Реалізація цього компонента у системі управління ризиками передбачає здійснення заходів контролю, які представляють собою політику та процедури, встановлені для усунення ризику та для досягнення цілей підприємства. Для того, щоб бути ефективними, заходи контролю повинні бути доцільними, економними, повними, обґрунтованими, функціонувати послідовно і відповідно до плану, та безпосередньо стосуватись цілей контролю.

Заходи контролю повинні діяти для всієї організації на усіх рівнях і для усіх посад. Вони включають в себе певну кількість заходів контролю, що мають детективні та превентивні функції, наприклад: процедури авторизацій та дозволів; розподіл обов'язків (повноваження, обробка, запис, перегляд); контроль за доступом до ресурсів та записів; перевірки; звірки; перегляд виробничого виконання; перегляд операцій, процесів та заходів.

5. Інформація, комунікація та звітування (Інформація та комунікація, моніторинг). Уповноваженим фахівцям необхідно визначити відповідну інформацію, зафіксувати та передати її посадовим особам у такій формі і часових рамках, які б дали змогу успішно виконати заходи внутрішнього контролю та інші обов'язки. Саме тому СВК як така, а також усі трансакції та вагомі події повинні бути повністю задокументованими.

Інформаційні системи продукують звіти, що містять різноманітну економічну інформацію, що уможливорює проведення та контроль операції. Вони мають справу не лише з даними, які продукуються з середини, але й з

інформацією про зовнішні події, заходи та умови, виконання яких необхідно для забезпечення процесу прийняття рішень та звітування. До того ж якість інформації, яка передбачає те, що інформація повинна бути доцільною, вчасною, актуальною, чіткою та доступною, впливає на спроможність керівництва приймати оптимальні управлінські рішення.

Безсумнівно, інформація в організації має передаватися в усіх напрямках. Усі працівники повинні отримувати від вищого керівництва чітку інформацію про те, що відповідальність за контроль має сприйматись серйозно. Вони повинні розуміти свою роль у СВК, а також як їх особиста діяльність співвідноситься з роботою інших працівників, структур та з роботою зовнішніх учасників господарських відносин.

Для оцінювання системи управління ризиками необхідно проводити постійний моніторинг (тобто дії / процедури, які пов'язані з постійним спостереженням та аналізуванням господарських операцій, процесів з метою встановлення їх відповідності запланованому результату) та подальше звітування перед вищими органами управління підприємства.

Висновки до розділу 1

Результати дослідження теоретичних засад внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту дозволили сформулювати наступні висновки.

Ретроспективний аналіз тенденцій розвитку внутрішнього контролю дав можливість дослідити поетапне становлення контролю та зазначити, що на сучасному етапі простежується цільова трансформація системи внутрішнього контролю відповідно до бізнес-реалій XXI століття, які пов'язані з потребою у забезпеченні ефективного функціонування підприємств у відповідності до їх стратегічного розвитку.

З метою визначення місця внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання доведено, що внутрішній контроль, як одна із

складових системи управління, є її регулюючим елементом, основне завдання якого – це оцінювання ефективності управлінських рішень та результатів їх впровадження; також є своєрідним інструментом цієї системи, – виконуючи роль «зворотного зв'язку» між базовими та регулюючими функціями системи управління, внутрішній контроль сприяє цілеспрямованій діяльності всіх бізнес-процесів компанії.

На підставі компаративного аналізу наукових та фахових джерел розкрито проблемні аспекти тлумачення дефініцій в теорії та практиці внутрішнього контролю. Уточнено, виходячи із принципів уніфікації, систематизації, простоти та доречності, сутність і видова розмаїтість внутрішнього контролю.

У роботі, за результатами критичного огляду світових концепцій внутрішнього контролю, доведено що на підприємствах водного транспорту доцільно застосовувати узагальнену концепцію за моделлю COSO з урахуванням доповнень і деталізації певних базових компонентів, виходячи із специфіки діяльності таких підприємств. Впевнені, що дотримання політик, принципів та вимог за моделлю COSO дасть можливість побудувати ефективну СВК на підприємствах водного транспорту.

Розкриття теоретичних засад внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту уможливорює подальші дослідження методичного, організаційного та прикладного характеру.

Основні положення першого розділу дисертації опубліковано в працях автора [43; 44; 83; 84; 85].

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ВОДНОГО ТРАНСПОРТУ

2.1. Підприємства водного транспорту в національній економіці України: значення, виклики та перспективи

Підприємства водного транспорту є важливою складовою транспортної та виробничої інфраструктури України. Від ефективності їх функціонування, відповідності сучасним міжнародним вимогам залежить конкурентоспроможність транспортного комплексу України на світовому ринку, а також економіки країни в цілому.

Рівень розвитку водного транспорту України у світовому масштабі можна оцінити на основі Індексу глобальної конкурентоспроможності, який щороку розраховується згідно методики Всесвітнього економічного форуму. У 2019 році було здійснено розширену доповідь щодо складових даного індексу (більше до 2025 року таких даних не наводилося).

Одним із 12 складових Індексу глобальної конкурентоспроможності є рівень розвитку інфраструктури країни, у тому числі й водного транспорту. При цьому для оцінки розвитку водного транспорту країни згідно цієї методики враховуються лише два показники: ефективність (рівень якості) роботи портів та рівень інтегрованості країни в міжнародні шляхи перевезення (підключення країни до глобальних мереж доставок) [86].

Місце України (із 141 країн світу) у світовому рейтингу за показниками інфраструктури, що характеризують розвиток водного транспорту, представлено в табл. 2.1.

Інформація, що наведена в табл. 2.1, свідчить про значний вплив рівня розвитку водного транспорту в цілому, і морських портів зокрема, на формування інфраструктури країни.

Таблиця 2.1

Місце України за показниками розвитку інфраструктури
в системі Індексу глобальної конкурентоспроможності

Країна	Ранг за компонентами індексу конкурентоспроможності		
	ефективність (якість) морських портів	інтегрованість у міжнародні водні шляхи перевезення	загальний розвиток інфраструктури
Сінгапур	1	2	1
Нідерланди	2	6	2
Фінляндія	3	75	22
Гонконг	4	4	3
Південна Корея	11	3	6
Туреччина	44	27	49
Польща	51	23	25
Китай	52	1	36
Болгарія	62	99	56
Україна	78	57	57
Румунія	86	58	55

Джерело: складено за даними [86]

І в цьому контексті Україна з низьким рівнем ефективності роботи портів знаходиться на невисоких позиціях. Водночас така країна Чорноморського басейну, як Болгарія, маючи невисокий рівень підключення до глобальних мереж доставок і більш високий рівень ефективності роботи портів, знаходиться на вищому, порівняно з Україною, щаблі рівня розвитку інфраструктури. У той же час сусідня країна Туреччина при достатньо високому рівні інтегрованості в міжнародні водні шляхи перевезення, але низькому рівні ефективності роботи морських портів, має достатньо невисокий загальний рівень розвитку інфраструктури.

Якщо проаналізувати рівень якості (ефективності надання послуг) морських портів України на основі Індексу глобальної конкурентоспроможності, який розраховувався за 10 років (рис. 2.1), то можна побачити, що починаючи з 2010 року рівень якості був не дуже високим порівняно з іншими країнами. Так у 2010 році за даним показником Україна отримала 3,6 балів (із 7 можливих, 7 – найвищий рівень) і в рейтингу посіла 94 місце із 139 країн, що охоплені розрахунком індексу.

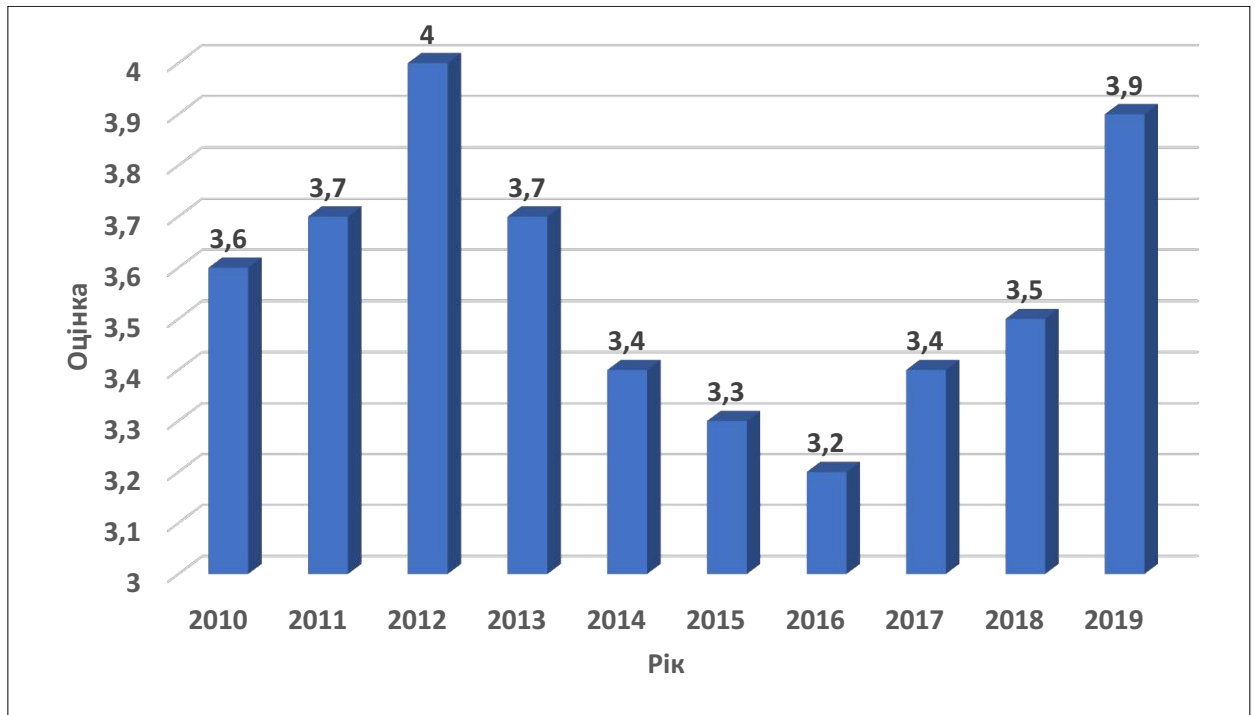


Рис. 2.1. Динаміка показника якості (ефективності) морських портів України в системі Глобального індексу конкурентоспроможності

Джерело: побудовано за [86]

При цьому сусідніми з Україною (згідно місця в рейтингу) була така країни, як Замбія.

Найвищою оцінка рівня якості морських портів України згідно Індексу Глобальної конкурентоспроможності була у 2012 році – 4 бали. Однак після цього почалося стрімке зниження цього показника, що було обумовлено низкою факторів і причин не лише внутрішнього характеру, а й зовнішнього впливу.

Найнижчим рівень якості морських портів України був у 2016 році, після чого почалося його зростання і в 2019 році він майже вернувся на рівень 2012 року. Сусідніми з Україною, згідно рейтингу 2019 року, серед 141 охоплених розрахунком індексу стали такі країни, як Гамбія (77 місце) та Коста-Ріка (79 місце).

Отже, розвиток водного транспорту в цілому й морських портів зокрема, підвищення ефективності їх роботи може стати тим важливим чинником, який забезпечить Україні високі позиції на світовому ринку.

На сьогодні водна система України включає 18 морських портів, 11 з яких знаходяться на континентальній території України і 7 – на тимчасово окупованій території.

Розглянемо місце водного транспорту в економіці України. Динаміка кількості суб'єктів господарювання та кількості зайнятих у водному транспорті представлена в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Динаміка кількості суб'єктів господарювання та кількості зайнятих у водному транспорті в загальній їх кількості в Україні

Рік	Кількість суб'єктів господарювання			Кількість зайнятих		
	Україна всього, одиниць	у тому числі водного транспорту		Україна всього, тис. осіб	у тому числі у водному транспорті	
		одиниць	% до загальної кількості		тис. осіб	% до загальної кількості
2015	1974439	316	0,016	8332,0	5,0	0,060
2016	1865631	279	0,015	8244,0	4,4	0,053
2017	1805144	248	0,014	8271,4	4,1	0,050
2018	1839672	235	0,013	8661,3	4,0	0,046
2019	1941701	255	0,013	9145,5	4,3	0,047
2020	1973652	255	0,013	9057,0	4,0	0,044
2021	1956247	282	0,014	8936,2	3,8	0,043
2022	1732508	171	0,010	7502,3	3,1	0,041
2023	1913193	189	0,010	7421,8	3,1	0,042

Джерело: розраховано за [87]

Аналізуючи дані табл. 2.2, можна відмітити, що кількість суб'єктів господарювання водного транспорту протягом п'яти років (2016-2020 рр.) зменшилася майже на 20 %, скоротилася також їх частка в загальній кількості, займаючи трохи більше однієї сотої відсотка. У 2021 році відбулося збільшення кількості суб'єктів господарювання водного транспорту, а також

їх питома вага. Воєнні дії на території країни суттєво скоротили кількість суб'єктів господарювання в цілому і водного транспорту зокрема.

Незначною протягом усього досліджуваного періоду була частка зайнятих у водному транспорті країни: протягом останніх років вона не перевищувала 0,05 % і при цьому мала тенденцію до зменшення. Суттєво зменшився також за останні 2 роки і абсолютний показник.

Слід відмітити, що у 2023 році відбулося незначне збільшення кількості суб'єктів господарювання водного транспорту, однак кількість зайнятих у водному транспорті залишилася незмінною.

Для того, щоб оцінити вклад підприємств водного транспорту в економіку країни, нами проаналізовано динаміку обсягу реалізації продукції суб'єктів господарювання (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка обсягу реалізації продукції, робіт, послуг суб'єктів господарювання водного транспорту в загальному обсязі в Україні

Рік	Обсяг реалізації усього		У тому числі підприємств водного транспорту		
	млн. грн	темп зростання, %	млн. грн	темп зростання, %	% до загального обсягу
2015	5716431,0	-	2652,4	-	0,046
2016	6877077,4	120,3	2906,1	109,6	0,042
2017	8467032,0	123,1	2729,7	93,9	0,032
2018	10148847,2	119,9	3202,3	117,3	0,032
2019	10725443,0	105,7	3612,3	112,8	0,034
2020	11285578,9	105,2	3804,0	105,3	0,034
2021	13867032,4	122,9	4165,1	109,5	0,030
2022	11398997,8	82,2	3476,6	83,5	0,030
2023	13934223,8	122,2	5178,4	149,0	0,037

Джерело: розраховано за [87]

Порівнюючи динаміку обсягів реалізації продукції підприємств водного транспорту з даним показником по країні в цілому, можна відмітити, що протягом 2016-2023 рр. відбувалося його зростання, за виключенням 2022 року, що пояснюється початком широкомасштабної агресії з боку сусідньої

держави. У 2023 році відбулися позитивні зміни, причому темп зростання обсягу реалізованої продукції (послуг) підприємств водного транспорту випереджав його зростання в цілому по країні.

Позитивну, динаміку підприємств водного транспорту в 2023 році можна пояснити, в першу чергу, інфляційними процесами та девальвацією (зниженням курсу гривні до інших основних валют світу). Певний вплив здійснили також заходи на рівні держави щодо вивезення вантажів із морських портів України.

Про негативні тенденції свідчить також зменшення питомої ваги обсягів реалізованої продукції підприємствами транспортної галузі в загальному її обсязі по економіці країни – якщо в 2015 році вона складала 0,046 %, то в 2023 році скоротилася до 0,037 %.

Доцільним є порівняння тенденції вартісного показника результатів діяльності підприємств водного транспорту з динамікою вантажообігу, показником, що відображає результати діяльності суб'єктів господарювання в натуральних одиницях (рис. 2.2).

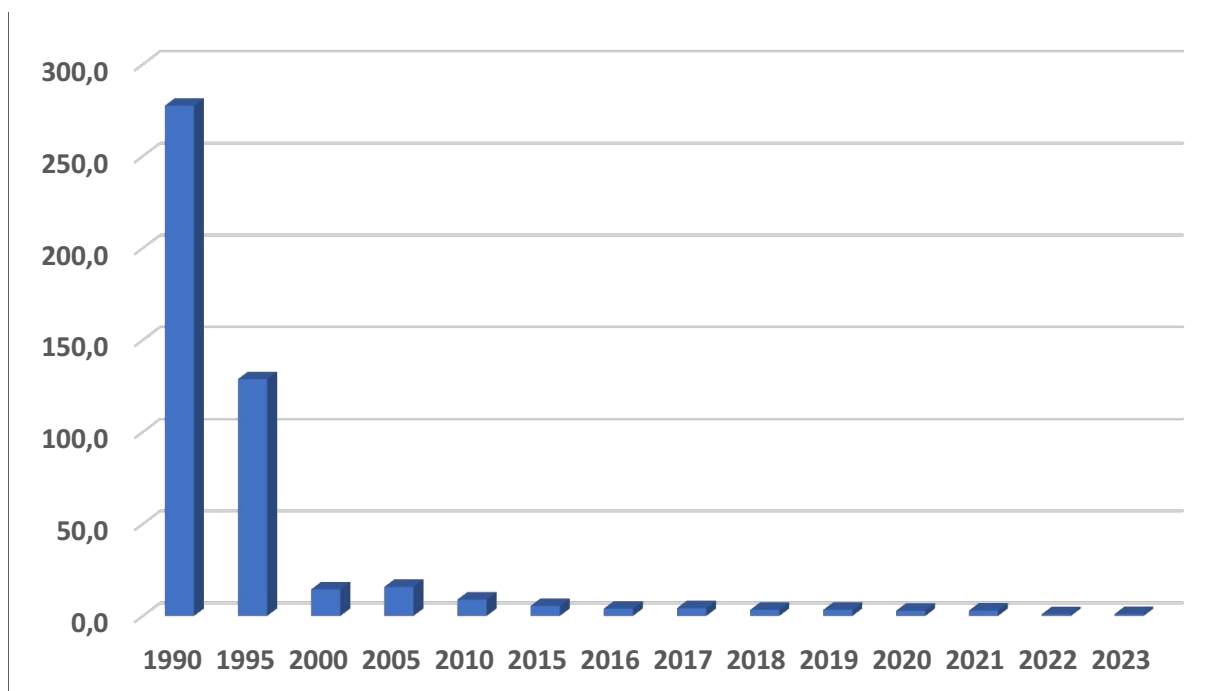


Рис. 2.2. Динаміка вантажообігу водного транспорту України, млрд. ткм.

Джерело: побудовано за [88]

Представлена на рис. 2.2 динаміка вантажообігу водного транспорту України з часів її незалежності показує, що значне зменшення його обсягу відбулося протягом перших 10 років після проголошення незалежності (більш ніж у 15 разів). Цьому сприяла низка причин, як внутрішніх, так і зовнішніх, однак і в наступні роки негативна тенденція продовжилася. Виключенням став лише 2005 рік, коли обсяг вантажообігу підприємств водного транспорту порівняно з 2000 роком зріс на 1,4 млрд. ткм. Однак уже в 2010 році порівняно з 2005 роком цей показник роботи водного транспорту суттєво зменшився – майже на 45%.

Проаналізуємо тенденції вантажообігу водного транспорту України за останні роки (2015-2023 рр.) і проведемо його аналітичне вирівнювання на основі трендового моделювання (рис. 2.3).

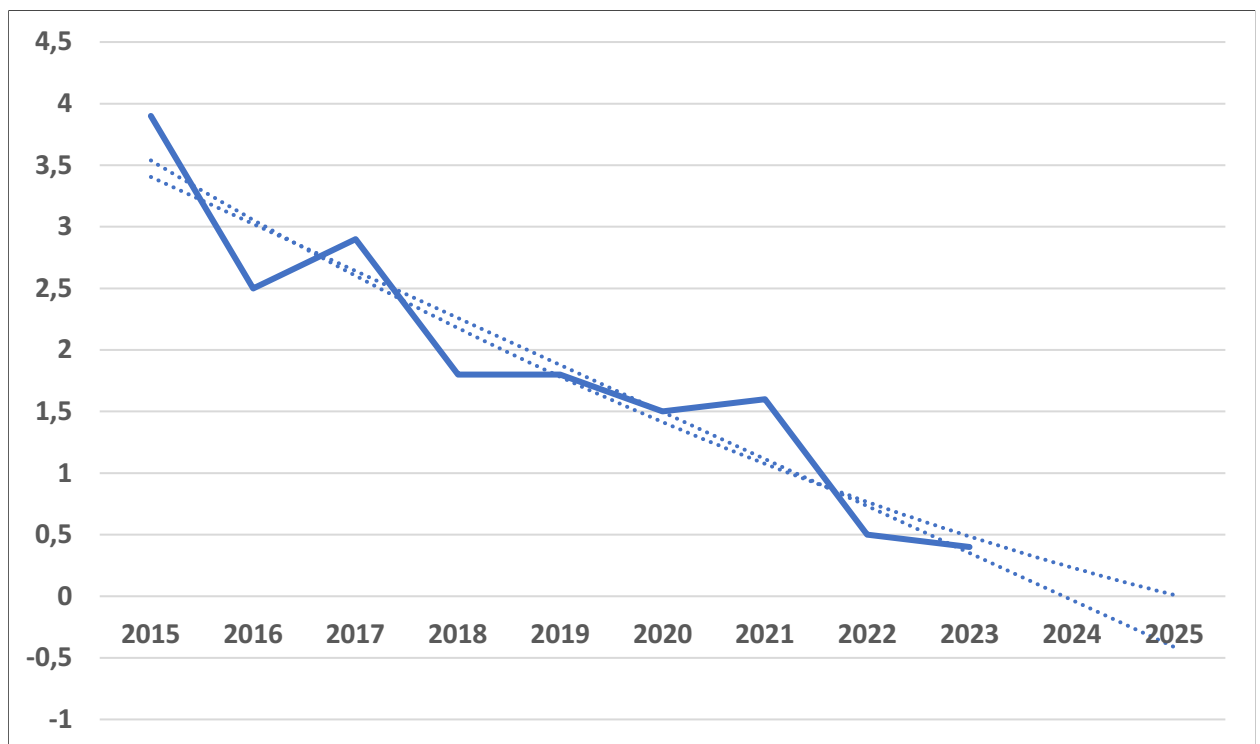


Рис. 2.3. Трендові моделі вантажообігу водного транспорту
України, млрд. ткм.

Джерело: побудовано за [88]

Графічне зображення динаміки вантажообігу водного транспорту за 2015-2023 рр. та побудовані трендові моделі дають можливість не лише виявити тенденції даного показника, а також на основі цього здійснити його прогноз на наступні роки.

Серед множини різних форм трендів, що були побудовані в ході аналізу, найбільш прийнятними, тобто такими, що дійсно відображають сформовані тенденції, виявилися пряма лінія та парабола другого ступеня.

Побудоване рівняння прямої (тренд), що відображає тенденції вантажообігу водного транспорту, має такий вигляд (формула 2.1):

$$Y = 3,786 - 0,382t \quad (R^2 = 0,887) \quad (2.1)$$

Отримане рівняння параболи аналізованого показника має наступний вигляд (формула 2.2):

$$Y = 4,050 - 0,526t + 0,014t^2 \quad (R^2 = 0,895) \quad (2.2)$$

Обидві моделі є досить надійними, оскільки коефіцієнти детермінації (R^2) обох моделей перевищують 85 %. Слід відмітити, що дещо більший рівень надійності має парабола, і розроблений на її основі прогноз можна вважати більш оптимістичним: на його рівень вплинуло уповільнення зменшення вантажообігу, особливо в останні роки, а також невелике зростання обсягів вантажообігу в 2017 році.

Згідно розробленого прогнозу на основі параболи можна зробити висновок, що якщо й надалі збережеться сформована протягом 2015-2023 рр. тенденція до уповільненого зменшення вантажообігу водного транспорту України, то можна очікувати, що в 2025 році він складе 0,4 млрд. ткм.

Більш «песимістичним» є прогноз, розроблений на основі отриманої прямої лінії. Таке прогнозне значення аналізованого показника є нереальним, однак цей прогноз можна вважати попереджувальним, таким, що свідчить про

необхідність прийняття відповідних управлінських рішень як на рівні підприємств водного транспорту, так і на рівні держави.

Для аналізу вкладу окремих видів транспорту в обсяг вантажообігу транспорту України в цілому розглянемо динаміку його вантажообігу за окремими видами транспорту (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Динаміка вантажообігу за окремими видами транспорту в Україні

Вид транспорту	Вантажообіг, млрд. ткм		
	2015 р.	2021 р.	2023 р.
Залізничний	187,6	180,4	90,6
Автомобільний	58,0	65,1	55,5
Морський	2,5	1,6	0,4
Річковий	1,5	1,4	0,7
Авіаційний	0,2	0,3	...
Трубопровідний	94,4	59,2	...

Джерело: розраховано за даними [87]

Порівнюючи обсяг вантажообігу за окремими видами транспорту 2015 року і передвоєнного 2021 року можна відмітити, що вони зазнали значних змін. Так у 2021 році суттєво зменшився обсяг вантажообігу трубопровідного транспорту – з 94,4 млрд. ткм у 2015 році до 59,2 млрд. ткм у 2021 р. І в той же час зріс обсяг вантажообігу автомобільного та авіаційного транспорту. Обсяги вантажообігу інших видів транспорту зменшилися.

Порівняння вантажообігу транспорту України в передвоєнному 2021 році і 2023 році свідчить про те, що на 50 % зменшився його обсяг для залізничного транспорту та річкового, а морського – на 75 %.

Отже, питома вага вантажообігу водного транспорту в загальному обсязі цього показника в цілому по транспорту України протягом останніх років була досить невисокою. При цьому, вклад вантажообігу водного транспорту до війни був дещо більший, ніж вклад річкового транспорту, а в 2023 році – навпаки.

Розглянемо більш детально динаміку та зміни в структурі перевезення окремих видів вантажів морським транспортом в 2015 році та передвоєнному 2021 році (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Обсяг перевезення окремих видів вантажів морським транспортом
України

Види вантажів	2015 р.		2021 р.		Темп приросту, %
	тис. т	у % до загального обсягу	тис. т	у % до загального обсягу	
Нафта і нафтопродукти	71	2,2	7	0,4	-90,1
Вугілля та кокс	34	1,0	3	0,2	-91,2
Руда різна	892	27,1	-	-	-
Метали різні	1170	35,5	1067	58,9	-8,8
Хімічні і мінеральні добрива	32	1,0	20	1,1	-37,5
Будівельні	110	3,3	198	10,9	80,0
Хлібні	110	3,3	317	17,5	188,2
Інші	873	26,5	200	11,0	-77,1
Усього	3292	100,0	1812	100,0	-45,0

Джерело: розраховано за даними [87]

Аналіз динаміки перевезення вантажів морським транспортом на основі табл. 2.5 показав, що його зменшення в 2021 році порівняно з 2015 роком на 55 % відбулося в першу чергу за рахунок значного скорочення (більш ніж на 90 %) обсягів перевезень нафти і нафтопродуктів, вугілля та коксу. У структурі перевезень частка цих вантажів також скоротилася на 1,8 в. п. та на 0,8 в. п. відповідно. Зменшився й обсяг перевезення хімічних і мінеральних добрив, а також металів різних, однак їх частка в загальному обсязі перевезень морським транспортом дещо зросла. Скоротилися на 77 % перевезення інших вантажів морським транспортом.

У той же час на 80 % збільшився обсяг перевезення будівельних матеріалів і майже в 3 рази зросли перевезення морським транспортом хлібних продуктів. Відповідно збільшилася їх частка в загальному обсязі перевезень.

Одним із основних узагальнюючих показників діяльності суб'єктів господарювання, який відображає їх кінцевий результат, є прибуток, тому проаналізуємо динаміку фінансового результату в цілому по транспорту й водному транспорту зокрема (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Динаміка фінансового результату до оподаткування
підприємств транспорту України

Рік	Фінансовий результат підприємств транспорту			Фінансовий результат підприємств водного транспорту		
	млн. грн	зміни порівняно з попереднім роком		млн. грн	зміни порівняно з попереднім роком	
		млн. грн	%		млн. грн	%
2015	-13921,8	-	-	-61,5	-	-
2016	12819,7	26741,5	-	31,7	93,2	-
2017	-16532,6	-29352,3	-	87,8	56,1	177,0
2018	-22661,6	-6129,0	37,1	73,2	-14,6	-16,6
2019	14414,8	37080,4	-	255,5	182,3	249,0
2020	17013,3	2598,5	18,0	152,3	-103,2	-40,4
2021	31246,8	14233,5	83,7	128,0	-24,3	16,0
2022	-23035,5	-54282,3	-	-160,9	-288,9	-
2023	47108,7	70144,2	-	1074,4	1235,3	-

Джерело: розраховано за [87]

Представлена в табл. 2.6 інформація свідчить про те, що сальдо фінансового результату підприємств водного транспорту було від'ємним лише у 2015 році та у 2022 році, у той час як транспортна галузь у цілому отримувала збитки і в 2017-2018 рр. І в той час як у 2017 році загалом підприємства транспорту мали збитки, а у підприємств водного транспорту збільшилися прибутки майже в 3 рази. Значне їх зростання відбулося також у 2019 році – у 3,5 разів, а також у 2023 році.

На рис. 2.4 представлено співставлення фінансових результатів у динаміці років підприємств транспорту, у тому числі підприємств водного транспорту.

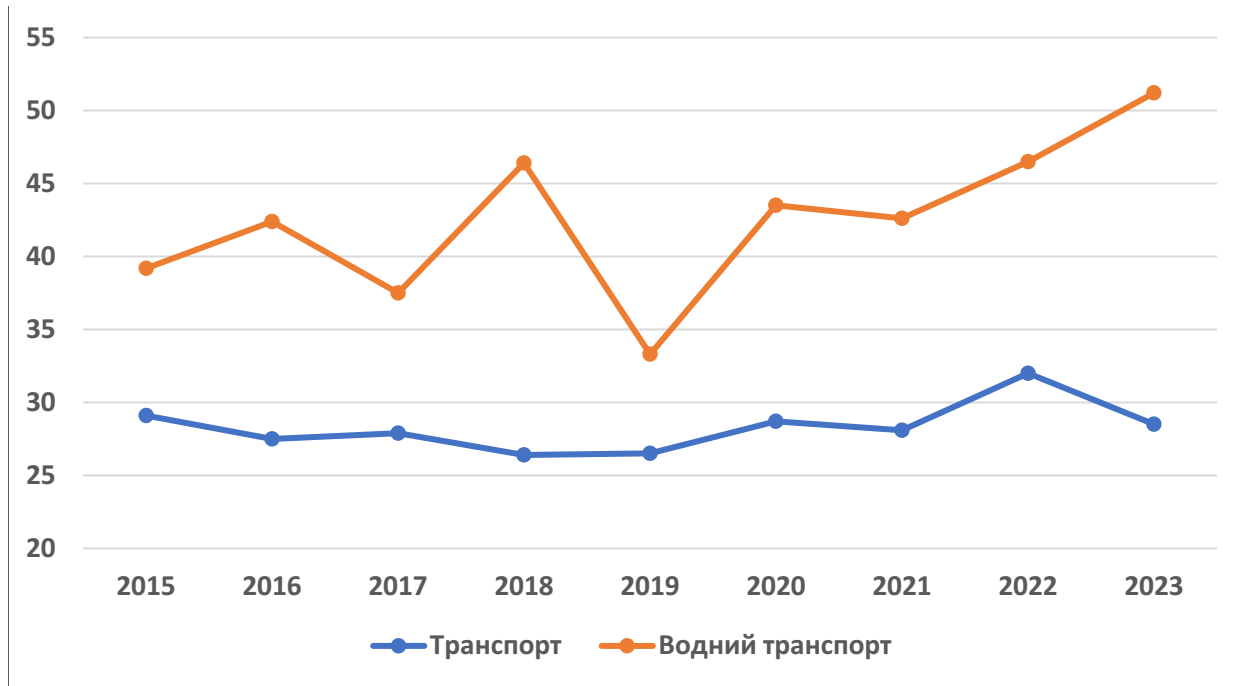


Рис. 2.4. Динаміка питомої ваги підприємств транспорту, які отримали збиток, у %

Джерело: розраховано за [87]

Аналіз представлених результатів показав, що незважаючи на більш позитивну динаміку фінансового результату підприємств водного транспорту порівняно з транспортною сферою в цілому (табл. 2.6), питома вага збиткових підприємств водного транспорту протягом усього аналізованого періоду була значно вищою, ніж транспорту в цілому.

Найбільшою вона була в 2018 році – 46,4 % та 2023 році – 51,2 %. І якщо в 2019 році відбулося суттєве скорочення частки збиткових підприємств водного транспорту на 13 в. п., то в 2020 році вона зросла на 10 в. п., у 2022 році – на 4,0 в. п., а в 2023 році – на 4,7 в. п.

Отже, після встановлення основних тенденцій та аналізу структури показників, що характеризують результати діяльності транспорту України в цілому та водного транспорту зокрема, доцільно провести аналіз діяльності безпосередньо самих підприємств морського транспорту.

Для проведення дослідження ми відібрали найбільш вагомні підприємства водного транспорту півдня України, які працюють навіть під час

війни, а саме – 3 морських торговельних порти, Стивідорну компанію «Ольвія» і ПрАТ «УДП» (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Підприємств транспорту України, що потрапили у вибірку

№ з/п	Підприємство
1	ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»
2	ПрАТ «УДП»
3	ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»
4	ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»
5	ДП «Морський торговельний порт «Южний»

Період дослідження охоплює останні 8 років (2016-2023 рр.). Слід відмітити, що попередньо нами було відібрано більше портів, але частина із них зараз знаходяться на окупованій території, а частина – не здійснює діяльності з обробки вантажів та їх транспортування.

У табл. 2.8 представлено динаміку основного показника, що відображає результати діяльності досліджуваних підприємств морського транспорту півдня України, – чистого доходу від реалізації продукції (наданих послуг) за 2019-2023 рр.

Таблиця 2.8

Динаміка чистого доходу від реалізації продукції (наданих послуг)
підприємств водного транспорту

Підприємство	Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.				
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»	536483	419232	489478	499120	513725
ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»	277800	300090	329880	304044	1141
ПрАТ «УДП»	873530	662191	641562	692689	927985
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»	993668	697268	587950	467493	636070
ДП «Морський торговельний порт «Южний»	2018196	2583813	2368151	2409796	2461510

Джерело: сформовано за даними звітності підприємств

Аналіз динаміки чистого доходу від реалізації продукції (наданих послуг) підприємств показав, що у 2023 р. порівняно з 2019 р. відбулося його зменшення на трьох досліджуваних підприємствах – ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт, ДП «Стивідорна компанія «Ольвія» і ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ». При цьому найбільшим було зниження доходів від основного виду діяльності у підприємства ДП «Стивідорна компанія «Ольвія» (на 99,6 %).

У той же час ДП «Морський торговельний порт «Южний» за досліджуваний період збільшив чистий дохід від реалізації та 22,0 %. Зріс також показник результату основної діяльності у приватного акціонерного товариства «Українське Дунайське пароплавство» – на 6,2 %.

Якщо порівняти чистий фінансовий результат досліджуваних підприємств у 2023 році порівняно з довоєнним 2021 роком, то можна відмітити, що лише ДП «Стивідорна компанія «Ольвія» зменшила свої доходи від реалізації, усі інші підприємства, навпаки, наростили їх.

Аналіз динаміки чисельності працівників на досліджуваних підприємствах показав, що протягом аналізованого періоду вона постійно скорочувалася. При цьому в 2023 році найбільшою чисельність була в порту «Южний» (2398 чол.), у порту «Чорноморськ» (1855 чол.) і ПрАТ «УДП» (1550 чол.).

Якщо ж порівняти динаміку чисельності працівників великих за цим показником портів з доходами даних підприємств у 2023 році, то можна зробити висновок, що робоча сила значно менш ефективно використовується в ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» порівняно з іншими двома підприємствами, однак у підприємства динаміка є позитивною.

Основним видом робіт, за рахунок яких формується лівова частина доходів підприємств водного транспорту, є вантажопереробка та транспортування вантажів. Її динаміка за довоєнні 2017-2021 рр. по сукупності досліджуваних підприємств представлена в табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Динаміка вантажопереробки підприємств водного транспорту

Підприємство	Вантажопереробка, тис. тонн				
	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	2021 р.
ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»	5418,0	4711,8	4371,6	4043,5	3012,4
ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»	2213,2	2510,1	2138,1	1595,2	1688,3
ПрАТ «УДП»	1539,0	1371,0	1420,0	1586,0	1320,0
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»	14785,1	13742,0	13437,9	13869,2	13272,2
ДП «Морський торговельний порт «Южний»	12317,2	11580,7	12305,8	15148,6	18802,7

Джерело: сформовано за даними звітності підприємств

Як свідчать дані табл. 2.9, за досліджуваній період лише ДП «Морський торговельний порт «Южний» збільшив обсяги вантажопереробки з 12,3 млн. тонн у 2017 р. до 18,8 млн. тонн у 2021 році. При цьому в 2021 році обсяг переробки вантажів у даному порту був найвищим за весь досліджуваній період. Усі інші підприємства за 2017-2021 рр. суттєво скоротили обсяги виконаних робіт, зокрема ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт» зменшив їх майже навпіл.

Основну частину вантажопереробки на досліджуваних підприємствах водного транспорту складає експорт та імпорт товарів. Для порівняльного аналізу на рис. 2.6 представлено обсяги вантажопереробки, пов'язаної з експортом, у 2021 р.

Аналіз даних рис. 2.5 показує, що серед досліджуваних підприємств найбільше вантажів, пов'язаних з експортом, переробляється в ДП «Морський торговельний порт «Южний». У 2021 році їх обсяг склав 14,5 млн. тонн, причому за досліджуваній період він збільшився майже вдвічі. Значним, порівняно з іншими підприємствами, був даний показник діяльності і в ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» – 11,2 млн. тонн., і протягом досліджуваного періоду відбувалася також його позитивна динаміка.

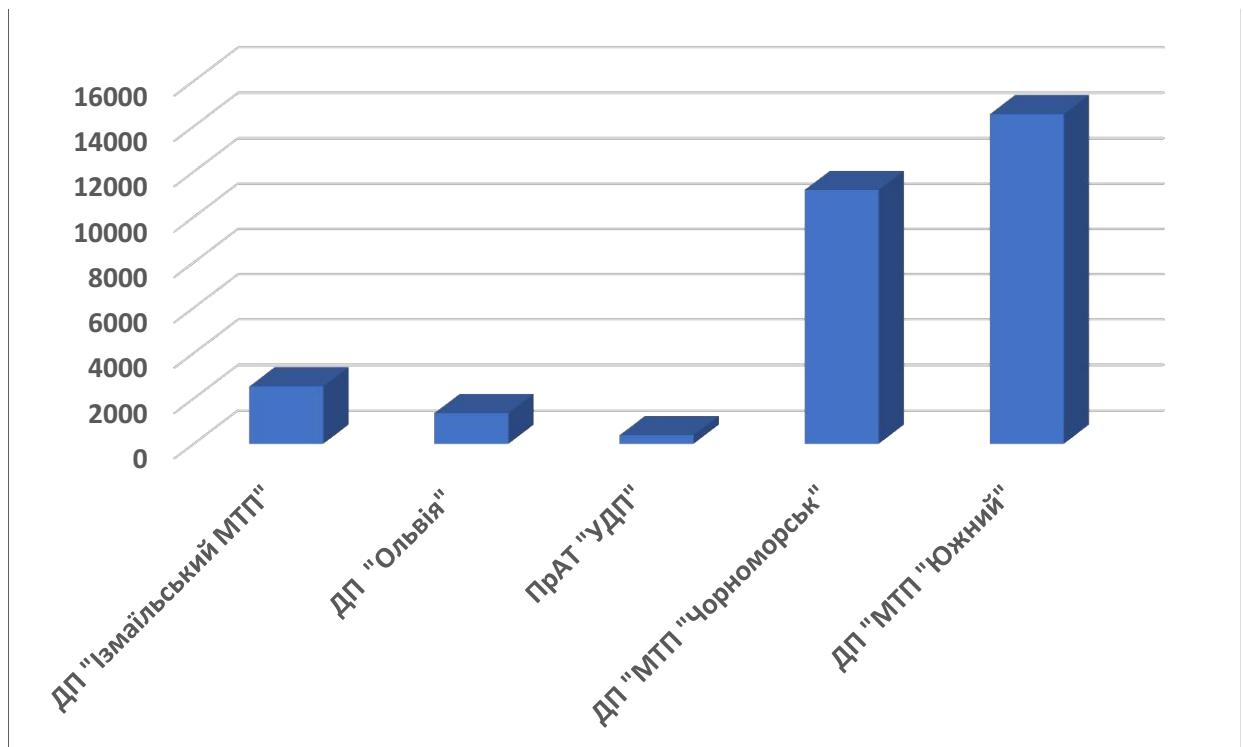


Рис. 2.5. Вантажообробка, пов'язана з експортом, підприємств водного транспорту в 2021 р., тис. тонн

Джерело: побудовано за даними звітності підприємств

Найменшим обсяг вантажообробки, пов'язаної з експортом, серед досліджуваних підприємств у 2021 році був на ПрАТ «УДП» (382 тис. тонн). І динаміка даного показника на цьому підприємстві була негативною: за досліджуваний період ПрАТ «УДП» зменшило обсяги переробки на 40 %.

Проаналізуємо обсяги вантажообробки, пов'язаної з імпортом товарів, на досліджуваних підприємствах (рис. 2.6).

Як можна побачити з рис. 2.6, найбільше вантажів, пов'язаних з імпортом, як і з експортом, переробляється в ДП «Морський торговельний порт «Южний» (у 2021 році 2451 тис. тонн), причому він залишався практично незмінним протягом усього досліджуваного періоду.

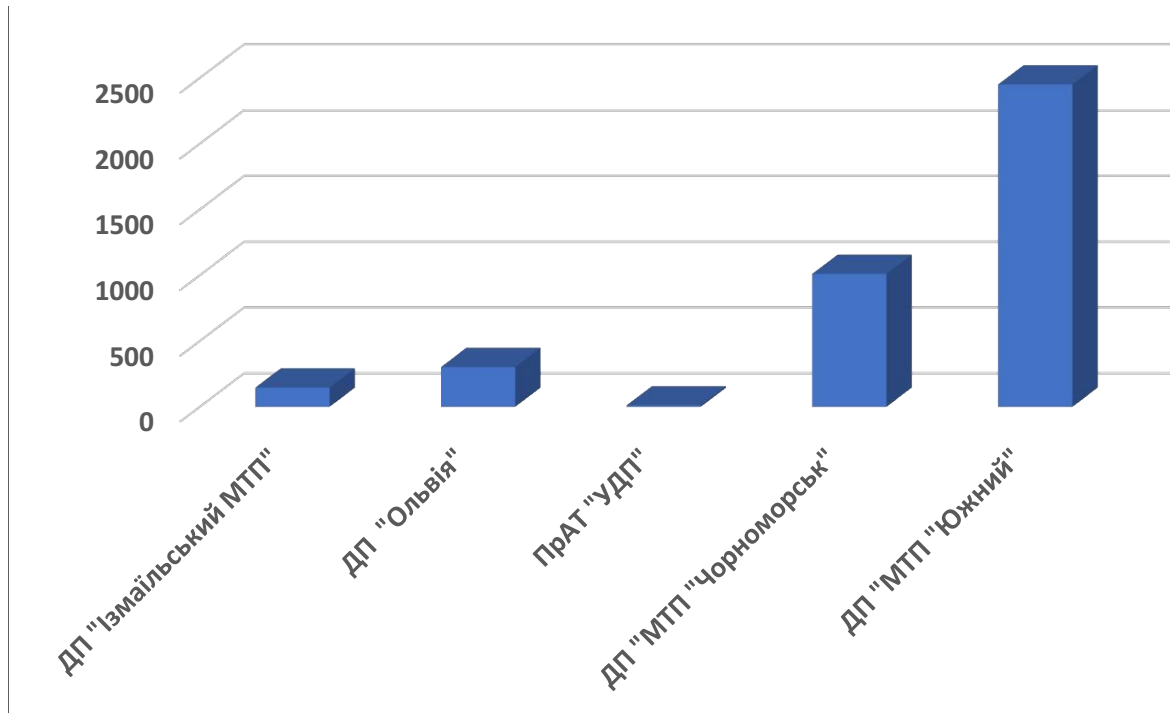


Рис. 2.6. Вантажопереробка, пов'язана з імпортом, підприємств водного транспорту в 2021 р., тис. тонн

Джерело: побудовано за даними звітності підприємств

Усі інші підприємства значно менше переробляли таких вантажів, навіть у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» він в 2 рази менший – 1011 тис. тонн, чому сприяло його зменшення у порівнянні з 2017 роком майже навіпіл.

Порівняно невелику кількість вантажів, пов'язаних з імпортом, серед усіх досліджуваних підприємств, переробляло ПрАТ «УДП» – у 2021 році 12 тис. тонн. Однак необхідно відзначити позитивну динаміку даного показника на підприємстві: за досліджуваний період обсяг вантажопереробки, пов'язаної з імпортом, на ньому зріс майже в 3 рази.

Основним показником, що характеризує кінцеві результати діяльності будь-якого підприємства, у тому числі й підприємств водного транспорту, є прибуток. Динаміка чистого прибутку (збитку) досліджуваних підприємств за 2019-2023 рр. представлено у табл. 2.10.

Таблиця 2.10

Динаміка чистого прибутку (збитку) підприємств
водного транспорту

Підприємство	Чистий прибуток (збиток), тис. грн				
	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»	20320	23306	24231	23930	24231
ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»	5091	26385	8950	10193	5527
ПрАТ «УДП»	-8635	79302	30677	11290	37535
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»	-268 279	-92 650	310	-246854	41410
ДП «Морський торговельний порт «Южний»	48813	470457	208370	243049	208370

Джерело: сформовано за даними звітності підприємств

Аналіз фінансових результатів діяльності підприємств, наведених в табл. 2.10, показав, що у 2023 році діяльність усіх досліджуваних підприємств була прибутковою. При цьому протягом усього досліджуваного періоду позитивний фінансовий результат за всіма видами діяльності був у трьох підприємств: ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт», ДП «Стивідорна компанія «Ольвія» і ДП «Морський торговельний порт «Южний». І протягом досліджуваного періоду чистий прибуток мав тенденцію до збільшення.

Серед досліджуваних підприємств слід відмітити ДП «Морський торговельний порт «Южний», у якого чистий прибуток за аналізований період збільшився в 4,3 рази.

У той же час у ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» збитковою була діяльність у 2019-2020 рр. та 2022 році. А ПрАТ «УДП» чистий збиток отримало лише в 2019 році, а в інші роки діяльність була прибутковою.

На завершення проведеного аналізу слід відмітити, що незважаючи на наявність певних негативних тенденцій, що намітилися в діяльності значної частини підприємств водного транспорту України, вони мають великий потенціал як внутрішніх ресурсів, так і на рівні держави. Рівень завантаження потужностей підприємств морського транспорту складає близько 50 %, отже значні виробничі ресурси на підприємствах є. Крім того, Україна має великі можливості потужного експортоорієнтованого сировинного виробництва (залізної руди, металів різних, вугілля, а також зернових культур), а також відрізняється вигідним і унікальним розміщенням, достатньою протяжністю морських акваторій, їх сполученням із сусідніми державами. До того ж, не можна не погодитися з тим, що нормальний рівень розвитку підприємств водного транспорту повинний установлюватися з урахуванням впливу зовнішньоекономічних факторів із забезпеченням конкурентних переваг національної зовнішньої торгівлі й ефективної участі в перевезеннях вантажів світового фрахтового ринку [90]. Тому дуже важливо налагоджувати ефективну систему управління на підприємствах водного транспорту, використовуючи своєчасну, об'єктивну статистичну інформацію та аналітичні дані.

2.2. Інформаційне забезпечення як основний елемент внутрішнього контролю

Необхідною передумовою успішного досягнення мети внутрішнього контролю на підприємстві є його належне інформаційне забезпечення.

Як поняття, інформаційне забезпечення у науковій та фаховій літературі є досить дискусійним, багатоваріантним.

Якщо звернутися до етимологічних, фінансово-економічних словників, то у більшості з них термін «інформаційне забезпечення» тлумачиться як сукупність усіх даних та способів їх опрацювання, ... призначених для обслуговування користувачів інформації» [92].

У працях дослідників (Додаток В) інформаційне забезпечення тлумачиться як:

- процес забезпечення інформацією (М. М. Перепелиця, Т. В. Безбородова) або результат процесу забезпечення інформацією через її отримання, обробку, накопичення, зберігання для прийняття управлінських рішень (М. Є. Рогоза, А. А. Скляр);

- діяльність, що пов'язана з опрацюванням інформації на всіх етапах її проходження для прийняття управлінських рішень (Набока Л. В., Нікітенко О. Є.);

- сукупність інформації (даних), а також засобів та способів її створення, зберігання, нагромадження, оброблення, передавання для прийняття управлінських рішень (Г. О. Король, Т. В. Акімова, М. В. Кізло, С. М. Петренко);

- система одержання, оцінювання, зберігання та перероблення даних для прийняття управлінських рішень (В. С. Лономаренко, М. П. Денисенко, І. В. Колос).

Огляд наукових та фахових джерел показує, що більшість дослідників розглядають інформаційне забезпечення як процес (результат процесу) / діяльність або як систему/ сукупність.

Високо оцінюючи напрацювання вчених, хотілося би звернути увагу на те, що при розробці уніфікованого підходу до дефініції «інформаційне забезпечення» бажано враховувати вимоги нормативних джерел. Саме у такому контексті розглянемо інформаційне забезпечення, як поняття, виходячи з дефініції «інформація», «забезпечення» та з їх взаємозв'язку.

Відповідно до Закону України «Про інформацію» інформація – «це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді» [93]. Подібне пояснення надається і в Законі України «Про захист економічної конкуренції» [94].

Виходячи з теми нашого дослідження, інтерес представляє інформація, що прямо чи опосередковано пов'язана з основними функціями системи

управління, якими є: облік, контроль, аналіз, планування/прогнозування, організація. Виходячи з цього, розглянемо основні види інформації, які будуть використовуватися у процесі дослідження (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Види інформації відповідно до Закону України «Про інформацію», які можуть використовуватися під час фінансового контролю

№ з/п	Види інформації	Джерела інформації, стисла характеристика видів інформації
1	2	3
1	Інформація довідково-енциклопедичного характеру	Енциклопедії, словники, довідники, картографічні матеріали, електронні бази та банки даних, архіви різноманітних довідкових інформаційних служб, мереж та систем, довідки органів державної влади та місцевого самоврядування,
2	Інформація про товари, роботи, послуги	Дані, які розкривають кількісні, якісні та інші характеристики товарів, робі, послуг
3	Податкова інформація	Сукупність даних, що створені або отримані платниками податків у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації функцій учасників податкових відносин
4	Правова інформація	Конституція України, інші законодавчі і підзаконні нормативно-правові акти, міжнародні договори, норми міжнародного права, ненормативні правові акти, повідомлення медіа, інші джерела інформації з правових питань
5	Статистична інформація	Документована інформація, що дає кількісну характеристику масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній, соціальній, культурній та інших сферах життя суспільства

Джерело: складено за [93]

Дані табл. 2.11 свідчать, що чимало видів інформації на законодавчому рівні не закріплено. Це стосується таких видів інформації, як: економічна, облікова, управлінська, які широко розповсюджені у діючій практиці суб'єктів економічних відносин.

Звичайно, під економічною інформацією, як правило, розуміють будь-яку інформацію, пов'язану з економічними явищами та процесами – процесами виробництва, розподілу, обміну і споживання. Втім відсутність нормативного визначення обумовлює різноманіття підходів до понятійних категорій, які простежуються у науковій та фаховій літературі, що є

негативним фактором функціонування системи управління вітчизняних підприємств.

Похідною складовою економічної інформації є облікова інформація. Що стосується поняття «облікова інформація», то більшість дослідників усвідомлюють його сутність через термін «бухгалтерський облік», який розшифровується у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [95]. У такому контексті під обліковою інформацію розуміють інформацію про діяльність, результати діяльності підприємства та його фінансовий стан, яка відображається у первинних документах (у паперовій або в електронній формі) підприємства.

Відсутність законодавчого закріплення терміну «облікова інформація» обумовлює існування проблем відповідності нормативної документації, достатності первинних документів для проведення контрольно-аналітичної роботи, що загалом знижує якість облікової інформації і, як наслідок, зменшує довіру користувачів (зовнішніх та внутрішніх) до її достовірності, повноти та своєчасності.

Сутність терміну «управлінська інформація» доречно розкривати у різних аспектах:

- у широкому (виходячи з загального функціоналу системи управління підприємством) – як дані / відомості, що можуть бути корисними для підприємства під час розробки та реалізації управлінських рішень;

- у вузькому (виходячи з терміну «внутрішньогосподарський / управлінський облік») – як дані / відомості про фінансово-господарську діяльність підприємства для потреб внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Далі потрібно дослідити термін «забезпечення».

За Словником української мови слово «забезпечення» походить від слова «забезпечити», яке означає:

- 1) «поставити щось у достатній кількості, задовольняти кого-, що-небудь у якихось потребах»;

2) «створювати надійні умови для здійснення чого-небудь» [96]. Тотожні пояснення зустрічаються і в інших словниках та довідниках. Отож, виходячи з наведеної семантики, можна слово «забезпечення» розуміти як споріднене до слів / словосполучень «достатнє постачання, надійне створення». Саме в цій логіці доцільно визначитися із сутністю терміну «інформаційне забезпечення».

Вважаємо, що у загальному сенсі поняття «інформаційне забезпечення» можна розуміти як систему, в якій її основні елементи - інформаційні ресурси; інформаційний процес, як сукупність послідовних дій; інформаційні комунікації, інформаційний інструментарій (методи, прийоми, способи) - знаходяться у постійній взаємодії. Індикатором ефективного функціонування цієї системи є прагнення реалізувати основну мету: побудувати достовірну, повну та своєчасну інформаційну базу для задоволення потреб користувачів. Але, припускаючи, що діяльність суб'єктів господарювання є безперервною, то досягнення мети інформаційного забезпечення, як системи, не обмежується часом і, через постійну динаміку інформаційного процесу, окремим результатом.

Впевнені, що саме у такому контексті доцільно досліджувати інформаційне забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. Не викликає сумніву і те, що інформаційне забезпечення внутрішнього контролю слід формувати з урахуванням взаємозв'язку між інформаційними потребами суб'єктів внутрішнього контролю (тобто, носія контрольних функцій щодо об'єкта контролю [97]), які можуть бути різними (через власний набір контрольних функцій, рівень компетентності та досвід), і інформаційним забезпеченням їх діяльності [98, с. 12].

Фінансово-господарська діяльність підприємств водного транспорту, втім як і інших суб'єктів господарювання, обов'язково знаходить відображення в обліку та звітності. Облікова система у свою чергу складається із відповідних підсистем (бухгалтерського, податкового, управлінського, статистичного обліку тощо), які тісно пов'язані між собою та доповнюють

один одного. Звичайно, кожному виду обліку, тобто процесу «виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації ... користувачам» [95], притаманний свій масив інформації, складові якого можуть містити як однакові, так і різні інформаційні потоки.

Розглянемо інформаційну складову внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності підприємства водного транспорту - ПрАТ «УДП», яке є однією з найбільших державних судноплавних компаній України, має статус Національного перевізника № 1 та займає до 20 % ринку вантажних перевезень на Дунаї.

У логіці системного підходу дослідимо інформаційне забезпечення за кожним етапом організації та проведення внутрішнього контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, яке знаходить відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Припустимо, що внутрішній контрольний захід, який передбачено планом служби внутрішнього контролю, має здійснюватися у формі документальної перевірки уповноваженими фахівцями (внутрішніми контролерами, ревізорами) підприємства за відповідний період.

На початковому етапі внутрішнього контролю уповноваженими фахівцями, звичайно, виконуються основні процедури, а саме:

- визначаються завдання, виходячи з основної мети внутрішнього контролю;
- проводиться попереднє дослідження об'єкта внутрішнього контролю, яке передбачає:
 - а) збір та опрацювання інформації із зовнішніх та внутрішніх джерел;
 - б) аналіз фінансово-господарської діяльності за певним алгоритмом, розробленим фахівцями внутрішнього контролю, виходячи з їх професійного досвіду, з визначенням найбільш ризикових операцій та побудуванням блок-схем ідентифікації, оцінювання та мінімізації ризиків;
- формуються план та програма перевірки, з визначенням методів, способів, прийомів та процедур проведення контролю;

- визначається чисельність та розподіляються обов'язки внутрішніх контролерів із залученням за необхідністю експертів;
- встановлюється термін перевірки.

Попереднє дослідження об'єкта внутрішнього контролю - фінансово-господарської діяльності ПрАТ «УДП» починається з опрацювання зовнішніх та внутрішніх інформаційних ресурсів: установчих, реєстраційних документів, ліцензій та іншої дозвільної документації, галузевої угоди, колективного договору, Положення про організаційну структуру управління підприємства, Положення про принципи формування наглядової ради ПрАТ «УДП», інших внутрішніх стандартів, на підставі яких фахівці внутрішнього контролю мають установити їх відповідність / невідповідність об'єкту контролю та переконатися в наступному:

1. ПрАТ «УДП» є державним акціонерним товариством, єдиним засновником та акціонером якого є держава. Управління корпоративними правами держави у статутному капіталі товариства здійснює Міністерство розвитку громад, територій та інфраструктури України.

2. Структура управління ПрАТ «УДП» є дворівневою, яка передбачає наявність загальних зборів, наглядової ради та виконавчого (одноосібного) органу - генерального директора.

3. Наглядова рада здійснює управління товариством, регулює та контролює його діяльність, у тому числі здійснює контроль за своєчасністю надання (оприлюднення) достовірної інформації про діяльність ПрАТ «УДП», а також забезпечує ефективність системи внутрішнього контролю.

4. Статутний капітал товариства, який зареєстрований та сформований у повному обсязі, поділений на прості іменні акції, 100 % яких належать акціонеру - державі в особі Міністерства розвитку громад, територій та інфраструктури України.

5. Основні види діяльності ПрАТ «УДП» згідно зі Статутом:

- діяльність морського та внутрішнього водного (річкового) вантажного та пасажирського транспорту;

- агентування та фрахтування морського та внутрішнього водного (річкового) вантажного та пасажирського транспорту; суднобудування та судноремонт,
- усі види технічного обслуговування, ремонту, модернізації та переобладнання суден;
- транспортне оброблення вантажів;
- допоміжна діяльність у сфері транспорту тощо.

З 2022 року функціонує власний стивідорний комплекс у м. Кілії. В експлуатації ПрАТ «УДП» знаходиться 24 самохідних судна, 204 одиниці несамохідного флоту. До морського флоту ПрАТ «УДП» входять 6 суден-суховантажів дедвейтом до 3700 тонн. За даними офіційного сайту ПрАТ «УДП» основу вантажів компанії складають експортні перевезення зернових з українських портів на Дунаї.

На виконання певних видів діяльності ПрАТ «УДП» має відповідні дозволи та ліцензії згідно із законодавчими вимогами, зокрема, щодо надання послуг: з перевезення пасажирів та вантажів водним, морським, автомобільним, залізничним та повітряним транспортом; у сфері освіти, будівництва, туроператорської діяльності тощо.

Проведення аналізу фінансово-господарської діяльності ПрАТ «УДП» на стадії попереднього дослідження об'єкта внутрішнього контролю вимагає використання відповідних інформаційних ресурсів, виходячи з поставлених завдань (табл. 2.12).

Таблиця 2.12

Інформаційні ресурси для проведення аналізу на стадії попереднього дослідження об'єктів внутрішнього контролю ПрАТ «УДП»

№	Завдання аналізу у процесі внутрішнього контролю	Інформаційні ресурси
1	2	3
1	Оцінка функціонування складових	Оцінка діяльності Загальних зборів, Наглядової ради, Виконавчого органу виконується на співставленні даних зі Статуту, Положення про Наглядову раду, Довідки про включення

Продовження табл.2.12

1	2	3
	структур управління у відповідності до Статуту	до ЄДРПОУ, Свідоцтва про державну реєстрацію із внутрішніми розпорядженнями, рішеннями, цивільно-правовими договорами, наказами про призначення членів Наглядової ради та на посади і звільнення керівників філій, представництв, відокремлених підрозділів, керівників апарату управління та іншими даними.
2	Аналіз даних про засновників, бенефіціарних власників, володіння ними корпоративними правами, у тому числі інших суб'єктів господарювання	Аналіз проводиться на підставі таких даних, як: - відомості про акціонерів та їхні частки (zareєстровані та фактично внесені) у статутному капіталі, із зазначенням форми та дати внесків; реєстри власників акцій за даними державного реєстратора; - дані про акціонерів, які є / були засновниками інших суб'єктів господарювання; - дані про спільні та дочірні підприємства ПрАТ «УДП» щодо їх суми та форми внесків у статутний капітал; - дані про дивіденди, отримані від дочірніх та спільних компаній, частка у статутному капіталі яких належить ПрАТ «УДП», або втрати (з розкриттям причин понесення втрат) від володіння корпоративними правами акціонерів товариства; - Фінансові звіти та відомості нарахування дивідендів, що сплачуються до бюджету державними не корпоратизованими підприємствами; - відомості про ліквідацію суб'єктів господарювання, корпоративними правами яких володіло товариство.
3	Оцінка функціонування відокремлених структур	Оцінка діяльності відокремлених структур (філій, госпрозрахункових підрозділів, служб тощо), а також закордонних Головних агентств, виконується на підставі вивчення їх статусу, співставлення їх діяльності, задекларованої у відповідних Положеннях та їх фактичною діяльністю за видами.
4	Загальний аналіз організаційної структури управління та штатного розкладу	У процесі аналізу вивчається організаційна структура управління ПрАТ «УДП», яка затверджена та діє у відповідному періоді; інформація про загальну чисельність працюючих, у тому числі за сумісництвом; питому вагу управлінського апарату, виробничих працівників та працівників, задіяних у невиробничій сфері у загальній кількості працівників.

Джерело: власна розробка

Під час вирішення завдань, наведених у табл. 2.12, варто на підставі отриманої інформації проаналізувати взаємодію ПрАТ «УДП» з його структурними одиницями – ГВСП, закордонними Головними агентствами та афілійованими компаніями.

Блок-схема взаємодії ПрАТ «УДП» з ГВСП, закордонними Головними агентствами та афілійованими компаніями представлена на рис. 2.7.

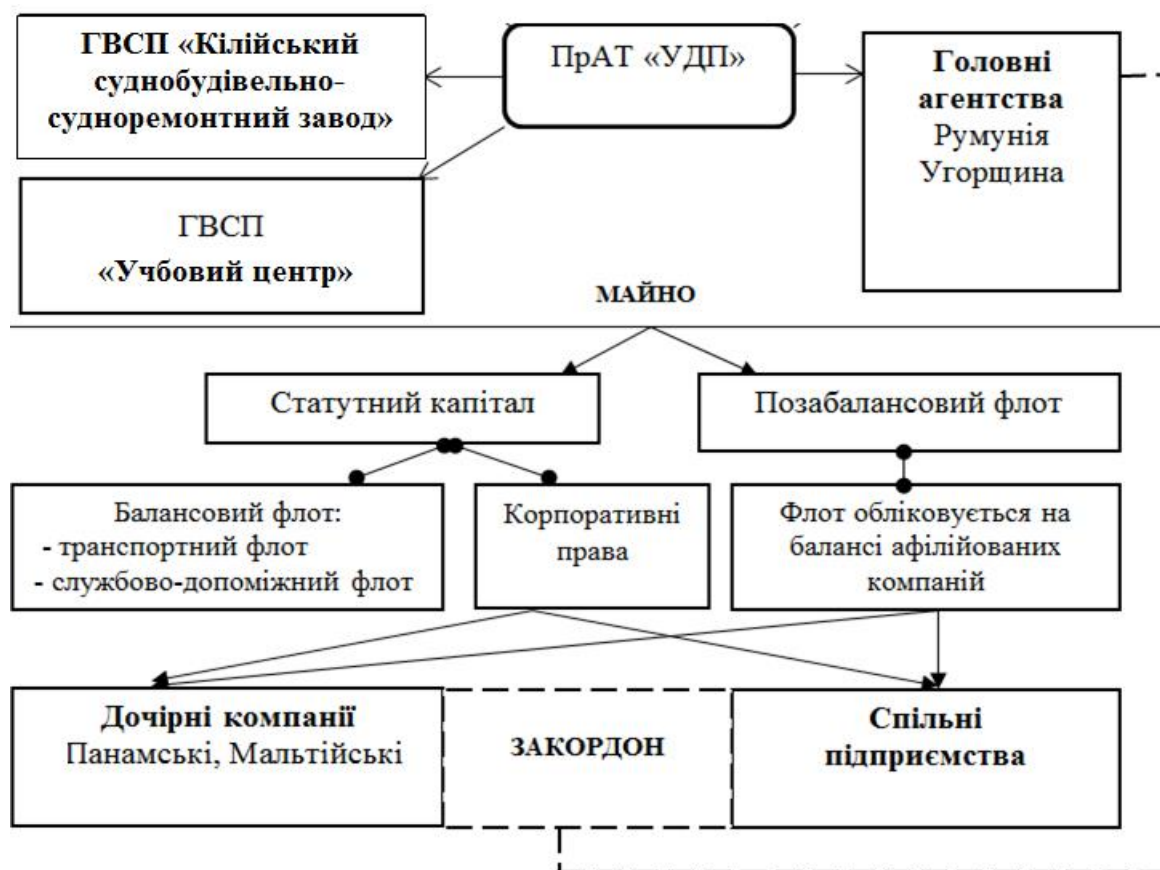


Рис. 2.7. Блок-схема взаємодії ПрАТ «УДП» з ГВСП, закордонними Головними агентствами та афілійованими компаніями

Джерело: складено за даними підприємства

Очікуваний результат від вирішення завдань контролю на цьому етапі передбачає відповіді на питання:

1. Чи відповідає діючим нормативам діяльність складових структур управління?
2. Чи відвічають законодавчим вимогам та статутним документам дані про засновників, бенефіціарних власників?
3. Чи достовірно, своєчасно та у повному обсязі відображені відомості про засновників ПрАТ «УДП», афілійованих осіб та операції, пов'язані з корпоративними правами у системі обліку та звітності?
4. Чи відповідає внутрішнім регламентам (положенням) ПрАТ «УДП» фінансово-господарська діяльність ГВСП, закордонних Головних агентств?

5. Чи виявлені порушення чинного законодавства під час опрацювання поставлених завдань? Якщо так, то їх слід перелічити та обґрунтувати.

6. Які види ризиків виявлені, ідентифіковані та як оцінені (необхідно навести алгоритм оцінки та запропонувати способи їх опрацювання у напрямку подальшої мінімізації).

Звичайно, ПрАТ «УДП» завжди планує свою фінансово-господарську діяльність, визначає перспективи розвитку, виходячи з попиту споживачів на свої товари, продукцію, роботи та послуги. Діяльність ПрАТ «УДП» здійснюється відповідно до фінансового плану на відповідний період (рік), який затверджується Міністерством розвитку громад, територій та інфраструктури України. Саме у фінансовому плані ПрАТ «УДП» робляться прогнози, планується фінансово-господарська діяльність за певними видами на поточний рік та на перспективу, виходячи з основних індикаторів (формування фінансових результатів; розрахунків з бюджетом стосовно нарахування і сплати податків, зборів та інших податкових платежів; стану та руху активів та джерел їх утворення та інших показників), та пропонується план заходів з підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності.

Тому на етапі попереднього дослідження об'єкта контролю, з метою забезпечення виконання фінансового плану підприємства водного транспорту та з ціллю покращення його платоспроможності, виявлення резервів підвищення ефективності, проводиться аналіз фінансово-господарської діяльності ПрАТ «УДП», який можна здійснювати із врахуванням Методичних рекомендацій щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства [99].

Основні джерела інформації для проведення такого аналізу варто розглядати скрізь призму послідовного вирішення аналітичних завдань, як:

1. Оцінка фінансового стану підприємства та фінансових факторів, що мають вплив на платоспроможність (зокрема: аналіз активів, власного капіталу та зобов'язань).

2. Аналіз фінансових результатів діяльності ПрАТ «УДП».
 3. Аналіз платоспроможності та ознак банкрутства підприємства.
- 1 завдання - оцінка фінансового стану підприємства.

Для оцінки фінансового стану підприємства передбачена система показників, розрахунок яких за певним алгоритмом характеризує той чи інший аспект фінансового стану або фінансово-господарської діяльності підприємства, та в цілому – загальний фінансовий стан підприємства.

Джерела інформації для оцінювання фінансового стану підприємства та факторів, що мають вплив на платоспроможність, унаочнені у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Джерела інформації для оцінки фінансового стану підприємства

Завдання аналізу	Інформаційні джерела
1	2
Оцінка стану необоротних активів	1. Положення про облікову політику. Розпорядчі документи.
Визначити:	2. Договори щодо операцій з необоротними активами (у тому числі з державним майном) – придбання або відчуження, передачі в оренду, чартер чи спільну діяльність; отримані погодження засновника на проведення операцій відчуження із необоротними активами тощо.
1) частку основних засобів у складі необоротних активів;	3. Фінансова (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про власний капітал, Примітки до річної фінансової звітності), статистична звітність (Звіт про наявність і рух необоротних активів, амортизацію та капітальні інвестиції, форма № 2-ОЗ ІНВ за 2024 р.).
2) активну частку основних засобів;	4. Первинні документи з обліку та списання основних засобів за власно розробленими чи нормативно закріпленими типовими формами [100], як:
3) ступінь зносу;	- акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, реконструкцію та модернізацію основних засобів (зокрема: суден, барж, буксирів, ліхтерів морського та річкового флоту);
4) ступінь поновлення;	- акти передачі на ремонт, приймання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих основних засобів;
5) причини вибуття та частину вибуття;	- акти переоцінки, списання основних засобів;
6) співвідношення суми основних засобів від різних видів діяльності до загальної суми основних засобів.	- розрахунки амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів;
	- інвентарні картки обліку основних засобів [100];
	- товарно-транспортні накладні (ТТН), у тому числі в електронній формі (е -ТТН), податкові накладні;
	- типові форми для результатів інвентаризації [101];
	- бухгалтерські звіти, довідки тощо.
	5. Облікові реєстри: відомості щодо груп основних засобів, термінів їх експлуатації, дані про балансову, первісну вартість тощо (таблиці, журнали-ордери, меморіали, книги).

Продовження табл. 2.13

1	2
	6. Зовнішні джерела (наприклад, Інтернет-сайти НБУ, Державної служби статистики – для визначення курсу іноземної валюти; справедливої /звичайної ціни по операціям з пов’язаними особами). 7. Бухгалтерські проведення.
Оцінка ліквідності Визначити: 1) маневреність власних оборотних засобів; 2) ліквідність (поточну, швидку, абсолютну); 3) частку оборотних коштів в активах.	1. Положення про облікову політику. Розпорядчі документи. 2. Договори з контрагентами щодо операцій придбання-продажу запасів та інших активів; внутрішньофірмові регламенти, які підтверджують правомірність внутрішніх розрахунків. 3. Фінансова (Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Примітки до річної фінансової звітності), статистична звітність (форми державного статистичного спостереження щодо діяльності підприємств водного транспорту - Звіти про роботу підприємства водного транспорту, про перевезення вантажів і пасажирів водним транспортом тощо). 4. Первинні документи з обліку та списання запасів, розрахунків з різними дебіторами – резидентами та нерезидентами, за власно розробленими чи нормативно закріпленими типовими [102] формами, як: - акти приймання-передачі, списання запасів; - накладні, податкові накладні; накладні-вимоги; - лімітно-забірні картки, картки складського обліку запасів; - прибуткові ордери, матеріальні ярлики [102]; - типові форми для результатів інвентаризації [101]. 5. Облікові реєстри: картка складського обліку матеріалів, відомості номенклатури запасів, їх переоцінки та інші дані (таблиці, журнали-ордери, меморіали, книги). 6. Бухгалтерські проведення.

Джерело: складено за [100; 100; 102]

Отже, використання інформаційних джерел, наведених у табл. 2.13, дасть можливість ПрАТ «УДП» аналізувати за різними критеріями стан основних засобів, які є найбільш вагомою складовою у структурі необоротних активів, та визначати їх ліквідність для з’ясування ступеню здатності компанії своєчасно погашати свої зобов’язання.

Оцінювання фінансового стану підприємства шляхом дослідження показників власного капіталу та зобов’язань проводиться на підставі даних фінансової звітності, які знаходять підтвердження у первинній документації, в облікових реєстрах бухгалтерського обліку. З цього приводу варто відмітити, що відповідно до Статуту ПрАТ «УДП» оприлюднює звітну та іншу інформацію про свою виробничу, комерційну та фінансову діяльність (з

урахуванням нормативних обмежень стосовно доступу до конфіденційної інформації) на власній веб-сторінці (веб-сайті) цілодобово, безоплатно у строки та в порядку, що визначені на законодавчому рівні та внутрішніми нормативами.

Показники фінансової звітності, як джерела аналітичної інформації, у процесі оцінювання складових фінансового стану - власного капіталу і зобов'язань ПрАТ «УДП», наведені у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

Показники фінансової звітності у процесі оцінювання власного капіталу і зобов'язань ПрАТ «УДП»

Завдання аналізу	Показники фінансової звітності ПрАТ «УДП»	Джерела аналітичної інформації у системі обліку
1	2	3
Оцінка фінансової стійкості та ефективності	1. Власний капітал: зареєстрований капітал; додатковий капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток).	Дані про: зареєстрований капітал – Д-т відповідних рахунків К-т 40; Д-т 40 К-т відповідних рахунків; додатковий капітал – Д-т відповідних рахунків К-т 421, 422, 423, 424, 425; Д-т 421, 422, 423, 424, 425 К-т відповідних рахунків; нерозподілений прибуток (непокритий збиток) – Д-т та К-т рахунку 44 у кореспонденції з відповідними рахунками.
Визначити показники: 1) фінансової автономії та залежності;	2. Баланс: власний капітал; довгострокові та поточні зобов'язання і забезпечення; зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	Дані за Д-т та К-т пасивних рахунків - 4, 5, 6, 7 класу.
2) маневреності власного та концентрації, структури позикового капіталу;	1. Власний капітал. 2. Необоротні активи: нематеріальні активи; незавершені капітальні інвестиції; основні засоби; довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств. 3. Довгострокові та поточні зобов'язання.	Дані про: нематеріальні активи – Д-т відповідних рахунків К-т 12; Д-т 12 К-т відповідних рахунків; незавершені капітальні інвестиції – Д-т 141, 142, 143 К-т відповідних рахунків; Д-т відповідних рахунків К-т 141, 142, 143; основні засоби – Д-т 10 К-т відповідних рахунків;
3) структури довгострокових вкладень;	1. Необоротні активи. 2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення: відстрочені податкові зобов'язання;	

Продовження табл. 2.14

1	2	3
	Довгострокові кредити банків; довгострокові забезпечення.	Д-т відповідних рахунків К-т 10. Дані з субрахунків про довгострокові та поточні зобов'язання – Д-т субрахунків 5 та 6 класу К-т відповідних рахунків; Д-т відповідних рахунків К-т субрахунків 5 та 6 класу.
4) співвідношення позикових і власних коштів;	1. Власний капітал. 2. Довгострокові зобов'язання і забезпечення. 3. Поточні зобов'язання.	
5) фінансового левериджу;	1. Баланс. 2. Власний капітал.	
6) продуктивності праці;	1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 2. Середньооблікова чисельність штатних працівників	Дані з субрахунків про дохід(виручку) від реалізації – Д-т відповідних рахунків К-т 70, 71, 72, 73, 74; Д-т 70 - 74 К-т 64, 79. Середньооблікова чисельність штатних працівників визначається на підставі первинної кадрової документації, як-то: - розпорядчі документи з особового складу (накази про прийом на роботу, переведення на іншу роботу, припинення трудового договору, надання відпустки тощо); - особові картки; - табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати; - розрахункові, розрахунково-платіжні, платіжні відомості.
7) оборотності основних засобів;	1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 2. Основні засоби.	
8) оборотності власного капіталу, кредиторської заборгованості	1. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 2. Власний капітал. 3. Поточна кредиторська заборгованість.	
Оцінка рентабельності	1. Баланс. 2. Валовий прибуток (збиток). 3. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	
Визначити рентабельність: продукції, активів, діяльності, власного та сукупного капіталу	4. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). 5. Чистий прибуток.	

Джерело: складено за [103; 104]

Дані табл. 2.13 та 2.14 свідчать, що послідовне застосування облікової інформації під час аналітичної роботи на початковому етапі внутрішнього контролю дасть можливість за допомогою різних методів, наприклад: статистичного (вертикального, горизонтального, трендового аналізу); евристичного (факторного аналізу); розрахунку та аналізу коефіцієнтів

(економіко-математичного моделювання), - оцінити фінансовий стан ПрАТ «УДП», проаналізувати фінансові фактори, що можуть привести до неплатоспроможності та, при необхідності, визначити заходи фінансового оздоровлення підприємства.

Не викликає сумнівів те, що наведені інформаційні джерела (табл. 2.13 та 2.14) потрібно використовувати у процесі аналітичної роботи як загалом по ПрАТ «УДП», так і окремо - по всіх його відокремлених структурних підрозділах та закордонних агентствах.

2 завдання - аналіз фінансових результатів діяльності ПрАТ «УДП».

На початковій стадії внутрішнього контролю інформаційні джерела для проведення аналізу фінансових результатів діяльності ПрАТ «УДП» доцільно досліджувати, використовуючи дані фінансової звітності (насамперед, Звіту про фінансові результати / Звіту про сукупний дохід) та бухгалтерського обліку – первинної документації, облікових регістрів, бухгалтерських проведення.

Аналіз фінансових результатів діяльності ПрАТ «УДП» передбачає розгляд основних компонент фінансового результату - доходів та витрат. Саме через їх розкриття варто розглядати інформаційні джерела, які є підтвердженням показників фінансових результатів діяльності підприємства.

1. Доходи

До складу чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПрАТ «УДП» включаються доходи за вирахуванням знижок, ... та податків і зборів [13], а саме доходи від:

- надання транспортних послуг по перевезенню вантажів і пасажирів як на території України, так і за її межами (морський флот, річковий вантажний і пасажирський флот, службово-допоміжний флот ПрАТ «УДП»);

- здавання в оренду інвестиційної нерухомості; суднобудування, судноремонту (ГВСП «Кілійський суднобудівельно-судноремонтний завод ПрАТ «УДП»);

- надання стивідорних послуг (ГВСП «Кілійський суднобудівельно-судноремонтний завод ПрАТ «УДП»);
- інших видів діяльності.

У системі бухгалтерського обліку інформація про доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) узагальнюється на субрахунках 701 та 703 з відповідним проведенням: Д-т 70 К-т 79.

Під час аналізу доходів від основної діяльності уявляється важливим досліджувати дані: про обсяги перевезень вантажів за номенклатурою (наприклад, генеральних / тарно-штучних, суховантажних сипучих, наливних вантажів), видами перевезень (наприклад, експортних, імпорتنних, каботажних, між іноземними портами); про кількість перевезення пасажирів та пасажирооборот на підприємствах водного транспорту тощо. Такі дані в подальшому мають використовуватися у процесі внутрішнього контролю (зокрема, при опрацюванні ризиків та розробці заходів їх мінімізації).

Також слід зазначити, що виконання плану основних доходів від перевезення вантажів (річковим та морським флотом) та пасажирів в ПрАТ «УДП» покладено на СЕФ (рис. 2.8), головне завдання якої – забезпечення прибутковості діяльності ПрАТ «УДП» від експлуатації флоту.

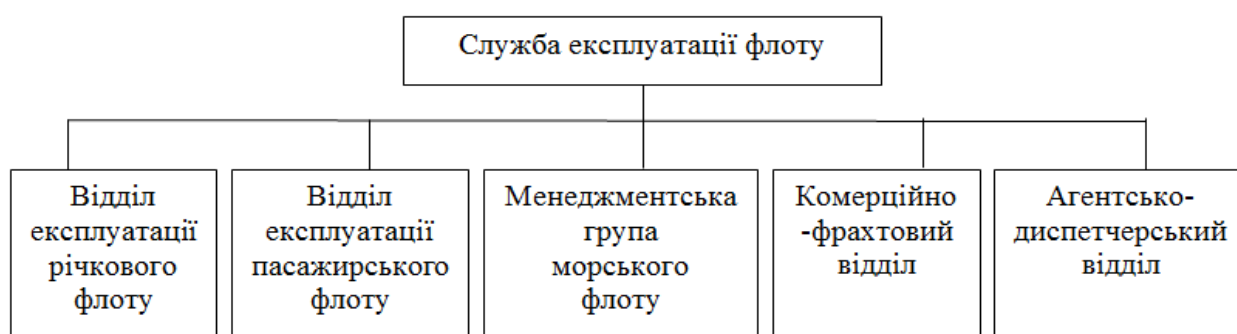


Рис. 2.8. Організаційна структура СЕФ

Джерело: власна розробка

Тому, виходячи з функціональних завдань відділів СЕФ, важливішим аспектом внутрішнього контролю, на наш погляд, є отримання та дослідження даних від СЕФ

про фінансово-господарську діяльність морського та річкового флоту, про доходи і витрати від основної діяльності ПрАТ «УДП».

Інформація, яка підлягає опрацюванню, стосується перш за все: договорів, букінг-нот на буксирування флоту по річці Дунай, перевезення проектних вантажів на понтонах, менеджментських угод (бербоут-чартер, тайм-чартер, рейсовий чартери); діючих тарифів та фрахтових ставок на лініях роботи флоту, умов їх застосування, розрахунків з контрагентами (резидентами та нерезидентами) тощо.

До інших операційних доходів ПрАТ «УДП» включаються доходи від:

- реалізації іноземної валюти у формі додатної різниці між ціною купівлі-продажу та балансовою вартістю іноземної валюти (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 312 К-т 711);

- реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 36 К-т 712);

- оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, отриманих від списання суден у зв'язку з ліквідацією (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 201, 207, 209 К-т 712);

- операційної оренди (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 36, 37 К-т 713);

- операційної курсової різниці (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 312, 362 К-т 714);

- одержаних штрафів, пені, неустойки (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 36, 37, 63, 68 К-т 715);

- відшкодування раніше списаних активів (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 30, 31, 20, 22, 28 К-т 716);

- списання кредиторської заборгованості (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 63, 68 К-т 717);

- безоплатно одержаних оборотних активів (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 20, 22, 28 К-т 718);

- діяльності житлово-комунальних, обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого,

культурного призначення підприємства (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 37 К-т 719);

- відшкодування комунальних платежів орендарями, по фрахту суден морського та річного флоту (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 37, 68 К-т 719).

- відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 311, 312 К-т 719).

Дохід від участі в капіталі містить інформацію про доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі (Д-т 14 К-т 721, 722, 723).

До інших фінансових доходів ПрАТ «УДП» включаються: дивіденди одержані (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 67 К-т 731); відсотки одержані (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 31, 37 К-т 732); інші доходи від фінансових операцій (дані бухгалтерських рахунків, наприклад: Д-т 68 К-т 733).

До інших доходів ПрАТ «УДП» відносяться доходи від неопераційної курсової різниці (Д-т рахунків активів, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю К-т 744).

Окремо варто розглянути інформаційні ресурси, які мають забезпечувати аналіз показників сукупного доходу (Частина II Звіту про фінансові результати).

Сукупний дохід, який визначає «зміни у власному капіталі... за винятком змін... за рахунок операцій з власниками» [103], можна представити як співвідношення таких показників (формула 2.3):

$$СД = ЧФР + ІСД, \quad (2.3)$$

де СП - сукупний дохід (Звіт про фінансові результати, форма № 2);

ЧФР - чистий фінансовий результат за звітний період: прибуток чи збиток (Звіт про фінансові результати, розділ I форми № 2);

ІСД - інший сукупний дохід (Звіт про фінансові результати, розділ II форми № 2), який містить в собі показники:

- дооцінки (уцінки) необоротних активів та фінансових інструментів (дані бухгалтерських рахунків, наприклад з дооцінки: Д-т 10, 11, 12 К-т 411, 412, 414 та Д-т 14 К-т 413);
- накопичених курсових різниць, які відображаються у складі власного капіталу (обороти К-т 423 / Д-т 423 – позитивна / від’ємна курсова різниця);
- частки іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств (обороти К-т 42), та іншого сукупного доходу (обороти К-т 424, 425) [103; 105].

2. Витрати

Інформація про витрати має аналізуватися за такими статтями Звіту про фінансові результати, як: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі та інші витрати (рис. 2.9).

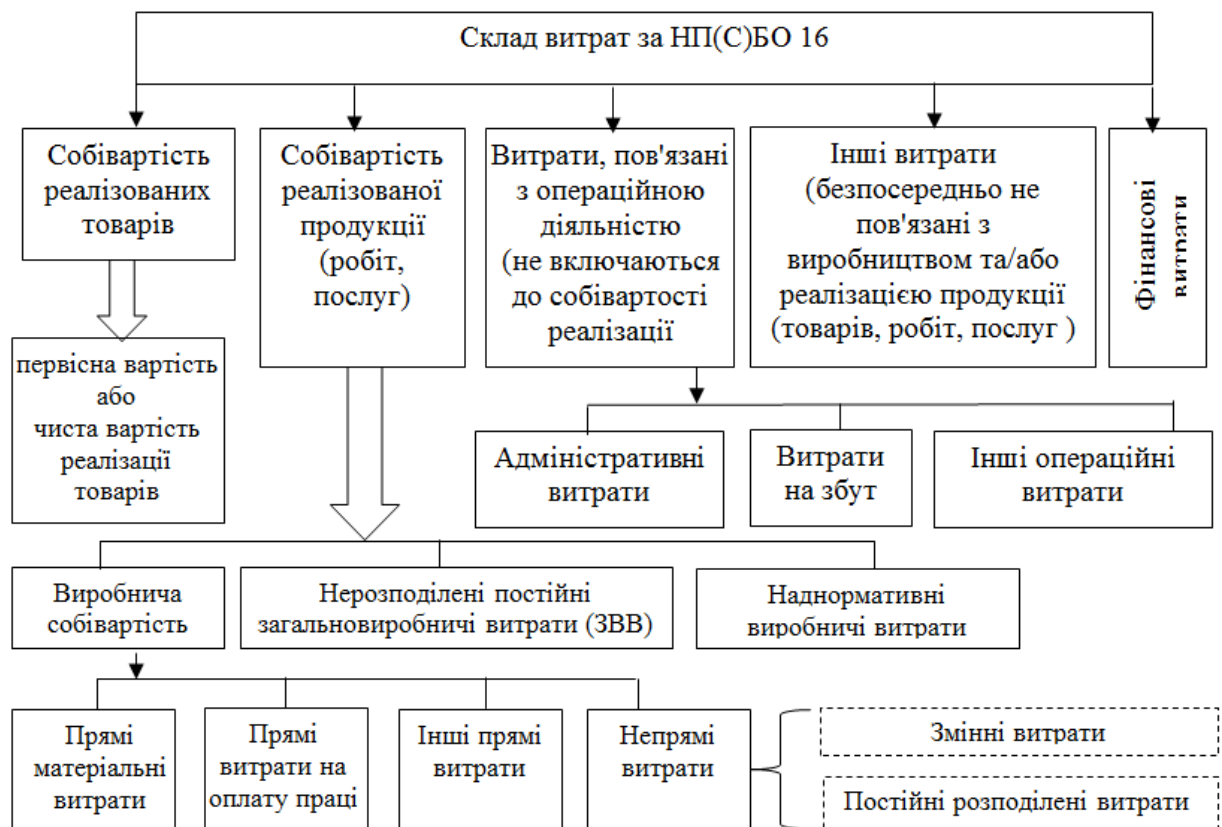


Рис. 2.9. Структурні компоненти витрат у світлі НП(С)БО

Джерело: складено за [106; 107]

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) містить такі складові, як: виробничу собівартість реалізованої протягом звітного періоду продукції (робіт, послуг), нерозподілені постійні ЗВВ та наднормативні виробничі витрати; первісну вартість або чисту вартість реалізованих протягом звітного періоду товарів.

Виробнича собівартість транспортних послуг ПрАТ «УДП», реалізованих протягом звітного періоду, містить: прямі матеріальні витрати (у тому числі вартість паливно-мастильних матеріалів, запчастин, електроенергії); прямі витрати на оплату праці (нарахована заробітна плата, ЄСВ); інші витрати (навігаційні, каналні збори, вартість стивідорних робіт, буксирування, витрати на страхування флоту, вартість туристичного обслуговування, харчування членів екіпажів та пасажирів, утримання ресторанів, барів, витрати на відрядження).

Інформація про такі витрати у системі бухгалтерського обліку акумулюється на рахунку 23 з подальшою деталізацією на аналітичних рахунках відповідно до робочого плану рахунків.

Найбільш поширені витрати, які не відносяться до виробничої собівартості, але пов'язані з операційною діяльністю ПрАТ «УДП», - це:

- адміністративні витрати (амортизація основних засобів загальногосподарського призначення – Д-т 92 К-т 13; матеріали – Д-т 92 К-т 20, 22, 28; заробітна плата та ЄСВ - Д-т 92 К-т 66, 65; представницькі витрати – Д-т 92 К-т 20, 28, 30, 31, 63; транспортні витрати - Д-т 92 К-т 20, 63; канцелярські та поштові витрати - Д-т 92 К-т 20, 22, 63; витрати на підготовку кадрів, витрати на друк власної газети «Дунаєць» - Д-т 92 К-т 20, 22, 63; послуги охорони, незалежного аудиту - Д-т 92 К-т 63; комісійні з фрахту, брокерська комісія – Д-т 92 К-т 63, 68; тощо);

- витрати на збут (витрати на маркетинг та рекламу – Д-т 93 К-т 63, 20, 22; витрати на оплату праці та ЄСВ – Д-т 93 К-т 66, 65; амортизація, ремонт та обслуговування основних засобів – Д-т 93 К-т 13, 20, 22, 63; тощо);

- інші операційні витрати (собівартість реалізованої іноземної валюти – обороти Д-т 942; собівартість реалізованих виробничих запасів – обороти Д-т 943; сумнівні та безнадійні борги – Д-т 944 К-т 36; втрати від операційних курсових різниць – обороти Д-т 945; нестачі і втрати від псування цінностей – Д-т 947 К-т 20,

22, 26, 28; визнані штрафи, пені, неустойки – Д-т 948 К-т 36, 37, 63; витрати на утримання пансіонату, спорткомплексу, бази відпочинку, клубу моряків, бібліотеки, музею, веслувальної бази, медпункту, інших закладів оздоровчого та культурного призначення – Д-т 949 К-т 13, 20, 22, 66, 65, 63; фінансування профкомів, ради ветеранів – Д-т 949 К-т 31, 28; тощо).

Інші витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності ПрАТ «УДП», це: витрати, пов'язані зі списанням необоротних активів у зв'язку з їх ліквідацією (Д-т 972 К-т 10, 11, 12); витрати від неопераційних курсових різниць (Д-т 974 К-т 362); виплати ветеранам, ювілярам допомоги відповідно до умов Колективного договору (Д-т 977 К-т 311).

Найбільш поширені фінансові витрати на ПрАТ «УДП» - це витрати на відсотки (оборот Д-т 951) та інші витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу (оборот Д-т 952).

Звичайно, облікова інформація має бути упорядкована на всіх стадіях облікового процесу з метою оптимального забезпечення контрольних функцій у системі управління (рис. 2.10).



Рис. 2.10. Упорядкованість облікової інформації у системі управління

Джерело: складено за [108, с. 124]

Отже, розглянуті інформаційні ресурси, дають можливість: дослідити правильність визначення доходів і витрат, та, відповідно, фінансових результатів діяльності підприємства водного транспорту; та проаналізувати фінансово-господарську діяльність з визначенням різноманітних ризиків на початковому етапі внутрішнього контролю.

При цьому варто зазначити, що на всіх стадіях фінансово-господарського процесу підхід до відбору інформаційних ресурсів має ґрунтуватися на критеріях суттєвості, економічної доцільності та прийнятності. Саме такий підхід до інформаційних потоків може забезпечувати достовірне, повне, якісне та своєчасне розкриття даних про той чи інший об'єкт внутрішнього контролю.

Також необхідно відмітити, що незважаючи на фундаментальну схожість бізнесу, видів діяльності, загальних підходів до системи управління підприємств водного транспорту, а тому і на широку подібність інформаційного забезпечення, все ж такі не можна не погодитися з тим, що для кожного підприємства (як-то: пароплавство, порт, судноплавна та інша компанія водного транспорту) інформаційне забезпечення має характерні особливості. Це пов'язано і з неоднаковими можливостями того чи іншого підприємства користуватися різноманітними ресурсами - фінансовими, економічними, технічними, програмними, людськими тощо, сукупність яких прямо впливатиме на повноту, своєчасність та якість інформаційних потоків, які у кінцевому підсумку продукують відповідне інформаційне забезпечення. Але очевидним уявляється те, що організація інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, як функціональної складової системи управління, повинна завжди орієнтуватися на мінімізацію витрат ресурсів за умови спроможності прийняття і реалізації оптимальних рішень.

Узагальнюючи, слід зазначити, що дослідження сучасних ставлень до понятійних категорій, пов'язаних з терміном «інформаційне забезпечення», змістовне розкриття за системним підходом специфіки інформаційних ресурсів на підприємствах водного транспорту дало можливість довести, що

головним елементом здійснення внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення. Саме суттєва інформація, яка визначена економічно доцільною, прийнятною, та є достовірною і своєчасною в обліково-аналітичній системі, обумовлює досягнення головної мети внутрішнього контролю - сприяти побудові ефективної системи управління на підприємствах водного транспорту.

2.3. Методичні підходи до внутрішнього контролю підприємств водного транспорту: діагностика, напрями удосконалення

Дієвість організації та виконання внутрішнього контролю прямо залежить від його методичної бази, дослідження якої варто починати з розкриття таких споріднених понять, як: методичний підхід, метод, методика.

Не можна не погодитися з тим, що методичний підхід, як більш загальне поняття ніж метод, розкриває «стратегію наукового пошуку, його напрям та втілює певну методологічну ідею, яка може реалізуватися за допомогою одного або кількох методів» [110].

Під методом контролю у науковому середовищі прийнято вважати «певну систему вихідних положень, методичних прийомів та іншого інструментарію, які виступають в ролі орієнтиру та регулятора дій у вирішенні завдань на досягнення кінцевого результату» [110].

У свою чергу методика, як понятійна категорія, більшістю дослідників усвідомлюється як сукупність методів і прийомів доцільного проведення будь-якої роботи, або як конкретизація методу, доведення його до алгоритму, чіткого опису способу існування [111; 112]. У цьому сенсі не викликає сумнівів, що досягнення мети внутрішнього контролю завжди здійснюється за допомогою методики, яка через застосування чітко визначених контрольних дій деталізує елементи методу (методичні прийоми). Результати розроблених методик (широкого або вузького спрямування) формалізуються у відповідних

методичних рекомендаціях / вказівках для їх подальшого практичного впровадження.

Співвідношення, відповідність та взаємозв'язок теоретико-методичних категорій у контрольній сфері узагальнено на рис. 2.11.

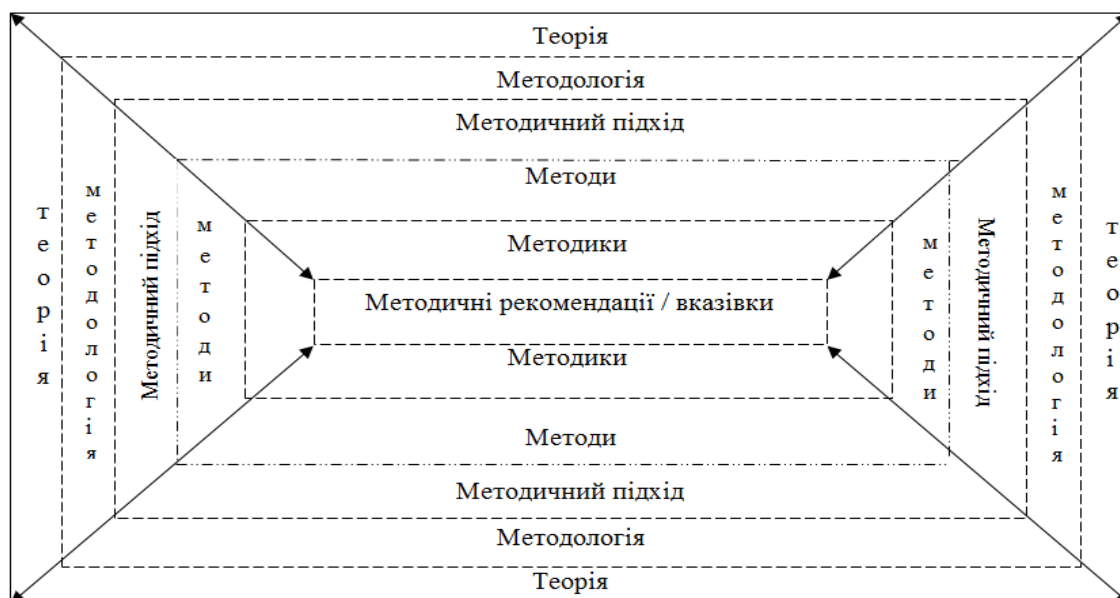


Рис. 2.11. Схема кореляції теоретико-методичних категорій

Джерело: складено за [110]

Саме дослідження внутрішнього контролю крізь призму взаємодії сукупності відповідних категорій (методичний підхід → методи → методики), на наше переконання, надасть можливість діагностувати сучасні проблеми методичного забезпечення внутрішнього контролю та розробити напрями їх вирішення на підприємствах водного транспорту.

На цьому етапі роботи варто проаналізувати законодавчі, нормативно-правові документи, наукові та фахові джерела щодо методичних розробок організації та здійснення внутрішнього контролю.

Необхідно зауважити, що на сьогодні в нашій країні не існує єдиних (уніфікованих) законодавчо закріплених методичних положень щодо організації та проведення внутрішнього контролю суб'єктами

господарювання. Втім зовсім інша ситуація простежується у державному секторі економіки.

Так, одним із пріоритетних напрямів досліджень у контрольній сфері є державний внутрішній фінансовий контроль (ДВФК), у зв'язку з чим на сьогодні побудована досить потужна нормативна база ДВФК, яка містить:

1. Законодавчі та інші нормативно-правові акти, зокрема: Бюджетний кодекс України [50]; Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту [61], Стандарти внутрішнього аудиту [59]; Постанови Кабінету Міністрів України («Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів ...» від 12.12.2018 р. № 1062 [52]; «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» від 28.09.2011 р. № 1001 [60] та інші).

2. Методичні посібники / вказівки щодо ДВФК (наприклад, з питань організації та здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю; управління ризиками, як складової системи внутрішнього контролю у розпорядника бюджетних коштів; стосовно організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету; з питань оцінки, посилення, удосконалення внутрішнього контролю в державних установах; тощо).

Варто зауважити, що у системі ДВФК на нормативному рівні розмежуються поняття «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит». Під внутрішнім контролем, який базується на моделі COSO, розуміється «комплекс заходів, що застосовуються ... для забезпечення ... законності та ефективності використання бюджетних коштів, ...; під внутрішнім аудитом – діяльність підрозділу внутрішнього аудиту в установі, яка спрямована на удосконалення системи управління, запобігання фактам незаконного ... використання бюджетних коштів, ... , поліпшення внутрішнього контролю» [113]. Інакше кажучи, внутрішній аудит є специфічним механізмом, за допомогою якого здійснюється внутрішній контроль. У цьому зв'язку слід зазначити, що нині розроблено чимало методичної літератури з внутрішнього

аудиту у системі ДВФК, як-то: методичні посібники / вказівки (наприклад, «Ризик-орієнтоване планування діяльності з внутрішнього аудиту 2024 року», «Рекомендації з розробки ключових показників діяльності підрозділу внутрішнього аудиту в державному секторі», «Моделі для порівняння (референтні моделі) та аналіз даних», «Інструментарій внутрішнього аудиту», «Оцінка якості внутрішнього аудиту в державних органах», «Аудиторські комітети: основні засади діяльності», «Внутрішній фінансовий аудит», «Практична методологія ІТ-аудиту»), «Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України; брошури (наприклад, «Agile підхід до внутрішнього аудиту», «Роль внутрішнього аудиту в управлінні ризиками» [114]).

3. Зразки документів із внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (наприклад, зразок форми звіту з урахуванням переліку питань; алгоритм основних дій щодо оформлення та реалізації результатів внутрішнього аудиту; шаблони облікових форм системи накопичення звітних даних за результатами внутрішніх аудитів).

4. Роз'яснення спеціалістів з питань ДВФК (наприклад, щодо організації та здійснення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту).

5. Відомості про стан внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту (наприклад, «Основні тенденції функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у ____ році», Звітна інформація про стан функціонування державного внутрішнього фінансового контролю у ____ році» [114]).

6. Проведені заходи з питань ДВФК (тренінги, семінари, вебінари тощо).

До того ж міністерствами (відомствами та іншими підпорядкованими структурами) розроблено окремі види методичного забезпечення внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, наприклад:

– Міністерством економіки України - Порядок здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства економіки України (наказ № 2080 від 12.04.2023 р. [115], Інструкція з організації та здійснення внутрішнього контролю в

Міністерстві економіки України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління Мінекономіки (наказ № 2035 від 11.04.2023 р. [116], Положення про департамент внутрішнього аудиту (наказ № 119 від 31.01.2020 р.);

– Міністерством фінансів України - Положення про здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України (наказ від 15.06.2022 р. № 172) [117]);

– Міністерством розвитку громад, територій та інфраструктури України – Порядок здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в Міністерстві розвитку громад, територій та інфраструктури України (наказ від 14.11.2023 р. № 1036) [118].

Вищевказані нормативи містять методологічні підходи до організації та здійснення внутрішнього контролю / аудиту у відповідних Міністерствах, а також підприємствах, установах, організаціях, що належать до сфери управління цих Міністерств, але без врахування у розробках галузевої специфіки таких підприємств, установ та організацій.

Так, основні компоненти Порядку здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в Міністерстві розвитку громад, територій та інфраструктури України, яке забезпечує реалізацію державної політики у транспортній галузі, містять загальні вимоги до:

– планування діяльності з внутрішнього аудиту на підставі ризик-орієнтованого відбору підконтрольних об'єктів відповідно до методичних рекомендацій Міністерства фінансів України;

– здійснення внутрішнього аудиту за певними етапами (організація аудиту → планування та виконання аудиторського завдання → документування його результатів та їх формалізація);

– моніторингу врахування рекомендацій за результатами здійсненого внутрішнього аудиту.

Високо оцінюючи фундаментальність таких розробок, все ж не можна не відмітити, що вимоги цього Порядку стосуються тільки обмеженого кола

підконтрольних суб'єктів внутрішнього контролю – відповідних підрозділів Міністерства розвитку громад та територій України, юридичних (у тому числі лише деяких підприємств водного транспорту) і фізичних осіб (ФОП), що належать до сфери його управління, та товариств з корпоративними правами держави, які знаходяться під управлінням цього Міністерства. З цього приводу можна відзначити, що на даному етапі для підприємств транспортної галузі загалом та водного транспорту зокрема (у тому числі недержаного сектору економіки), які не відповідають зазначеним критеріям підконтрольних суб'єктів за цим Порядком, не розроблено у достатньому обсязі методичне забезпечення внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту.

Здається очевидним, що на мікрорівні державними інституціями, організаціями та установами державного сектору економіки, комерційними підприємствами самостійно розробляються та використовуються внутрішньофірмові стандарти внутрішнього контролю: різні положення / політики, порядки, а також методики, методичні рекомендації та вказівки. Але така інформація часто розміщується на інформаційних ресурсах підприємств та організацій не у повному обсязі.

Що стосується підприємств водного транспорту, які є об'єктом цього дослідження, то, ґрунтуючись на відкритих даних їх офіційних веб-сайтів та інформації з фахових джерел [108, с. 194], у більшості підприємств взагалі відсутні відповідні структури внутрішнього контролю чи внутрішнього аудиту (служби, відділи, підрозділи та інші структурні одиниці), а тому не має власних методичних розробок у контрольній сфері. Водночас, на підприємствах, де функціонують такі структури (наприклад, Департамент внутрішнього контролю та запобігання економічним правопорушенням з відповідними відділами / секторами – ПрАТ «УДП»), методичне забезпечення внутрішнього контролю / аудиту, представлено лише окремими розробками, без врахування системного і комплексного підходів, що в цілому не генерує методичну достатність як на рівні загальних, так і на рівні індивідуальних методик (методичних рекомендацій та вказівок).

Методична нерегульованість, відсутність синтезуючих зв'язків у сфері державного та недержавного внутрішнього контролю, уніфікаційна невизначеність і фрагментарність методологічних та організаційно-методичних засад внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту є вагомим обґрунтуванням проведення поглибленого дослідження в заданому напрямку.

Вивчення наукових і фахових джерел сьогодення та попередніх років (Додаток Г) показало, що спеціалістами досліджувалися проблемні аспекти методичного забезпечення внутрішнього контролю, способи їх вирішення та шляхи удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання.

Так, науковцями розроблено та запропоновано для впровадження певні компоненти методико-аналітичного інструментарію з метою удосконалення методичних засад внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту щодо:

- складання фінансової звітності на малих підприємствах (Т. О. Меліхова, Ю. С. Синиця, Я. А. Рой);
- положень облікової політики (М. О. Юнацький, О. В. Артюх, Н. О. Хетагурова);
- формування інформації для здійснення контролю ефективності бізнес-процесів (С. М. Петренко);
- розрахунків з постачальниками (Т. О. Меліхова, Л. К. Феофанов, Д. В. Присяжнюк) та розрахунків за податками, іншими обов'язковими платежами (О. Л. Шерстюк);
- операцій з основними засобами (Г. В. Даценко, О. М. Кудирко, І. Ф. Лобачева), запасами (Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко) та іншими оборотними активами (В. П. Міняйло, В. С. Негоденко, Т. Ю. Копотієнко, Р. Ю. Овчарик);
- заробітної плати (Ю. В. Подмешальська, Л. О. Резніченко);
- комісійних операції (Х. Кузьма);
- зовнішньоекономічних операцій (Н. В. Кінзерська);

- витрат підприємства (К. О. Назарова, Т. Ю. Копотієнко, В. С. Негоденко, О. В. Артюх, М. Ю. Криванич, Н. Л. Вовчик, Т. О. Меліхова, О. В. Троян, Д. С. Лауреанті), у тому числі витрат вантажних перевезень водним транспортом (Ю. П. Остапенко).

Аналіз робіт свідчить, що дослідниками розглядалися методичні аспекти окремих об'єктів внутрішнього фінансового контролю за різними напрямками, зокрема у частині:

- формування типових форм робочих документів, концептуальної моделі та аналітичного інструментарію відповідного об'єкта внутрішнього контролю;
- удосконалення контрольних процедур за певними етапами.

Що стосується покращення методичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах різних галузей економіки, то на сьогодні такі дослідження є нечисленними.

Так, через поетапний алгоритм визначення ризиків за допомогою системи показників запропоновано удосконалити методичні підходи до внутрішнього контролю на підприємствах будівельної галузі (І. М. Бурдьо). На підприємствах із газопостачання та газифікації рекомендовано застосовувати особливий алгоритм проведення внутрішнього контролю за послідовними процесами газопостачання, газифікації та інших процесами, пов'язаними з природним газом (В. Д. Белік).

Високо оцінюючи плідність наукових розробок, все ж таки не можна не відзначити їх нечисленність, методичну розрізненість, фрагментарність та неузгодженість у підходах до об'єктів, способів та прийомів, процедур, робочих документів внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту. А тому і досі залишаються відкритими питання оптимального методичного забезпечення внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання різних секторів економіки, зокрема на рівні формування індивідуальних методик (рекомендацій вказівок) підприємств водного транспорту.

З метою удосконалення методичних підходів внутрішнього фінансового контролю / аудиту відповідних об'єктів на підприємствах водного транспорту, на нашу думку, варто розробляти галузеві уніфіковані методики із врахуванням синтезуючої компоненти, як у частині вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю, так і у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем (бухгалтерського, податкового, управлінського обліку).

У межах нашого дослідження варто проаналізувати існуючі методичні розробки внутрішнього контролю підприємств водного транспорту.

У цьому сенсі заслуговує уваги робота Ю. П. Остапенко «Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту», в якій обґрунтовується, що «внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи внутрішнього контролю» [108, с. 194]. Автором визначається мета, завдання, предмет, об'єкт внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту; розробляється методика внутрішнього аудиту витрат вантажних перевезень водним транспортом у вигляді послідовних етапів аудиту (рис. 2.12), тісно пов'язаних з інформаційними потоками, які мають забезпечувати взаємодію служби внутрішнього аудиту з іншими підрозділами системами управління виробничим процесом [108, с. 198].

Вважаємо, що, у контексті розкриття теми нашого дослідження, наукова значущість отриманих результатів Ю. П. Остапенко полягає в удосконаленні методичних аспектів внутрішнього аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту через систематизацію методів і прийомів аудиту, уточнення методики аудиту відповідних витрат за послідовними стадіями, визначення аудиторського ризику бізнесу судноплавних компаній та оцінювання надійності системи контролю у процесі перевірки витрат, розроблення типових форм робочих документів внутрішнього аудитора.



Рис. 2.12. Методика внутрішнього аудиту витрат вантажних перевезень водним транспортом

Джерело: [108, с. 197]

Втім не можна не відмітити, що коло наукових інтересів дослідниці охоплює лише такий об'єкт внутрішнього аудиту, як витрати, які відносяться до собівартості вантажних перевезень підприємствами водного транспорту.

Є цінним і дослідження Н. В. Овчарової, П. М. Горбаня, яке присвячене розкриттю організаційно-методичних засад внутрішнього аудиту доходів підприємства, зокрема в частині підходів до:

- організації внутрішнього аудиту через визначення форми організації (служба / підрозділ внутрішнього аудиту, окрема посада, аутсорсинг тощо); розробку внутрішніх регламентів посадових інструкцій; порядок проведення внутрішнього аудиту (з урахуванням перевірки доходів на різних напрямках, етапах та рівнях діяльності), його моніторингу та прийняття управлінських рішень;

- методики аудиту доходів щодо інформаційних джерел, методичних прийомів, аналітичних процедур, контрольних дій, робочих документів [119].

У межах розглянутих організаційно-методичних підходів внутрішнього аудиту авторами вказується на необхідність розробки відповідних внутрішніх нормативів, типових форм робочих документів з урахуванням професійного ризику та судження на кожному етапі перевірки доходів підприємства.

До досягнень у сфері вдосконалення методичних засад внутрішнього аудиту доходів можна віднести й обґрунтовану пропозицію авторів щодо перевірки доходів у розрізі облікових підсистем (фінансового, податкового та управлінського обліку) із комбінуванням доречної інформації та методичних прийомів на всіх стадіях аудиторського контролю. Проте, віддаючи належну увагу науковим надбанням, не можна не відмітити надто загальний, схематичний характер запропонованої методики аудиту доходів, яка може бути основою при розробці методик більш вузького спрямування для підприємств відповідних галузей економіки.

Узагальнюючи, потрібно зазначити, що варто, на підґрунті наукових здобутків попередників, пам'ятаючи принцип леза Оккамі, застосовуючи домінанти системності, уніфікованості, комплексності та інформаційної синтезованості, продовжити дослідження в напрямку удосконалення методики внутрішнього контролю основних об'єктів – доходів та витрат у підсистемах обліку, виходячи з особливостей діяльності підприємств водного транспорту.

Для досягнення мети вважається доцільним проводити дослідження у напрямку уточнення контрольних дій / процедур, направлених на отримання та підтвердження доказів, тобто інформації, на якій ґрунтується судження

фахівців у процесі внутрішнього контролю. Обраний вектор наукового пошуку, на наше переконання, є актуальним через те, що у фаховому середовищі і досі не існує єдиного підходу до видів, порядку процедур внутрішнього контролю / внутрішнього аудиту об'єктів, зокрема за галузевими критеріями.

Термінологічний аналіз понятійної категорії «процедура» (від лат. *procedo* – просуваюсь, проходжу) показав, що в різних словниках прийнято розуміти процедуру як порядок здійснення, виконання або низка будь-яких дій, хід виконання чого-небудь [120; 121].

Що стосується споріднених дефініцій (контрольна процедура, аудиторська процедура), то на сьогодні державні національні регламенти не визначають суть терміну «процедури контролю (контрольні процедури)», на відміну від інших джерел.

Так, у науковій та фаховій літературі є багато тлумачень (Додаток Д), нерідко поняття «процедури контролю (контрольні процедури)» ототожнюється з іншими компонентами методологічного базису контролю: прийомами, методами, способами, інструкціями або методичними вказівками. Втім найбільш прийнятним, на наш погляд, є розуміння контрольних процедур як «сукупності запроваджених ... дій (заходів), які здійснюються ... з метою впливу на ризики щоб досягти мети та стратегічних цілей організації» [64; 122; 123].

Базуючись на такому розумінні контрольних процедур, можна зазначити, що базові цілі внутрішнього контролю компанії водного транспорту формують сукупність контрольних процедур у їх межах (рис. 2.13).

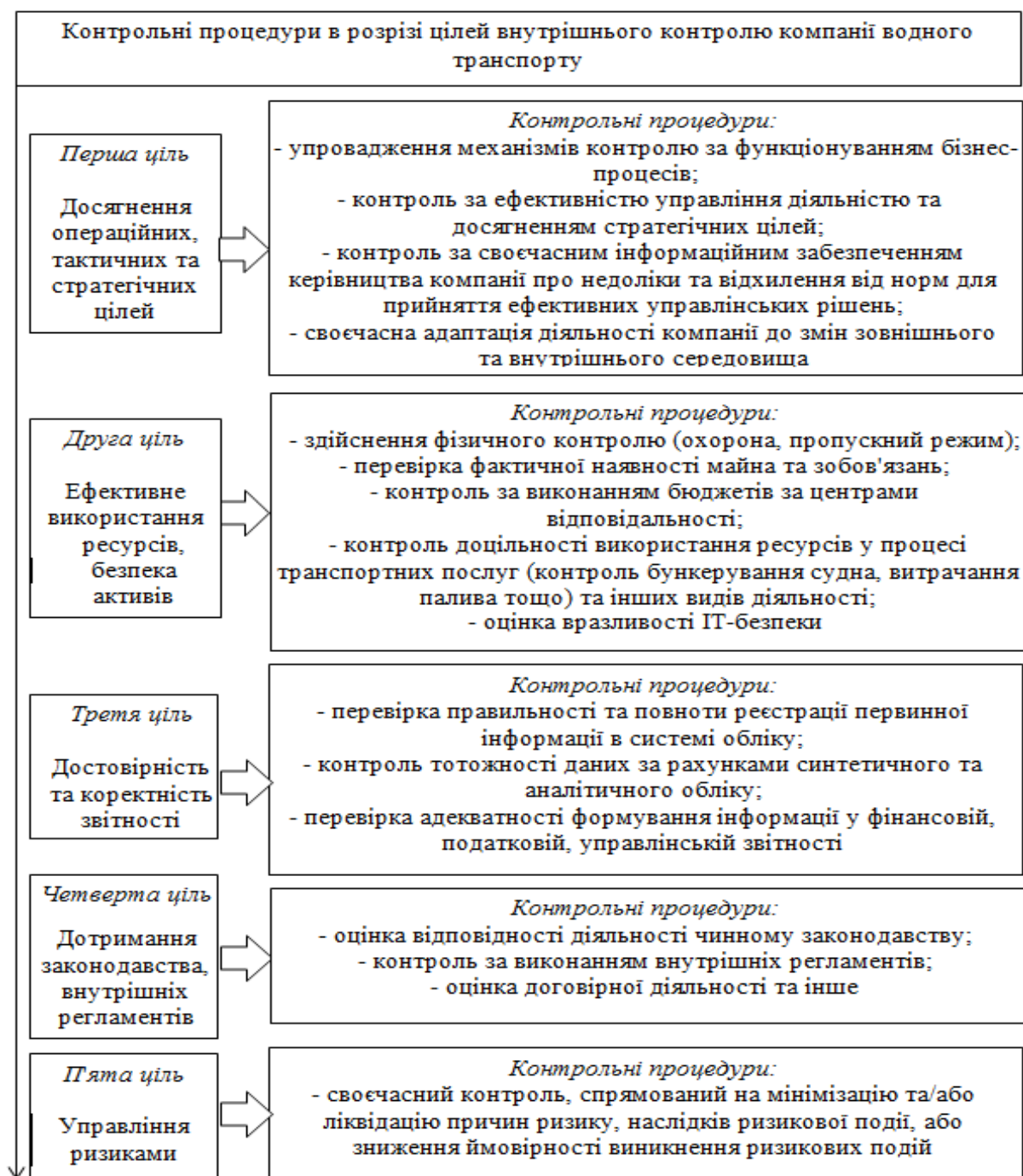


Рис. 2.13. Контрольні процедури в розрізі цілей внутрішнього контролю компанії водного транспорту

Джерело: сформовано на підставі Додатку Д

Перелік контрольних процедур на підприємствах водного транспорту представлений у кожному блоці цілей системи внутрішнього контролю: у першому блоці – у вигляді конкретних прийомів контролю управлінської інформації та оцінки ефективності управлінських рішень; у другому – у

вигляді контролю за виконанням бюджетів центрів відповідальності; у третьому – у вигляді контролю інформації в управлінському процесі; у четвертому – у вигляді контролю за виконанням внутрішніх регламентів у сфері управлінського обліку, п'ятому – заходів ризик-орієнтованого підходу.

Що стосується аудиторських процедур, то у системі ДВФК для державного сектору економіки вони розкриваються з методологічної точки зору як «певні дії внутрішнього аудитора, що ґрунтуються на ефективному застосуванні існуючих методів і прийомів аудиту ...» [124] чи «послідовність дій ... для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиторського дослідження» [118], з чим важко не погодитися.

У нормативно-правових актах, які регламентують недержавний аудит, «аудиторська процедура», як понятійна категорія, не виділяється і не пояснюється, хоча у Глосарії термінів МСА детально розшифровуються схожі визначення: аналітичні процедури, подальші процедури, процедури огляду, процедури оцінювання ризиків, процедура по суті [125].

Співвідношення понять у сфері контрольних процедур зображено на рис. 2.14.

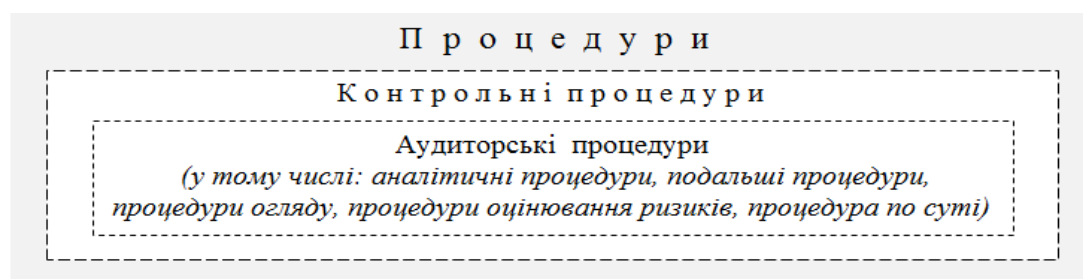


Рис. 2.14. Співвідношення понять у сфері контрольних процедур

Джерело: власна розробка

До того ж слід відмітити, що низка науковців розширюють перелік аудиторських процедур, приєднуючи до них такі дії аудиторів, як: перевірку (документальну та фактичну; формальну, арифметичну та перевірку документів по суті), спостереження, запит і підтвердження, підрахунок,

аналітичні процедури [122]. У цілому приймаючи такий підхід, можна погодитися з тим, що перевірка (як і спостереження, запит, підтвердження, підрахунок) є методичним прийомом, застосування якого сприятиме досягненню мети аудиту, та одночасно є процедурою, тобто дією в аудиторському процесі [123].

Розуміється, процедури внутрішнього аудиту будь-яких об'єктів варто розглядати у контексті послідовних етапів його здійснення. У цьому сенсі, погодимося з визначеним переліком аудиторських процедур [125] та за системним підходом стисло охарактеризуємо їх (табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Огляд аудиторських процедур за стадіями внутрішнього аудиту
доходів та витрат на підприємствах водного транспорту

№ етапів	Етапи внутрішнього аудиту	Назва групи аудиторських процедур	Стисла характеристика аудиторських процедур внутрішнього аудиту доходів та витрат на підприємствах водного транспорту	Основні робочі документи, в яких фіксуються результати виконання процедур на відповідних етапах аудиторського завдання
1	2	3	4	5
1	Планування діяльності з внутрішнього аудиту	Процедури планування	1. Попереднє вивчення об'єктів внутрішнього аудиту. 2. Визначення аудиторського завдання. 3. Доведення обґрунтованості вибору методів, прийомів, технік.	1. План. 2. Програма перевірки. 3. Графік здійснення внутрішнього аудиту. 4. Повідомлення про відсутність/наявність конфлікту інтересів.
		Процедури збору даних	1. Формування бази даних простору внутрішнього аудиту. 2. Попереднє опрацювання можливих ризиків (виявлення, ... оцінка) об'єкта аудиту. 3. Визначення аудиторського ризику та ступеня суттєвості. 4. Анкетування для розкриття «вузьких місць» об'єктів аудиту.	1. Простір внутрішнього аудиту. 2. Реєстр ризиків щодо об'єктів внутрішнього аудиту - доходів та витрат. 3. Розрахунок аудиторського ризику та рівня суттєвості за певними критеріями 4. Анкета.

Продовження табл. 2.15

1	2	3	4	5
		Аналітичні процедури	1. Аналіз фінансових показників з зовнішніх та внутрішніх джерел про доходи і витрати, які є об'єктами аудиту.	1. Доперевірочний фінансовий та податковий аналіз об'єктів аудиту (розрахунки, таблиці, діаграми тощо)
2	Виконання аудиторського завдання	Процедури тестування	1. Тестування для виявлення проблемних питань об'єктів аудиту.	1. Таблиця тестових питань щодо обліку доходів, витрат.
		Процедури оцінки	1. Аналіз співвідношень показників у різних формах звітності. 2. Оцінка відхилень показників звітності, які впливають на релевантність економічної інформації.	1. Таблиця співставлення показників звітності облікових підсистем (фінансового, податкового, управлінського обліку).
		Процедури документування	1. Запис виконаних аудиторських процедур, які є доказовою базою аудиту об'єктів.	1. Робочі документи та інша документація, сформовані у процесі аудиту доходів та витрат.
3	Узагальнення результатів внутрішнього аудиту	Процедури формування висновків	1. Узагальнення результатів перевіркової роботи внутрішнього аудитора.	1. Робочі документи, в яких наведені недоліки, виявлені за результатами аудиторських процедур («Опис недоліків»).
		Процедури підготовки звіту	1. Складання звіту та формування немодифікованої чи модифікованої (умовно-позитивної, негативної) думки аудитора. 2. Опис причин модифікації.	1. Звіт аудитора. 2. Акти виконаних робіт. 3. Аудиторський файл. 4. Рекомендації щодо заходів виправлення недоліків (з визначенням виконавців і термінів виконання).
4	Моніторинг результатів внутрішнього аудиту	Аналітичні процедури моніторингу	1. Проводиться аналіз досягнення очікуваних результатів від врахування рекомендацій. 2. Здійснюється оцінка стану врахування рекомендацій.	1. Робочі документи, в яких наводяться дані про результати реалізації рекомендацій з урахуванням ієрархії пріоритетів, їх взаємозв'язку; рівнів заходів відстеження аудиторських рекомендацій.

Джерело: узагальнено на підставі [118; 124; 126, с. 61]

З метою удосконалення методичних підходів у частині одержання доказів у процесі основного етапу внутрішнього аудиту доцільно звернути

увагу саме на специфіку аудиторських процедур при перевірці основних видів доходів та витрат на підприємствах водного транспорту.

Так, при проведенні внутрішнього аудиту доходів на ПрАТ «УДП» з метою підтвердження достовірності, повноти та своєчасності показників економічної звітності (фінансової та податкової) необхідно перевірити господарські операції, які прямо чи опосередковано пов'язані з формуванням: доходів від реалізації продукції, товарів робіт, послуг (субрахунки 701, 702, 703); інших операційних доходів (рахунок 71 за відповідними субрахунками); інших фінансових доходів (рахунок 73); інших доходів (рахунок 74 за відповідними субрахунками).

У межах даної роботи доцільно звернути увагу на аудиторські процедури, які пов'язані з перевіркою основних видів доходів ПрАТ «УДП» - доходів від: реалізації внутрішніх (каботажних) та міжнародних перевезень вантажів (генеральних, тобто тарно-штучних; суховантажних сипучих, наливних) морським та річковим транспортом; експлуатації пасажирського флоту (у тому числі, від пасажирських перевезень / фрахту; туристичної діяльності / екскурсійне обслуговування; від торгівлі та супутніх послуг пасажиром); буксирування флоту; суднобудування та судноремонту; оперування / менеджменту, агентування флоту (барж) афілійованих компаній.

Слід відмітити, що у періодах з 2017-2023 рр. у складі доходів ПрАТ «УДП» найбільшу питому вагу складали доходи, отримані від перевезення вантажів (надання послуг з використанням флоту) річковим флотом – 60 % ÷ 75 % та доходи від перевезення пасажирів – 15 % ÷ 20 %.

Транспортні послуги та супутні транспортній галузі послуги здійснюються на підставі контрактів / угод, тому, в першу чергу, варто проаналізувати їх за:

- видами контрактів (рейсовий чартер/фрахтування; букинг-ноти; тайм-чартер / бербоут чартер; угода про експлуатаційне керування суднами на базі стандартної угоди балтійського і міжнародного морського комітету – БІМКО; договори на буксирування та обслуговування несамохідного флоту,

агентування суден, транспортно-експедиційного обслуговування, перевезення пасажирів; судноремонту та суднобудівництва тощо);

- країнами покупців /замовників;
- суттєвими умовами контрактів (предмет, ціна / фрахтова ставка та вартість контракту, умови Інкотермс тощо);
- типами суден різною вантажопідйомністю самохідного та несамохідного флоту ПрАТ «УДП» (теплоходи, буксири, ліхтери, баржі / баржі-секції тощо), які будуть задіяні підприємством для виконання контрактів.

Дані вибірки акумулюються у відповідних таблицях; відомості зіставляються у динаміці років (кварталів, місяців), за певним алгоритмом аналізуються (у тому числі для техніко-економічного обґрунтування контрактів з точки зору їх укладання і виконання) та узагальнюються у самостійно розроблених робочих документах внутрішнього аудитора. Потім на підставі отриманих даних перевіряються первинні документи, облікові реєстри, контировки та інша інформація (внутрішня та зовнішня), які підтверджують достовірність, повноту та своєчасність відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій реалізації робіт, послуг.

При перевірці обсягів доходів від перевезень вантажів водним транспортом, перш за все, варто звернути увагу на розмір та алгоритм визначення фрахтових ставок, які розраховуються фрахтівником (ПрАТ «УДП») та виставляються фрахтувальникам.

Під фрахтом прийнято розуміти плату фрахтувальника за перевезення вантажу або за користування транспортних засобів фрахтівника, що не протирічить нормам п. 14.260 ст. 14 ПКУ [127].

Розуміється, ставка фрахту (інакше кажучи: ціна, тариф) та загальна сума оплати фрахтувальників залежить від багатьох факторів, як-то: вид транспорту; країна відправки; відстань між пунктами відправки та отримання вантажів; маршрут (з точки зору оптимальності), його сезонність, безпека; регулярність перевезень; вид, розмір, вага / тоннаж, небезпечність вантажу;

вантажно-розвантажувальні роботи; вантажопідйомність транспорту (випадки перевантаження в порушення контрактним умовам); витрати на паливно-мастильні та інші супутні матеріали з урахуванням цінових коливань; страхування вантажів; міжнародні та внутрішні мита (митні збори та платежі), вимушений простій; ризики псування або втрати вантажу тощо.

У системі обліку фрахівці стикаються і з таким поняттям як «базова ставка фрахту», яке на законодавчому рівні пояснюється лише для цілей оподаткування. На наш погляд, тлумачення базової ставки фрахту у межах норм пп. 14.1.12 п. 14.1 ст. 14 ПКУ має сумарний (узагальнений) характер через те, що сума фрахту, яка визначена як базова, включає: всі витрати з навантаження, розвантаження, перевантаження, складування (схову) вантажів; всі витрати за рейс судна чи іншого транспорту, які має сплатити (відшкодувати) фрахтувальник за договором фрахтування [127].

На наше переконання, для визначення ставки фрахту у системі бухгалтерського обліку варто керуватися такими критеріями, як-то:

- базова ціна за перевезення вантажу, що власно і є базовою ставкою фрахту (її формування залежить від базового / стандартного тарифу за перевезення вантажу з урахуванням його розміру, типу і маршруту перевезень, та виходячи з основних витрат, які формують собівартість таких послуг із закладенням певного відсотка витрат на ремонтні роботи, – зазвичай, такі витрати передбачаються у межах 20 % ÷ 40 % у ставці фрахту);

- ціна за додаткові послуги / доплата (її формування залежить від багатьох факторів, які мають враховуватися фрахтівником: цінові коливання на паливо-мастильні матеріали; страхування вантажів; регулярність та безпечність перевезень; валютні ризики тощо).

Саме такий підхід, на нашу думку, доречно застосовувати при визначенні фрахтової ставки (базова ставка фрахту + доплата), що дозволить припинити необґрунтоване зниження ставок фрахту та визначати їх розмір за принципом варіативності при використанні суден різних типів.

Доцільність застосування принципу варіативності при формуванні фрахтової ставки можна підтвердити наступними прикладами:

1. На ПрАТ «УДП» суховантажні річкові судна призначені як для перевезення вантажів, так і для штовхання складів, а буксири – лише для штовхання и проведення маневрових робіт, тому більш обґрунтованим буде встановлення ставок фрахту в залежності від типу самохідного судна. До того ж на ПрАТ «УДП», втім, як і на інших підприємствах водного транспорту, можна спостерігати застосування однієї ставки фрахту для буксирів різної потужності (2000 к.с. ÷ 3240 к.с.). Це дозволяє фрахтувальнику виконувати транспортну роботу багатоманітної складності та кількості при буксировці складів (караванів), що обумовлює отримання різного доходу при одному рівні витрат на сплату фрахту від буксирування. Тому повністю аргументованим є формування більшого рівня фрахтової ставки для суден з більшою потужністю.

2. На підставі укладених букінг-нот ПрАТ «УДП» надавало послуги фрахтувальникам з використанням власних барж та ліхтерів, як буфера для здійснення операцій з накопичення вантажів та їх перевезення у портах України (Ізмаїл, Рені, Кілія). Огляд таких операцій показав, що підприємством ПрАТ «УДП» при однакових умовах букінг-нот під час надання аналогічних послуг в одному регіоні, допускалося необґрунтоване застосування різних фрахтових ставок (діапазон: 40,0\$/добу÷80,0\$/добу) з наданням преференцій окремим фрахтувальникам, що призвело до зниження розміру фрахтової ставки та, відповідно, до втрат доходів. Для вирішення цієї проблеми, на наш погляд, варто переглядати умови букінг-нот, враховуючи варіативний підхід до формування фрахтової ставки для різних груп фрахтувальників, що обумовить у кінцевому підсумку удосконалення фрахтової політики на підприємствах водного транспорту.

3. При дослідженні доходів від використання пасажирського флоту за договорами оперування також простежується застосування різних ставок

фрахту, без обґрунтування причин їх значного заниження для низки фрахтувальників, що привело до втрати частини доходів.

Узагальнюючи, варто відмітити, що обсяг доходів від основної діяльності підприємств водного транспорту (реалізації міжнародних та каботажних перевезень вантажів і пасажирів морським та річковим транспортом, від буксирування флоту та інших послуг, супутніх транспортній галузі) прямо залежить від суми фрахту та, відповідно, від розміру фрахтової ставки. Тому під час здійснення внутрішнього аудиту доходів фахівці спочатку мають ознайомитися з обліковою політикою підприємства, зокрема в частині методичного підходу щодо правил формування складових елементів фрахтової ставки перевезень; а потім перевірити обсяги доходів від фрахтування, зіставляючи інформацію з первинних документів з фінансовими обчисленнями (у тому числі розрахунками кількісних та вартісних компонентів фрахтової ставки) та даними синтетичних і аналітичних рахунків бухгалтерського обліку.

Вважається доцільним за таким же підходом розглянути в аудиторському процесі витрати ПрАТ «УДП», загальна структура яких наведена на рис. 2.15.

Найбільшу питому вагу у загальному обсязі витрат ПрАТ «УДП» (рис. 2.15) займають: навігаційні витрати (35 %), тобто витрати, безпосередньо пов'язані з експлуатацією морського та річкового флоту – на утримання суден, екіпажу, пасажирів, витрати на матеріальне забезпечення (продукти харчування, постільна білизна тощо), портові збори, страхування суден та багажу, а також витрати на роботи міжнавігаційного характеру – слюсарні та зварювальні роботи, рихтування кришок трюмів, ремонт швартовних лебідок, електродвигунів брашпилів, виміри товщини корпусу, фарбування питних цистерн тощо; витрати на оплату праці (17 %); ремонт та ЗЗЧ для ремонту флоту (12 %).



Рис. 2.15. Загальна структура витрат ПрАТ «УДП»

Джерело: узагальнено автором за даними звітності ПрАТ «УДП»

Наведена структура витрат дає можливість виявити не тільки їх обсяг та співвідношення, але і взаємозв'язок витрат за видами діяльності, їх перетин та своєрідну трансформацію (навігаційні витрати ↔ витрати на оплату праці ↔ витрати ремонт флоту), тому в обліковій системі такі витрати варто досліджувати в логіці їх синтезуючих елементів.

У системі бухгалтерського обліку витрати ПрАТ «УДП» поділяються відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» на такі види, як: собівартість реалізації, що складається з виробничої собівартості, яка реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних ЗВВ та наднормативних виробничих витрат; адміністративні витрати; витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати; інші витрати [106].

Найбільший інтерес у дослідженні процедур внутрішнього аудиту представляють витрати, які формують виробничу собівартість робіт та послуг за основним видом діяльності підприємств водного транспорту (перевезення вантажів і пасажирів, супровідні послуги), – і це є сукупність відповідних

витрат, з урахуванням навігаційних, стивідорних (пов'язаних з вантажно-розвантажувальними роботами на судах, тальманськими і супервайзерськими послугами) та інших витрат, притаманних саме сфері водного транспорту.

Під час аудиту важливо враховувати фактори, які впливають на собівартість таких робіт та послуг, основні з яких – це: вид транспорту; маршрут та напрям перевезення (каботажні, закордонні); вид та обсяг вантажу; базові умови постачання за Інкотермс; наявність різноманітних ризиків тощо.

Звичайно, транспортні перевезення прямо залежать від технічного стану транспортних засобів, тому одною з важливіших статей витрат є витрати, пов'язані з технічним оглядом та обслуговуванням, поточними, капітальними ремонтами морського та річкового транспорту.

За даними офіційного сайту ПрАТ «УДП» [128] увесь цикл технічного обслуговування та ремонту суден і плавзасобів здійснюється у відповідних структурних підрозділах ПрАТ «УДП» (ГВСП «КСБСРЗ» та Ізмаїльській базі технічного обслуговування флоту - ІБТОФ), на яких у середньому виконується 14-15 ремонтів самохідних суден і до 60 несамохідних суден на місяць.

У системі бухгалтерського обліку такі витрати мають нормативно обґрунтовуватися та підтверджуватися документально.

Втім на сьогодні існують певні проблеми нормативно-правового характеру у сфері технічного обслуговування, поточних ремонтів та капітальних поліпшень морського та річкового флоту.

Так, на державному рівні нині недостатньо законодавчих та інших нормативно-правових актів, які б регламентували порядок організації та проведення таких видів робіт та послуг. До того ж ряд державних стандартів України не є офіційними виданнями (наприклад, ДСТУ 3594-97 «Будування і ремонт кораблів і суден. Вимоги безпеки»: наказ від 31.07.1997. № 441), а тому не є обов'язковими для виконання. Деякі нормативи, на наш погляд, потребують оновлення у частині більш детального розкриття особливостей калькулювання собівартості на водному транспорті (Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті [129]).

Що стосується внутрішніх регламентів у сфері поліпшень основних засобів морського та річкового флоту, то на сьогодні більшість з них є застарілими. Наприклад, Положення про ремонт флоту ПрАТ «УДП» за № б/к-1-02-СТЕФ від 14.01.2005 р. є неактуальним через те, що в ньому не враховуються сучасні зміни у політиці управління власних потужностей підприємства.

Безумовно, нормативна неврегульованість та невизначеність обумовлює непрозорість таких операцій, низький рівень внутрішнього контролю, що у кінцевому підсумку призводить до втрат фінансових та матеріальних ресурсів.

Що стосується документального підтвердження таких витрат у системі обліку та оподаткування підприємств водного транспорту, то спостерігається чимало порушень законодавства, які виявляються у процесі аудиторської перевірки, з яких найбільш поширені такі:

- до виконавчих ремонтних відомостей або інших первинних документів з ремонту флоту включені види робіт, послуг, вартість та / чи обсяг фактичного виконання яких документально не підтверджено;

- відсутні одиничні розцінки вартості робіт, послуг, матеріалів при формуванні договірної ціни з ремонту плавзасобів, що унеможливорює підтвердити обґрунтованість складових вартості таких ремонтів та утворює виникнення ризиків здійснення ремонтів плавзасобів за завищеною вартістю;

- простежується необґрунтоване відтермінування зобов'язань підрядників, що може призвести до фактично скритого фінансування стороннього суб'єкта господарювання та відволікання чи неефективного використання найбільш ліквідних активів – грошових коштів;

- не оприбутковується металобрухт, утворений після ремонту транспорту, що призводить до втрат оборотних активів;

- замовляються підрядні роботи (послуги) за завищеною вартістю від сторонніх організацій при наявності можливостей отримання таких же самих робіт (послуг) від відповідних структур ПрАТ «УДП» - ГВСП «КСБСРЗ», ІБТОФ;

- ввозяться ЗЗЧ на митну територію України самохідними суднами ПрАТ «УДП», які передані фрахтувальникам у рейсові чартери (для технічного обслуговування та судноремонту членами екіпажу під час закордонного рейсу), які, за наданими документами, придбані за кордоном у постачальників-нерезидентів. Втім доводиться, що фактично відбувається імпорт ЗЗЧ без митного оформлення; доказується техніко-економічна безпідставність такого придбання ЗЗЧ у нерезидентів, що вказує на наявність ознак здійснення безтоварних операцій;

- необґрунтовано відноситься до складу капітальних інвестицій вартість ремонтних робіт / послуг плавзасобів, виконаних для їх підтримання в придатному для використання стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигід, замість віднесення вартості таких ремонтів до складу витрат звітних періодів, в яких вони були понесені.

- кошти, які отримуються від фрахтувальників у вигляді портових зборів (зокрема, маякового збору), не використовуються на утримання, обслуговування та ремонт засобів навігаційного обладнання, буксирного, флоту та на інші потреби за цільовим призначенням відповідно до норм Порядку обліку та використання коштів від портових зборів [130].

Отже, проведений аналіз сучасного стану внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту дав можливість діагностувати сучасні проблеми методичного забезпечення контролю на державному та недержавному рівнях за такими компонентами, як: нормативно-правова база внутрішнього контролю / аудиту; процедури як докази внутрішнього аудиту та їх певна послідовність; перевірка основних видів доходів та витрат на підприємствах водного транспорту.

З метою удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю / аудиту відповідних об'єктів на підприємствах водного транспорту запропоновано: оновлювати галузеві уніфіковані та інформаційно синтезовані методики (у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем) із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового

контролю; упроваджувати в діючу практику обліку та контролю особливий алгоритм визначення фрахтової ставки із застосуванням принципу варіативності, що оптимізує склад і розмір доходів та витрат при здійсненні перевезень вантажів та пасажирів на водному транспорті; розробляти або доповнювати/уточнювати внутрішні регламенти у частині обґрунтування витрат у системі обліку, які формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю, із наведенням типових форм (законодавчо закріплених чи розроблених самостійно) відповідних підтверджуючих первинних документів.

Висновки до розділу 2

Результати розкриття методичних підходів внутрішнього контролю та визначення напрямів їх удосконалення на підприємствах водного транспорту дають можливість сформулювати наступні висновки та пропозиції.

З метою розкриття визначної ролі підприємств водного транспорту в національній економіці України проведено аналіз показників відносно: питомої ваги таких підприємств у загальному обсязі суб'єктів господарювання; ефективності морських портів України (як найбільшої групи підприємств водного транспорту) в системі Глобального індексу конкурентоспроможності; обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг); вантажообігу за видами транспорту, вантажів, експортно-імпортних операцій, з побудовою трендових моделей вантажообігу водного транспорту. Окрема увага була зосереджена на співставленні у динаміці років показника чистого прибутку (збитку) таких підприємств. Огляд сучасних викликів ринку та результати статистичного аналізу дали змогу довести, що підприємства водного транспорту мають великий економічний потенціал. Підвищення ефективності їх роботи є важливим чинником, який забезпечить Україні високі позиції як на внутрішньому, так і на світовому ринку.

Обґрунтовано, що головним елементом внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту є інформаційне забезпечення. На підставі

критичного огляду фахових джерел обґрунтовано сутність інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки інформаційних ресурсів за кожним етапом організації та проведення внутрішнього контролю підприємства водного транспорту. Такий методичний підхід, оснований на принципах суттєвості, економічної доцільності та прийнятності, дає можливість перевірити правильність визначення доходів, витрат, результатів фінансово-господарської діяльності підприємства та проаналізувати її з визначенням різноманітних ризиків на відповідній стадії внутрішнього контролю. Саме такий підхід може забезпечувати достовірне, повне, якісне та своєчасне розкриття даних про той чи інший об'єкт внутрішнього контролю, що у кінцевому підсумку обумовить досягнення його головної мети - сприяти побудові ефективної системи управління на підприємствах.

За результатами аналізу сучасного стану внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту встановлені певні проблеми методичного забезпечення контролю на державному та недержавному рівнях за такими компонентами, як: нормативно-правова база внутрішнього контролю / аудиту; процедури як докази внутрішнього аудиту та їх певна послідовність; перевірка основних видів доходів та витрат на підприємствах водного транспорту.

З метою удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю / аудиту відповідних об'єктів на підприємствах водного транспорту запропоновано:

- оновлювати галузеві уніфіковані та інформаційно синтезовані методики (у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем) із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю; упроваджувати в діючу практику обліку та контролю особливий алгоритм визначення фрахтової ставки із застосуванням принципу варіативності, що оптимізує склад і розмір доходів та витрат при здійсненні перевезень вантажів та пасажирів на водному транспорті;

- розробляти або доповнювати/уточнювати внутрішні регламенти у частині обґрунтовування витрат у системі обліку, які формують виробничу

собівартість транспортних та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю, із наведенням типових форм (законодавчо закріплених чи розроблених самостійно) відповідних підтверджуючих первинних документів.

Основні положення 2 розділу дисертації опубліковано в працях автора [91; 109].

РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК ПЕРЕДУМОВА ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту як чинник підвищення результативності внутрішнього контролю

Ефективне функціонування системи внутрішнього контролю підприємства дозволяє забезпечити належний контроль його фінансово-господарської діяльності та надати менеджменту набір належних засобів для виявлення, оцінки, управління й моніторингу фінансових ризиків, а також обміну необхідною інформацією між зацікавленими сторонами з метою прийняття ризик-орієнтованих управлінських рішень.

Безперервний розвиток і вдосконалення системи управління фінансовими ризиками та внутрішнього контролю дозволяє підприємствам своєчасно й правильно реагувати на зміни в зовнішньому та внутрішньому середовищі, підвищувати ефективність і результативність діяльності, зберігати й примножувати їх вартість.

Так, необхідність оцінювання та управління ризиками включено до «Посібника з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету» [113, с. 21-23]; однією з головних цілей в «Інструкції з організації та здійснення внутрішнього контролю в Національному агентстві з питань запобігання корупції» виступає саме управління виявленими та оціненими ризиками [131]; одним із положень «Порядку організації та здійснення внутрішнього контролю в Рахунковій палаті» є ідентифікація (виявлення та оцінювання) ризиків [132, с. 1, 4]; коло питань з виявлення, оцінки та управління ризиками окреслені в «Інструкції з організації внутрішнього контролю в системі Міністерства юстиції України»

[133]; необхідність оцінки ризиків затверджена в Стандартах внутрішнього аудиту [59].

На необхідність управління ризиками після їх безпосередньої оцінки вказують і фахівці Академії РwC – відділення міжнародної мережі експертів [134, с. 1-2]. Положення стосовно цього питання зазвичай включаються до процедури проведення внутрішнього контролю (аудиту) господарюючих суб'єктів. Все це доводить необхідність проведення аналізу ризиків в рамках даного дослідження.

З огляду на це наступним кроком дослідження нами визначено необхідність здійснення оцінки ризиків діяльності підприємства водного транспорту.

Для досягнення цієї мети, перш за все, необхідно визначити оптимальний метод оцінювання ризиків, адже загальноприйнятого методу не існує, а різні фахівці цієї сфери пропонують різні варіанти. Міжнародний стандарт ризик-менеджменту ISO 31000:2018 «Risk management – Risk assessment techniques» лише вказує на наявність більш ніж 30 методів оцінювання ризиків, проте також не пропонує єдиного методу до застосування [135].

Для вирішення окресленої проблеми розглянемо сутність найбільш поширених в професійній літературі методів оцінювання ризиків господарюючих суб'єктів, які рекомендовані науковцями [136-141] та можуть бути використані співробітниками підприємства без спеціальної на то підготовки, а саме: статистичний; аналітичний; нормативний; метод експертних оцінок; метод аналогів; метод оцінки ризику / «краватка-метелик»; метод аналізу доцільності витрат / метод оцінки фінансової стійкості.

Одним із найбільш розповсюджених методів оцінювання фінансових ризиків є статистичний метод, сутність якого полягає у визначенні ймовірності виникнення втрат на основі статистичних даних попереднього періоду та встановленні області (зони) ризику, коефіцієнта ризику й деяких інших показників. Статистичний метод також вивчає статистику втрат і прибутків,

які були на даному чи аналогічному підприємстві, з метою визначення ймовірності події та встановлення величини ризику [138, с. 10]. Головною перевагою подібної оцінки ризиків є можливість визначити ризик господарюючого суб'єкта в цілому. Але, в той же час, цей метод має певні недоліки: для його використання необхідний великий масив вихідної інформації, що складно для будь-якого підприємства. А підприємства, які мають нетривалу історію існування, метод використовувати взагалі не зможуть.

Аналітичні методи оцінки ризику дозволяють визначити можливість виникнення втрат на основі математичних моделей і використовуються зазвичай для аналізу ризику окремих проєктів. Ця група методів передбачає використання прийому елімінування, який сам по собі стає недоліком: розглядається зміна одного показника при інших незмінних, тоді як насправді між показниками існує взаємозв'язок і зміна одного з них призводить до зміни інших. Крім того, аналітичні методи не дозволяють отримати ймовірнісні оцінки можливих відхилень вихідних і результативних показників. У той же час, до головних переваг цієї групи методів відносять простоту використання та можливість оцінки ризиків у динаміці.

Ще одним методом, який пропонують до застосування вітчизняні й зарубіжні науковці, виступає метод експертних оцінок. Він є комплексом логічних і математико-статистичних методів та процедур з обробки результатів опитування групи експертів, причому результати опитування є єдиним джерелом інформації. Перевагами експертного аналізу ризиків є відсутність необхідності в точних вихідних даних і коштовних програмних засобах, можливість проводити оцінку до визначення ефективності роботи підприємства, а також простота розрахунків. До основних недоліків даного методу слід віднести труднощі в залученні незалежних експертів та суб'єктивність отриманих оцінок.

Велика кількість вчених вказує на доцільність використання на практиці методу аналогів, який за допомогою ретроспективних даних порівнює ризик

існуючих видів діяльності чи проєктів із вже реалізованими на інших підприємствах, що може допомогти в оцінці всіх факторів ризику та можливих наслідків їх реалізації. У той же час використання цього методу можливе тільки в тих ситуаціях, коли подібні проєкти чи види діяльності були в минулому. Якщо підприємство вирішило зайнятися новим видом діяльності, даних для оцінки ризиків за цим методом воно мати не буде. Ще одним недоліком методу аналогів виступає його неспроможність оцінити ризики господарюючого суб'єкта в цілому, а не за окремим напрямом діяльності.

Метод оцінки ризику, який дістав назву «краватка-метелик» (англ. bow-tie analysis), – один з найбільш наочних методів в аналізі ризиків, що дозволяє показати зв'язок джерел ризику та наслідків його реалізації. Сутність методу полягає в тому, щоб відобразити ризик (ризикову подію), а також усі джерела ризику, можливі наслідки та інші пов'язані з ним індикатори ризику або заходи з мінімізації ризику на одній діаграмі. Основна перевага методу bow-tie analysis над іншими методами оцінки ризиків – його наочність. Візуалізація причинно-наслідкових зв'язків ризику за даною методикою дозволяє швидко пояснити будь-якому співробітнику від рядового працівника до топ-менеджера, що насправді являють собою ризики організації. У той же час, безпосередня кількісна оцінка за цим методом може бути доволі неточною через надання переваги наочному відображенню ризиків.

Одним із поширених методів є також метод аналізу доцільності витрат або метод оцінки фінансової стійкості, який полягає в ідентифікації потенційних зон ризику та визначенні можливих перевитрат коштів. Завдання методу полягає в оцінці ризику втрати підприємством фінансової стійкості внаслідок здійснення будь-яких інвестиційних вкладень. Цей метод дозволяє виявити статті витрат, що характеризуються найбільшим ризиком, і дає досить точну загальну оцінку фінансової стійкості та відповідного виду ризику. Проте метод має й суттєві недоліки: ризик сприймається як цілісна величина, тобто ігноруються мультискладові ризики, а можливість детального обліку всіх факторів ризику практично відсутня [140].

Ще одним поширеним методом оцінювання ризиків є нормативний метод, який базується на розрахунку фінансових коефіцієнтів, що характеризують особливості функціонування підприємства [142, с. 75]. Головна перевага нормативного методу – це можливість добору коефіцієнтів, виходячи з конкретної мети аналізу та специфіки діяльності підприємства. Система нормативної оцінки складається з таких елементів: оціночних коефіцієнтів і вагів цих коефіцієнтів (якщо в них є необхідність); шкали оцінки значень отриманих показників; методики розрахунку інтегрального показника ризику.

Проведений аналіз показав, що кожен із цих методів окрім переваг до власного застосування, має ще й певні недоліки.

Для того щоб обрати метод, який з одного боку допоможе оцінити ризики діяльності підприємства найбільш повно, а з іншого – виявиться оптимальним з точки зору витрат ресурсів і безпосереднього використання, нами складено перелік якостей, якими, на нашу думку, повинен володіти «найкращій» метод оцінювання ризику.

Отже, головними позитивними якостями будь-якого методу оцінки, на наш погляд, повинні бути: мінімальні фінансові витрати, мінімальні витрати часу, простота використання, доступність програмного забезпечення, доступність інформації, мінімальна кількість фахівців, можливість оцінки в динаміці, комплексність оцінки, універсальність використання, низький рівень суб'єктивності оцінки.

Співвідношення цих якостей та аналізованих методів оцінювання наведено в табл. 3.1.

Проведений критичний аналіз методів оцінювання ризиків показав, що оптимальним для використання виявляється нормативний метод. Тому для продовження дослідження в подальшому ми будемо спиратися саме на нього.

Так, першим кроком у застосуванні нормативного методу постає питання відбору показників діяльності господарюючих суб'єктів, сукупність яких дозволить оцінити ризики найбільш повно.

Таблиця 3.1

Характеристика методів оцінки ризиків у системі внутрішнього контролю

Характеристика методу	Статистичний метод	Аналітичний метод	Метод експертних оцінок	Метод аналогів	Bow-tie analysis	Метод аналізу доцільності витрат	Нормативний метод
Мінімальні фінансові витрати							
Мінімальні витрати часу							
Простота використання							
Доступність програмного забезпечення							
Доступність інформації							
Мінімальна кількість фахівців							
Можливість оцінки в динаміці							
Комплексність оцінки							
Універсальність використання							
Низький рівень суб'єктивності оцінки							

Джерело: власна розробка

Джерелом інформації для проведення такого аналізу буде виступати фінансова звітність і первинна документація господарюючих суб'єктів.

З метою вибору показників, що найбільш повно характеризують напрями діяльності підприємства, нами розглянуті певні методики аналізу та оцінки ризиків діяльності підприємств [99; 143-147] та наукові публікації з діагностики ризиків господарюючих суб'єктів.

Основними вимогами відбору коефіцієнтів для подальшого аналізу стали наступні: показники повинні мати форму відносних величин; при проведенні аналізу повинен бути присутнім елемент порівняння (в динаміці або з еталоном).

Запропонований алгоритм застосування нормативного методу наведено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Алгоритм застосування нормативного методу оцінки ризиків

Джерело: сформовано за [138]

Ефективним вважається впорядкування розгляду показників за групами, що характеризують основні сторони діяльності підприємства: ліквідність, рентабельність, майновий стан тощо. На основі проведеного аналізу літературних джерел пропонуємо розглянути наступні групи показників: показники майнового стану, показники операційних витрат, показники

рентабельності, показники ділової активності, показники ліквідності, показники фінансової стійкості, показники основної діяльності.

Особливу увагу варто приділити саме останній групі: ці показники не включені до перелічених методик і відображають особливості функціонування саме підприємств водного транспорту.

Показники, що увійшли до кожної з наведених груп, представлені в додатку Е. Методика розрахунку кожного з них наведена у додатку Ж.

Для отримання інформації стосовно рівня ризику необхідно встановити рівень відповідності між розрахованими показниками та еталонними значеннями (або значеннями за попередній період часу). Для цього пропонуємо здійснити градації показників залежно від зон ризику.

Значна кількість фахівців виділяють чотири зони ризику [138; 142] і тому пропонуємо взяти за основу саме таку градацію як, з одного боку, повну та вичерпну, та з іншого – не надто громіздку. Відповідно до цього виділяємо: зону мінімального ризику, зону допустимого ризику, зону критичного ризику та зону катастрофічного ризику. Встановлення меж кожної зони для показників здійснено на основі проведеного аналізу теоретичного та практичного матеріалу з ризик-менеджменту.

У додатку И наведені нормативні (або рекомендовані) значення показників, а також їх інтервальні значення за вказаними ризиковими зонами.

Відмітимо, що в ситуаціях, коли у показника за різними джерелами інформації існувало більше одного нормативу, ми вибирали менш суворий. Для тих показників, рекомендовані значення для яких є відсутніми, необхідно провести співставлення в динаміці та відзначити позитивний чи негативний напрям змін.

Для приведення значень показників динаміки до порівняльного вигляду пропонуємо їх нормувати відповідно до зони ризику за наступною схемою (табл. 3.2).

Між нормованими балами проведена чітка градація: кожний наступний бал характеризує наступну за логікою ланку.

Таблиця 3.2

Схема нормування значень показників, що оцінюються в динаміці

Значення показника	Оцінка при порівнянні в динаміці
1 – зона мінімального ризику	У звітному періоді порівняно з попереднім значення коефіцієнту змінилося в кращий бік або залишилося на попередньому рівні, який відповідав сталому розвитку підприємства
2 – зона допустимого ризику	У звітному періоді порівняно з попереднім значення коефіцієнту дещо погіршилися або залишилися на попередньому не зовсім позитивному рівні
3 – зона критичного ризику	У звітному періоді порівняно з попереднім значення коефіцієнту суттєво погіршилися
4 – зона катастрофічного ризику	У звітному періоді порівняно з попереднім значення коефіцієнту значно погіршилися і свідчать про наявність великих проблем у підприємства

Джерело: складено автором за власним дослідженням

Після визначення значень окремих показників відповідно до зон ризику можна визначити, про який рівень ризику свідчить кожна окрема група показників (формула 3.1):

$$P_n = \frac{\sum B_i}{n}, \quad (3.1)$$

де P_n – рівень ризику групи показників;

B_i – бальне значення i -го показника в межах групи;

n – кількість показників у групі.

Нормована інтегральна оцінка ризику підприємства як системи є середньозваженим значенням рівнів ризику усіх підсистем і визначається наступним чином (формула 3.2):

$$I_p = \sum P_n q, \quad (3.2)$$

де I_p – нормована інтегральна оцінка внутрішніх ризиків підприємства;

q – питома вага групи ризику.

Відповідно до алгоритму оцінювання ризиків (рис. 3.1) розрахуємо показники діяльності підприємств за сімома аналітичними групами, за допомогою яких можна охарактеризувати ризики, а також оцінити їх загальний рівень впливу на основі інтегрального показника. Результати розрахунків цих показників у динаміці років наведені в Додатках К, Л.

Аналіз визначених груп показників, що описують фінансово-господарську діяльність обраних підприємств водного транспорту, дозволив зробити певні висновки стосовно особливостей їх функціонування.

Проаналізуємо кожну групу показників окремо.

Так, до першої групи належать показники майнового стану. Відповідно до першого показника цієї групи – коефіцієнту придатності основних засобів – можна зробити висновок, що в 2023 р. лише ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ» та ДП «Морський торговельний порт «Южний» мають значення коефіцієнту, що відповідають нормативним. На всіх інших підприємствах зношеність основних засобів перевищує 50 % і з часом значення коефіцієнта придатності зменшується. Найгірша ситуація склалася в Ізмаїльському порту, де основні засоби зношені на 92,4 %. На підприємствах водного транспорту подібний стан явищ означає суттєвий рівень ризику, який може привести до аварій.

Ситуація погіршується тим, що основні засоби на підприємствах майже не оновлюються: частка нових, введених в експлуатацію основних засобів у 2023 р. в порту «Южний» складає 4,8 % (що є найбільшим значенням серед досліджуваних суб'єктів), в Чорноморському порту значення показника становить лише 0,1 %.

При цьому варто відмітити важливу роль основних засобів у діяльності підприємств водного транспорту, адже протягом усього аналізованого періоду питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості майже не змінювалась і становила 50 % і вище.

Наступна група аналізованих показників представлена показниками операційних витрат, які характеризують співвідношення витрат різного виду до обсягу реалізованої продукції. Для більшості суб'єктів у 2023 р. показники виробничих витрат на гривню реалізованої продукції знаходяться в межах 0,8 – 0,9 грн. Найнижчий рівень виробничих витрат спостерігається в порту «Южний» (0,66 грн). Динаміка значень показника протягом останніх п'яти років свідчить про суттєве збільшення рівня витрат цього типу, що вказує на підвищення рівня виробничих ризиків.

Адміністративні витрати на гривню реалізованої продукції знаходяться в межах 0,1 грн. і вони також мають тенденції до збільшення.

Найбільший рівень показника інших операційних витрат на гривню реалізованої продукції мають порт «Чорноморськ» (0,28 грн. у 2023 р.) і ПрАТ «УДП» (0,27 грн. у 2023 р); для інших підприємств значення показника знаходяться в межах 0,1 грн. Як і для всіх інших показників цієї групи, іншим операційним витратам у розрахунку на гривню реалізованої продукції притаманна тенденція до збільшення. Випереджаюче зростання операційних витрат може слугувати індикатором наявності ризику зменшення прибутків підприємств.

Підсумовуючи, зазначимо, що на досліджуваних підприємствах водного транспорту спостерігалось випередження темпів зростання операційних витрат порівняно з обсягом реалізованої продукції, що свідчить про зростання рівня ризиків.

Третя група обраних показників представлена показниками рентабельності, які є індикатором ефективності роботи підприємства в цілому та ефективності використання ресурсів зокрема. Особлива ситуація склалась на ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ», де основний вид діяльності, тобто послуги, що надає підприємство, є рентабельними, проте продажі та капітал – ні. Для всіх інших підприємств показники рентабельності знаходяться в межах норми та говорять про ефективність їх функціонування. Проте, якщо аналізувати показники рентабельності в динаміці, то варто

відмітити, що їх значення погіршуються з часом для всіх підприємств, окрім ПрАТ «УДП». Така негативна тенденція може свідчити про високий рівень загроз безпечному функціонуванню цих підприємств.

Перейдемо до наступної групи показників – показників ділової активності. Першим показником цієї групи є віддача основних засобів, яка характеризує ефективність їх використання. У 2023 р. найбільше значення цього показника було характерним для ПрАТ «УДП» та складало 9,03 грн.; щодо інших підприємств, то значення показника коливалось від 0,50 грн. до 1,37 грн. Як і з попередніми показниками, динаміка значень віддачі основних засобів носить від’ємний характер і свідчить про наявність негативних тенденцій у діяльності підприємств.

Порт «Южний» має найбільший рівень продуктивності праці серед всіх аналізованих підприємств (953,4 тис. грн. на одного працівника), друге місце посідає «Ольвія» (545,6 тис. грн. на одного працівника). Аналізуючи зміни показника продуктивності праці в часі, можна відмітити, що на таких підприємствах, як: порт «Южний», ПрАТ «УДП», прослідковується чітка тенденція до підвищення продуктивності праці; на інших підприємствах – тенденція протилежна.

Коефіцієнт оборотності оборотних активів показує скільки разів за період відбувається повний цикл виробництва та обігу, що в кінці-кінців приносить ефект у вигляді прибутку. Так, майже для всіх розглянутих підприємств водного транспорту (окрім Ізмаїльського порту) характерним є значне збільшення значення показника у 2020 р. порівняно з 2019 р. (найбільші позитивні зміни зазнало ПрАТ «УДП», де оборотність активів збільшилась більш ніж у 5,7 рази). У 2021 р. спостерігається незначне зменшення показника (за виключенням ПрАТ «УДП»), у 2022 р. – збільшення; у 2023 р. – знову зменшення. Таким чином, зміна показника була безсистемною й ніякої тенденції виявлено не було.

Значення коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості, що показує швидкість обігу дебіторської заборгованості підприємства, у 2023 р.

порівняно з початком періоду значно знизилось для всіх суб'єктів (окрім компанії «Ольвія»). Роками позитивних змін показника були 2020-2021 рр., протягом яких значення коефіцієнта зростало найбільш швидкими темпами, а отже, саме протягом цих років підприємства найбільш ефективно організовували роботу з пришвидшення оплати за свою продукцію.

Поділивши довжину періоду на відповідне значення коефіцієнта, можна отримати термін погашення дебіторської заборгованості: найдовший термін був характерний ПрАТ «УДП» та коливався від 55 днів у 2019 р. до 81 дня у 2023 р.; середня тривалість одного обороту дебіторської заборгованості по всіх інших підприємствах становить 44 дні. Найкращі значення цього показника характерні для компанії «Ольвія», де вони коливались в межах від 5,7 до 25,9, що означає, що отримана за рік виручка від надання послуг у кілька разів перевищує середню величину дебіторської заборгованості; тривалість дебіторської заборгованості знаходиться в межах від 62 (2019 р.) до 14 днів (2023 р.).

Аналізуючи співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості можна відмітити, що станом на 2023 р. для половини із аналізованих господарюючих суб'єктів обсяг кредиторської заборгованості перевищував обсяг дебіторської (Ізмаїльський, Чорноморський, Южний порти та компанія «Ольвія»), що вказує на ризиковість їх фінансової діяльності. Тенденція до зменшення цього співвідношення простежується протягом всього аналізованого періоду. Для інших підприємств співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості було більшим за рекомендоване й мало тенденцію до збільшення.

Шоста групи показників – показники ліквідності, аналізується з метою визначення можливості досліджуваних підприємств покрити поточні фінансові зобов'язання. У рамках цієї групи нами розраховані: коефіцієнт загальної ліквідності (коефіцієнт покриття), коефіцієнт швидкої ліквідності та коефіцієнт абсолютної ліквідності.

У 2023 р. для більшості підприємств значення коефіцієнта загальної ліквідності коливається від 1,1 до 5,7, тобто всі поточні активи підприємств перевищують обсяги короткострокових зобов'язань у відповідну кількість разів. Це вказує на прийнятний рівень платоспроможності досліджуваних суб'єктів, однак на підприємствах, де показники значно перевищують рекомендовані, відбувається замороження коштів.

Значення коефіцієнта швидкої ліквідності в 2023 р. для більшості розглянутих підприємств (за винятком Чорноморського порту) знаходяться в інтервалі від 1,1 до 3,9 при мінімально рекомендованому значенні 1, що свідчить про те, що найбільш високоліквідні активи цих підприємств є більшими за обсяг їх поточних зобов'язань. У той же час загальна тенденція зміни показника для підприємств є негативною.

Розраховані значення коефіцієнта абсолютної ліквідності на кінець періоду для ПрАТ «УДП» є суттєво нижчими за рекомендовані, що означає, що підприємство зможе погасити лише незначну частину своєї короткострокової заборгованості наявними грошовими коштами. Проте для інших підприємств значення показника також не є оптимальним, адже суттєво перевищує рекомендоване. Це свідчить, що значна частина капіталу підприємств відволікається на формування непродуктивних активів.

Наступною є група показників фінансової стійкості підприємств, до якої увійшли коефіцієнти автономії, мобільності, фінансового ризику, маневреності власного капіталу, забезпеченості запасів власними оборотними коштами.

Коефіцієнт автономії показує ступінь його фінансової незалежності. Згідно з проведеними розрахунками всі аналізовані господарюючі суб'єкти в 2023 р. мають значення коефіцієнтів в рекомендованих межах. Динаміка значень показника є позитивною. Це вказує на незначний ризик втрати інвестицій, вкладених у підприємство, і наданих йому позик кредиторів та інвесторів, що робить означені підприємства більш інвестиційно привабливими.

Коефіцієнт мобільності проказує скільки оборотних активів припадає на одну гривню необоротних, тобто відображає структуру майна підприємства. Станом на кінець періоду для частини підприємств (Ізмаїльський і Южний порти, ПрАТ «УДП») зменшилась частка необоротних активів, і, відповідно, зросла питома вага оборотних активів, що вказує на прискорення оборотності авансованого капіталу підприємства. Наведена тенденція в зміні органічної будови капіталу свідчить про те, що його маневреність та доходність зросли, що є ознакою підвищення фінансової стійкості. Для всіх інших підприємств характерна протилежна ситуація із поступовим зменшенням показника мобільності в часі, що також є індикатором наявності фінансових ризиків.

Безпосередньо показник фінансового ризику характеризує залежність підприємства від позикових коштів. У 2023 р. і протягом усього аналізованого періоду значення цього показника для більшості підприємств (окрім ПрАТ «УДП») знаходяться в межах нормативних і свідчать про їх фінансову стійкість. Для ПрАТ «УДП» на кінець періоду значення показника становить 1,81, тобто на одну гривню, вкладену у власний капітал, припадає 1 грн. 81 коп. позикових коштів. Подібна ситуація підтверджує наявність фінансових ризиків у діяльності вказаного підприємства.

Коефіцієнт маневреності говорить про те, яка частина власного капіталу підприємства вкладена в оборотні кошти як найбільш маневрену частину активів. Станом на 2023 р. для всіх підприємств (за виключенням Ізмаїльського порту) значення показника є нижчим за рекомендоване та має тенденцію до погіршення з часом. Це означає, що залежність підприємства від позикових оборотних коштів є значною. Компанія не зможе самостійно формувати оборотний капітал і фінансувати свої оборотні активи тільки за рахунок власного капіталу. Висока залежність від позикового капіталу створює середньо- і довгострокові ризики. У поточних умовах компанія може працювати ефективно, однак збільшення вартості залучення позикових коштів, закриття доступу на кредитний ринок і ринок капіталу може призвести до проблем фінансування оборотного капіталу.

Коефіцієнт забезпеченості активів оборотними коштами характеризує достатність у підприємства власних оборотних коштів, необхідних для формування активів. У 2023 р. для частини підприємств (Ізмаїльський та Южний порти, компанія «Ольвія», ПрАТ «УДП») розраховані значення показника знаходяться в межах допустимої норми, що означає, що активи цих підприємств фінансуються за рахунок найбільш стійких джерел – власного капіталу.

Для іншої частини підприємств (Чорноморський порт) характерна зовсім інша ситуація: отримані значення коефіцієнту є значно меншими за рекомендовані. Це свідчить про те, що всі оборотні кошти цих підприємств і, можливо, частина необоротних активів, сформовані за рахунок позикових джерел, що, в свою чергу, вказує на незадовільну структуру їх балансу. Для Херсонського порту значення показника є від'ємним, що вказує на повну відсутність власних оборотних коштів.

Остання група показників відображає особливості функціонування підприємств водного транспорту. Для приведення їх до відносного вираження для аналізу взято показники їх динаміки. Перш за все, варто звернути увагу, що динаміка вантажообігу була переважно негативною протягом всього періоду, що свідчить про зменшення обсягів наданих послуг аналізованими підприємствами. Останній рік періоду охарактеризований позитивними значеннями лише для компанії «Ольвія». Говорячи про весь аналізований період у цілому, відзначимо загальне зменшення показника вантажообігу порівняно із 2019 р.

Для половини підприємств (Ізмаїльський порт, компанія «Ольвія», ПрАТ «УДП») показник вантажопереробки, пов'язаної з експортом, станом на 2023 р. знизився порівняно з попереднім роком. Протягом інших років спостерігалась така ж сама тенденція. У іншій половині підприємствах ситуація протилежна, а обсяг вантажообігу, пов'язаний з експортом, навпаки, зростає.

Стосовно вантажопереробки з імпорту ситуація є схожою: для частини підприємств динаміка показника є позитивною, вантажопереробка зростає (Южний порт, компанія «Ольвія»); для іншої – має тенденцію до зменшення.

Підсумовуючи значення показників даної групи, відмітимо, що протягом 2019-2023 рр. спостерігається тенденція до зменшення обсягів загального вантажообігу.

Після завершення аналізу відібраних до груп показників, перейдемо до наступного кроку використання нормативного методу аналізу ризиків – співставлення отриманих значень із еталонними згідно градацій зон ризику з додатку Ж. Отримані результати нормування наведено в додатку И.

Після розрахунку узагальнені бальні значення показників відповідно до обраних семи аналітичних груп (за формулою 3.1) відобразимо у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Нормовані значення показників діяльності підприємств у розрізі
кожної групи

Показник	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»					
Показники майнового стану	х	2,7	2,7	2,7	3,3
Показники операційних витрат	х	1,3	2,3	2,0	2,3
Показники рентабельності	1,0	1,0	1,4	1,8	1,6
Показники ділової активності	х	2,0	1,8	2,0	2,8
Показники ліквідності	1,3	1,0	1,0	1,0	1,0
Показники фінансової стійкості	х	1,6	2,6	1,2	1,0
Показники ефективності діяльності	х	1,7	2,0	1,7	3,0
ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»					
Показники майнового стану	х	1,7	2,3	1,7	2,0
Показники операційних витрат	х	1,7	2,7	3,3	2,0
Показники рентабельності	1,0	1,0	1,0	1,8	1,4
Показники ділової активності	х	1,6	2,0	2,4	1,8
Показники ліквідності	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Показники фінансової стійкості	х	1,6	1,8	1,6	1,4
Показники ефективності діяльності	х	1,0	2,0	2,3	1,7
ПрАТ «УДП»					
Показники майнового стану	х	2,3	2,0	2,7	3,0
Показники операційних витрат	х	1,7	2,0	3,0	3,0
Показники рентабельності	1,2	2,0	1,8	3,4	1,0

Показники ділової активності	х	1,6	1,6	2,2	1,8
Показники ліквідності	2,0	3,0	3,7	3,0	2,3
Показники фінансової стійкості	х	2,6	2,8	3,2	1,4
Показники ефективності діяльності	х	2,3	2,0	1,7	3,0

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»					
Показники майнового стану	х	2,7	2,0	3,0	3,0
Показники операційних витрат	х	1,7	2,7	4,0	3,3
Показники рентабельності	1,4	1,6	1,8	3,8	3,6
Показники ділової активності	х	1,2	1,4	1,6	2,6
Показники ліквідності	1,0	1,0	1,0	1,7	1,7
Показники фінансової стійкості	х	1,6	1,8	1,8	1,8
Показники ефективності діяльності	х	1,0	1,7	1,0	2,3
ДП «Морський торговельний порт «Южний»					
Показники майнового стану	х	2,7	1,3	1,3	1,7
Показники операційних витрат	х	2,3	3,3	1,7	2,0
Показники рентабельності	1,0	1,2	1,6	1,8	1,0
Показники ділової активності	х	2,2	1,8	1,0	1,3
Показники ліквідності	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
Показники фінансової стійкості	х	1,4	1,6	1,8	1,4
Показники ефективності діяльності	х	2,0	2,3	1,3	1,7

Джерело: власна розробка

Далі розраховується значення інтегрального показника ризиків для аналізованих підприємств водного транспорту. При цьому варто відмітити, що різні групи показників свідчать про різні ризикові фактори з різним ступенем впливу. З огляду на це, інтегральний показник ризику пропонуємо розраховувати із врахуванням статистичних вагів, які будуть характеризувати ступінь впливу показників або їх груп. Приймаючи до уваги велику кількість розглянутих коефіцієнтів та їх взаємопов'язаність, вважаємо за доцільне зважувати саме групи показників, а не кожного показника окремо.

Для визначення вагів кожної групи самі групи проранжовано між собою від одиниці до семи, де одиниця характеризує найбільш важливу групу (ту, що свідчить про найбільш небезпечні ризики), а сім – найменш важливу (ту, що свідчить про найменш небезпечні ризики). Далі на основі методології

побудови узагальнюючих статистичних показників [148] були визначенні значення вагів.

Результати ранжування та зважування наведені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Ранжування груп коефіцієнтів аналізу ризиків підприємницької діяльності

Група коефіцієнтів	Ранг	Питома вага
Показники рентабельності	1	0,28
Показники фінансової стійкості	2	0,21
Показники ефективності діяльності	3	0,18
Показники операційних витрат	4	0,14
Показники ліквідності	5	0,08
Показники майнового стану	6	0,07
Показники ділової активності	7	0,04

Джерело: складено автором за власним дослідженням

За допомогою визначених вагів груп показників (за формулою 3.2) розраховано інтегральні показники ризику аналізованих господарюючих суб'єктів за період 2020-2023 рр. (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Інтегральна оцінка впливу ризиків на підприємствах водного транспорту

Підприємство	Нормована інтегральна оцінка (інтегральний показник ризику)			
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2023 р.
ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»	1,5	2,0	1,7	1,9
ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»	1,3	1,7	2,0	1,6
ПрАТ «УДП»	2,2	2,2	2,9	2,0
ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»	1,5	1,8	2,6	2,7
ДП «Морський торговельний порт «Южний»	1,7	1,9	1,6	1,4
Примітка: Оскільки деякі показники були оцінені в динаміці, розрахувати інтегральні показники ризику для 2019 р. є неможливим.				

Джерело: складено автором за власним дослідженням

Таким чином, у табл. 3.5 наведені значення інтегрального показника впливу ризиків на господарюючі суб'єкти. При цьому відповідно до запропонованої нами методики було виділено чотири зони ризику: мінімального ризику (1), допустимого ризику (2), критичного ризику (3), катастрофічного ризику (4).

У табл. 3.6 наведена конкретизація зон ризику відповідно до отриманих значень інтегрального показника.

Таблиця 3.6

Характеристика інтегрального показника ризику

Зона ризику	Бальне значення показника	Трактування значень інтегрального показника
1	2	3
<u>Зона мінімального ризику</u> Зона відповідає «нормальному», «розумному» рівню ризику. Вона характеризується розміром втрат, що не перевищують розмір чистого прибутку.	[1,0 – 1,5)	Значення більшості показників, що характеризують ризики підприємства, відповідають рекомендованим або незначно відрізняються від них; за звітний період відбувалось покращення порівняно з попереднім періодом або зміни були відсутні. Вплив негативних факторів на підприємство є мінімальним.
<u>Зона допустимого ризику</u> Зона характеризується рівнем втрат, що не перевищують розміру розрахункового прибутку.	[1,5 – 2,0)	<u>Нижня межа зони допустимого ризику</u> Значення деяких показників, що характеризують ризик підприємства, не відповідає рекомендованим і за звітний період відбувалось погіршення значень коефіцієнтів порівняно з попереднім періодом. Вплив негативних факторів на підприємство є значним.
	[2,0 – 2,5)	<u>Верхня межа зони допустимого ризику</u> Значення показників, що характеризують ризик підприємства, незначно відрізняється від рекомендованих і за звітний період відбувалось деяке погіршення значень показників порівняно з попереднім періодом або зміни були відсутні. Вплив негативних факторів на підприємство є сильним.
<u>Зона критичного ризику</u> Зона відповідає величині втрат, рівних розрахунковій виручці.	[2,5 – 3,0)	<u>Нижня межа зони критичного ризику</u> Значення більш ніж половини показників, що характеризують ризик підприємства, значно відрізняється від рекомендованих і за звітний період відбувались негативні зміни в значеннях коефіцієнтів. Вплив негативних факторів на підприємство є дуже сильним.
	[3,0 – 3,5)	<u>Верхня межа зони критичного ризику</u> Значення більшості показників, що характеризують внутрішній ризик, значно відрізняється від рекомендованих, а також за звітний період відбулися зміни в ще гірший бік порівняно з попереднім або залишилися на рівні минулого періоду. Вплив негативних факторів

		зовнішнього середовища на підприємство є критичним. Можливі фінансові втрати в розмірі власного капіталу.
--	--	---

Продовження табл. 3.6

1	2	3
<u>Зона катастрофічного ризику</u> Зона характеризується втратами, рівними майновому стану підприємця (зона втрати майна та банкрутства).	[3,5 – 4,0]	<u>Зона катастрофічного ризику</u> Значення всіх показників, що характеризують ризик підприємства, значно відрізняються від рекомендованих, а також за звітний період відбулися зміни в ще гірший бік порівняно з попереднім. Вплив негативних факторів на підприємство є катастрофічним.

Джерело: розроблено автором за власним дослідженням

Відповідно до розробленої градації інтегрального показника отримано результати, які свідчать, що станом на 2023 р. такі підприємства із досліджених, як: Ізмаїльський, Южний порти та компанія «Ольвія», знаходилися в нижній межі зони допустимого ризику; ПрАТ «УДП» – у верхній межі цієї зони; Чорноморський порт перебував в нижній межі зони критичного ризику.

Провівши аналіз динаміки значень інтегрального показника ризику, можна відмітити, що у більшій частині підприємств на кінець досліджуваного періоду (окрім порту «Южний» та ПрАТ «УДП») рівень ризиків із часом став більшим, ніж на початку періоду. Так, Чорноморський порт перейшов із зони допустимого ризику у нижню межу зони критичного. У той же час, хоча вплив ризиків на такі підприємства, як Ізмаїльський морський порт і компанія «Ольвія», виріс, вони змогли залишитися у верхній межі зони допустимого ризику.

Результати проведеного аналізу на основі пропонованої методики дозволили виявити негативні тенденції у діяльності підприємств водного транспорту, які свідчать про необхідність прийняття низки заходів із зниження рівня ризиків. Більше того, Чорноморському порту рекомендовано не лише вжити негайних заходів щодо зменшення рівня ризиків, а також запровадити

на власних теренах дієву систему управління ризиками, яка повинна включати постійний моніторинг наявних небезпек.

Отже, з метою підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту проведено оцінювання ризиків діяльності таких підприємств шляхом аналізу існуючих методів й методик. Встановлено, що на підприємствах водного транспорту найбільш оптимальним для використання є нормативний метод оцінювання ризиків. Визначено систему основних показників, що впливають на рівень ризикованості підприємств водного транспорту, та здійснено інтегральну оцінку ризиків діяльності досліджуваних підприємств. За результатами аналізу, проведеного за нормативним методом у відповідності до запропонованого алгоритму, розроблено методику оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту для впровадження її у діючу практику.

3.2. Кореляційно-регресійне моделювання в оцінці дієвості процедур внутрішнього контролю

Результативність функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту прямо залежить від застосування у контрольному процесі економіко-математичного моделювання, за допомогою якого можна проаналізувати визначені фактори, їх взаємодію та вплив на відповідний об'єкт контролю.

Зазначимо, що класичним методом здійснення імовірнісного моделювання є кореляційно-регресійний аналіз, який дозволяє встановити кількісний рівень впливу різних факторів на величину досліджуваного економічного показника, ураховуючи їх якісні оцінки. Погодимося з тим, що імовірнісне моделювання дає можливість вивчити взаємозв'язки між показниками у тому випадку, коли між ними залежність не є суворо функціональною або вона спотворена впливом інших, сторонніх, випадкових, факторів. У результаті використання кореляційно-регресійного методу

здійснюється оцінювання тісноти зв'язку між результативним показником та випадковими ознаками, тобто факторами (кореляційний аналіз), а також встановлюється конкретний вид стохастичної залежності між сформованою сукупністю досліджуваних параметрів (регресійний аналіз) [150].

Отже, даний метод охоплює дві складові:

1) кореляційний аналіз – вимірювання тісноти зв'язку між залежною (результативною) і незалежними (факторними) ознаками, яке здійснюється на основі використання показників кореляції. Кореляційний аналіз дозволяє аналітику з'ясувати, чи можна на основі величини одного показника передбачити ймовірне значення іншого. Основне завдання кореляційного аналізу полягає в здійсненні оцінки тісноти зв'язку, перевірки статистичних гіпотез щодо можливої наявності кореляційного зв'язку та її сили між сукупністю показників. Метод кореляційного аналізу є одним із сучасним методів математичної статистики, що використовується для виявлення неявних зв'язків між досліджуваними змінними.

2) регресійний аналіз, завдання якого полягає у побудові форми теоретичного вираження зв'язку між досліджуваними ознаками (побудова рівняння регресії). У результаті використання даного аналізу виокремлюються пріоритетні напрями, найбільш значущі фактори, що дозволяє у подальшому здійснювати прогнозування, планування їх розвитку, і на основі отриманих результатів приймати управлінські рішення [151, с. 9-10].

Регресійний метод тісно пов'язаний із кореляційним і лише поєднання обох методів дозволяє здійснювати ґрунтовний аналіз стохастичних взаємозв'язків. Їх поєднання, тобто кореляційно-регресійний аналіз, дозволяє виявити зв'язки між досліджуваним показником і декількома факторами та оцінити ступінь взаємозалежності обраних у ході аналізу економічних показників.

Завдання, які вирішує кореляційно-регресійний аналіз, наведені на рис. 3.2.

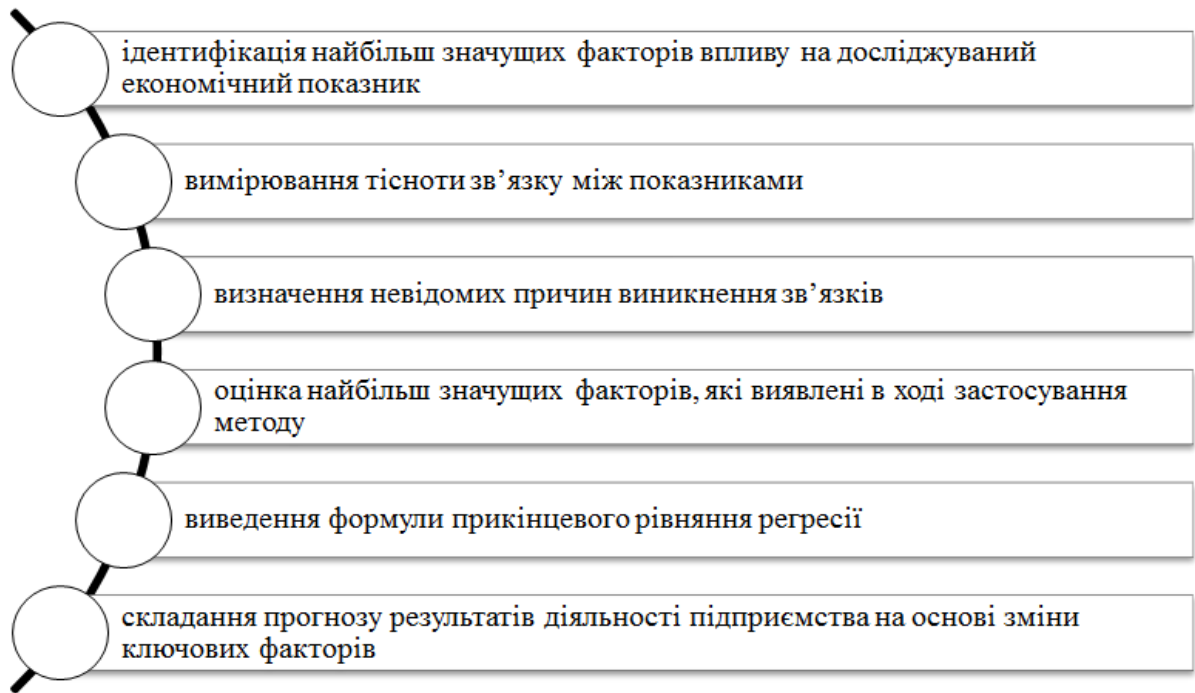


Рис. 3.2. Завдання кореляційно-регресійного аналізу

Джерело: сформовано на підставі [152]

Побудова кореляційно-регресійної моделі залежності між досліджуваним показником та факторами, що на нього впливають, і подальше використання отриманого математичного вираження дають можливість оперативно відстежувати зміну поточної ситуації в досліджуваному сегменті господарювання підприємства і на основі цього швидко приймати ефективні управлінські рішення. При цьому будь-яка економіко-математична модель у першу чергу виконує прогностичну функцію, без якої її практичне використання було б недоцільним [153, с. 29].

Здійснимо побудову та оцінку кореляційно-регресійної моделі впливу факторів на показник ефективності діяльності підприємств водного транспорту, оскільки ефективний контроль на підприємстві дозволяє підвищувати в цілому ефективність діяльності.

Для вирішення завдань дослідження нами в якості результативного показника обрано чисту рентабельність продажу. В основі розрахунку даного показника знаходиться чистий дохід від реалізації продукції. Такий показник

рентабельності дозволяє здійснити оцінку ефективності використання ресурсів підприємства для досягнення його мети. Він завжди був і залишається об'єктом аналітичних досліджень, оскільки аналіз рентабельності дає змогу визначити перспективні шляхи подальшого розвитку виробництва та інших сфер діяльності підприємства [154, с. 254].

У якості факторів, вплив яких на рівень рентабельності, згідно поставленої мети, необхідно дослідити, у першу чергу обрано витратні показники. Вивчення показника чистої рентабельності продажу і впливу на нього витратних факторів у даному дослідженні обґрунтовано тим, що шляхом проведення контрольних процедур щодо витрат підприємства можна суттєво впливати на підвищення ефективності його діяльності. Наше завдання полягає у встановленні найбільш значущих факторів впливу.

Серед фахівців існують різні підходи до визначення показників рентабельності, зокрема виділяється витратний підхід, що передбачає розрахунок таких показників як рентабельність окремих видів продукції, рентабельність операційної, фінансової та інвестиційної діяльності; дохідний підхід – рентабельність продажу; рентабельність реалізованої продукції; ресурсний підхід – рентабельність сукупного капіталу, рентабельність основного капіталу, рентабельність оборотного капіталу, рентабельність власного капіталу. Ми обрали саме дохідний підхід, так як плануємо встановити вплив витратних показників на рівень рентабельності.

На рівень рентабельності продажу впливає низка витратних факторів. При цьому для кожного підприємства залежно від виду діяльності, організації виробництва і праці фактори по різному здійснюватимуть вплив на формування показників рентабельності. Для включення в кореляційно-регресійну модель ми обрали в основному фактори, які характеризують витрати підприємства, але також ми включили показник ефективності використання робочої сили.

Відбір факторів здійснено з урахуванням специфіки діяльності підприємств морського транспорту з урахуванням завдань дослідження, а саме показники витрат підприємств та ефективності використання ресурсів:

- виробничі витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.;
- адміністративні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, грн.;
- питома вага матеріальних витрат в операційних витратах, %;
- питома вага інших операційних витрат у витратах підприємства, %;
- матеріаломісткість продукції, коп.;
- рівень продуктивності праці, тис. грн.;
- віддача основних засобів, грн.

Перший показник «виробничі витрати на 1 грн. реалізованої продукції» ми вважаємо за доцільне включити в регресійну модель, оскільки він безпосередньо впливає на чисту рентабельність продажу, так як відображає рівень витрат, необхідних для створення та реалізації продукції і надання послуг. Чим нижчі ці витрати, тим вищою є рентабельність, оскільки більша частина доходу залишається у вигляді прибутку.

Зростання виробничих витрат на 1 грн. реалізованої продукції призводить до збільшення собівартості, що, за інших рівних умов, зменшує чистий прибуток підприємства. Якщо компанія не може компенсувати зростання витрат підвищенням цін через ринкову конкуренцію або попит, це негативно позначається на фінансових результатах.

Оптимізація виробничих витрат, наприклад, через ефективніше використання ресурсів, автоматизацію виробництва або вдосконалення технологічних процесів, сприяє зменшенню цього показника. Це дозволяє підприємству отримувати вищий прибуток з кожної гривні виручки, що безпосередньо підвищує рівень чистої рентабельності продажу.

Таким чином, контроль та зниження виробничих витрат на 1 грн. реалізованої продукції є важливим фактором забезпечення фінансової

стійкості компанії, підвищення її конкурентоспроможності та максимізації прибутковості.

Включення в модель показника «адміністративні витрати на 1 гривню реалізованої продукції» обґрунтовано тим, що ці витрати є частиною операційних витрат підприємства, при цьому їх не можна уникнути, навіть якщо обсяг продажів зменшується. Адміністративні витрати включають витрати на управління, персонал, оренду, комунальні послуги, податки, юридичні послуги та інші витрати, які не залежать від обсягу виробництва чи надання послуг, але значною мірою впливають на загальну собівартість.

Зростання адміністративних витрат на одиницю продукції підвищує загальну собівартість і, як наслідок, зменшує маржинальність. Якщо ці витрати не компенсуються підвищенням обсягів продажів або зростанням доходів, це негативно впливає на прибуток підприємства. Високі адміністративні витрати можуть зменшити ефективність діяльності, навіть якщо інші витрати (наприклад, на виробництво) залишаються стабільними.

Зниження адміністративних витрат дозволяє підприємству зберігати або навіть збільшувати чистий прибуток при зростанні обсягів продажу, що, в свою чергу, підвищує чисту рентабельність продажу. Підприємство може досягти цього через оптимізацію управлінських процесів, скорочення витрат на адміністративний апарат або автоматизацію деяких функцій.

Таким чином, контроль за адміністративними витратами є важливим елементом забезпечення високої рентабельності продажу. Зниження цього показника допомагає підприємствам досягати вищої ефективності, навіть у випадку стабільних доходів.

Включення в кореляційно-регресійну модель рентабельності такого показника, як питома вага матеріальних витрат в операційних витратах, є важливим, оскільки показник дозволяє зрозуміти, наскільки значною є частка матеріальних витрат у загальній структурі операційних витрат, що безпосередньо впливає на собівартість продукції та рівень рентабельності.

Детальне дослідження питомої ваги матеріальних витрат допомагає контролювати витрати, виявляти тенденції їх зміни та своєчасно реагувати на можливі загрози, пов'язані зі зростанням вартості сировини чи неефективним використанням ресурсів. Якщо частка цих витрат є занадто високою, це може свідчити про значну залежність підприємства від матеріальних ресурсів, що робить його вразливим до коливань ринкових цін.

Оцінка цього показника також дає змогу виявити можливості для оптимізації витрат, зокрема, через пошук альтернативних постачальників, впровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій або покращення процесів закупівлі та використання матеріалів. Порівняння показника з аналогічними даними конкурентів чи середньогалузевими значеннями дозволяє оцінити конкурентоспроможність підприємства та його ефективність у використанні ресурсів.

Крім того, аналіз питомої ваги матеріальних витрат є важливим для прийняття стратегічних управлінських рішень. Він допомагає підприємству визначити оптимальну структуру витрат, оцінити доцільність впровадження нових технологій або змін у виробничому процесі. Отже, аналіз даного показника є необхідним для підвищення економічної ефективності та стійкості підприємства в умовах динамічного ринку.

Інші операційні витрати безпосередньо впливають на рентабельність підприємства, оскільки зменшують фінансовий результат і можуть створювати додаткове навантаження на його діяльність. Витрати на роботи та послуги сторонніх підприємств є необхідними для підтримки операційних процесів, проте надмірна залежність від зовнішніх підрядників або завищені витрати на такі послуги можуть знижувати ефективність використання ресурсів. На підприємствах водного транспорту одним із ключових факторів є витрати на обслуговування та ремонт суден. Чим вищі ці витрати, тим більше вони знижують чистий прибуток, проте вчасне технічне обслуговування допомагає уникнути дорогих аварійних ремонтів і простоїв.

Сума податків, зборів та інших обов'язкових платежів, крім податку на прибуток, також є суттєвим чинником, що впливає на фінансові результати. Рациональне податкове планування та використання податкових пільг сприяє покращенню фінансових показників.

Втрати від курсових різниць можуть суттєво позначитися на рентабельності підприємств водного транспорту, які ведуть зовнішньоекономічну діяльність і працюють із валютними контрактами. Різкі коливання валютних курсів можуть призводити до додаткових витрат, що ускладнює фінансове планування. Для зниження цього ризику підприємства використовують інструменти хеджування або оптимізують структуру розрахунків у стабільніших валютах.

Знецінення запасів, псування цінностей та уцінка активів є ще одним фактором, який може зменшувати рентабельність підприємств водного транспорту. Якщо підприємство неефективно управляє своїми запасами або має застарілі чи непридатні активи, це призводить до необхідності їхнього списання або уцінки, що негативно позначається на фінансових результатах. Впровадження ефективної системи управління активами та запасами допомагає мінімізувати такі втрати.

Фінансові санкції, штрафи та пені є додатковим негативним фактором, який впливає на прибутковість підприємства. Вони можуть виникати через порушення договірних зобов'язань, недотримання законодавчих норм або прострочення платежів. Запобігання таким витратам можливе за рахунок чіткого дотримання правових вимог, ефективного договірного менеджменту та своєчасного виконання фінансових зобов'язань.

Таким чином, всі ці складові інших операційних витрат безпосередньо впливають на фінансовий результат підприємства та можуть суттєво знижувати його рентабельність. Оптимізація витрат, грамотне фінансове управління та мінімізація ризиків є ключовими факторами у підтриманні стабільної та прибуткової діяльності компанії.

Матеріаломісткість продукції безпосередньо впливає на чисту рентабельність продажу, оскільки визначає частку матеріальних витрат у собівартості товарів або наданих послуг. Чим вища матеріаломісткість, тим більше підприємство витрачає на сировину, що збільшує загальні витрати та знижує прибутковість продажів.

Зниження матеріаломісткості через оптимізацію використання ресурсів, впровадження нових технологій або пошук дешевших, але якісних альтернативних матеріалів сприяє зменшенню собівартості продукції. Це, своєю чергою, збільшує валовий прибуток на одиницю товару, що позитивно відображається на чистій рентабельності продажу.

Висока матеріаломісткість також підвищує ризики, пов'язані з коливанням цін на сировину. Якщо витрати на матеріали різко зростають, а можливості підвищити ціни на продукцію обмежені ринковою конкуренцією, рентабельність продажу суттєво знижується. Контроль і зменшення матеріаломісткості допомагає підприємству підтримувати стабільний рівень прибутковості навіть за несприятливих ринкових умов.

Загалом, матеріаломісткість є ключовим чинником формування фінансових результатів компанії. Її оптимізація сприяє зростанню рентабельності продажу за рахунок зниження витрат і підвищення ефективності використання ресурсів.

Продуктивність праці працівників також здійснює безпосередній вплив на рентабельність продажу, оскільки вона визначає ефективність використання трудових ресурсів у процесі створення товарів і надання послуг. Чим вища продуктивність праці, тим меншими є витрати на одиницю продукції, що сприяє зниженню собівартості та збільшенню прибутку.

Зростання продуктивності дозволяє підприємству виробляти більше продукції або обслуговувати більше клієнтів без пропорційного збільшення трудових витрат. Це веде до збільшення обсягу продажів і, відповідно, прибутку, що позитивно впливає на рівень рентабельності. Крім того, ефективне використання робочого часу, автоматизація процесів і

впровадження нових технологій сприяють підвищенню продуктивності, що дає змогу підприємству пропонувати конкурентоспроможні ціни або покращувати якість продукції.

Зниження непродуктивних витрат, таких як простої, помилки або перевитрати ресурсів, також сприяє підвищенню рентабельності продажу. Високопродуктивні працівники виконують більше роботи за той самий час, що дозволяє компанії ефективніше використовувати свої ресурси та підтримувати високу маржинальність.

Таким чином, продуктивність праці є одним із ключових чинників підвищення рентабельності продажу, оскільки вона безпосередньо впливає на собівартість, обсяги виробництва та прибутковість підприємства.

Віддача основних засобів має прямий вплив на чисту рентабельність продажу, оскільки відображає ефективність використання наявних виробничих ресурсів. Чим вище рівень віддачі, тим більше продукції підприємство може виробити або надати послуг за допомогою наявних засобів, що, відповідно, забезпечує більші обсяги реалізації та вищий дохід. Ефективне використання основних засобів сприяє зменшенню простоїв, підвищенню продуктивності праці, а також зниженню собівартості продукції. Це дозволяє підприємству отримувати більший прибуток без необхідності значного розширення виробничих потужностей.

Крім того, висока віддача свідчить про раціональне управління активами, що може підвищити інвестиційну привабливість підприємства та зміцнити його фінансову стійкість. Навпаки, низька віддача основних засобів може вказувати на неефективне використання ресурсів, що веде до підвищення витрат, зниження конкурентоспроможності та, як наслідок, скорочення прибутку і зниження рентабельності. Отже, між рівнем віддачі та рентабельністю існує тісний взаємозв'язок, що робить цей показник одним із ключових у системі управління підприємством.

Ми можемо зробити теоретичне припущення, що між досліджуваним результативним показником – чиста рентабельність продажу – та усіма

відібраними факторами, за виключенням продуктивності праці та віддачі основних засобів, є обернений взаємозв'язок, а з показниками продуктивності праці та віддачі основних засобів – прямий.

Кореляційно-регресійна модель буде здатною для використання в аналізі лише у тому випадку, коли фактори, що включені в цю модель, здійснюють суттєвий вплив на досліджуваний результативний показник, а між самими факторами тіснота зв'язку невисока.

Завдання виявлення зв'язку між факторними та результативною ознаками, а також між самими факторними ознаками можна вирішити за допомогою побудови матриці парних коефіцієнтів кореляції.

Парні коефіцієнти кореляції характеризують силу взаємозв'язку між ознаками. При цьому, парні коефіцієнти кореляції набувають значень від -1 до +1. Якщо коефіцієнт має додатне значення, то між ознаками існує прямий взаємозв'язок, а якщо від'ємне значення – обернений. Якщо ж його значення наближається до нуля, то між ознаками відсутній взаємозв'язок.

Парні коефіцієнти кореляції між результативною ознакою і кожним із обраних факторів та попарно між усіма факторами розраховуються за формулами 3.3; 3.4; 3.5 [155, с. 251]:

$$R_{YX1} = \frac{\overline{X_1 Y} - \bar{X}_1 \bar{Y}}{\sigma_{X1} \sigma_Y} \quad (3.3)$$

$$R_{YX2} = \frac{\overline{X_2 Y} - \bar{X}_2 \bar{Y}}{\sigma_{X2} \sigma_Y} \quad (3.4)$$

$$R_{X1X2} = \frac{\overline{X_1 X_2} - \bar{X}_1 \bar{X}_2}{\sigma_{X1} \sigma_{X2}} \quad (3.5)$$

де $\bar{X}_1$ – середнє значення першого фактору;

$\bar{X}_2$ – середнє значення другого фактору;

$\bar{Y}$ – середнє значення результативного показника;

σ_{x1} , σ_{x2} , σ_y – середнє квадратичне відхилення відповідно першого та другого фактору і результативного показника.

У табл. 3.7 представлено кореляційну матрицю результативного показника чистої рентабельності продажу та обраних факторів для досліджуваних підприємств водного транспорту на підставі вихідної інформації, яка наведена в додатках И, К, Л.

Таблиця 3.7

Матриця парних коефіцієнтів кореляції

	Стовпчики						
	1	2	3	4	5	6	7
Рядок 1	1						
Рядок 2	-0,894806	1					
Рядок 3	Рядок 1	-0,238769	1				
Рядок 4	-0,758975	0,142577	-0,148090	1			
Рядок 5	-0,861238	-0,409251	-0,203627	0,094341	1		
Рядок 6	-0,625022	-0,530911	0,408873	0,351778	-0,052711	1	
Рядок 7	0,601806	0,121115	-0,135635	0,924413	-0,183677	0,091945	1

Джерело: розраховано на підставі даних підприємства

Як видно з побудованої кореляційної матриці, між досліджуваним результативним показником і відібраними факторами існує достатньо тісний взаємозв'язок. При цьому між чистою рентабельністю продажу та першими п'ятьма факторами він обернений, а з шостим фактором – прямий. Це відповідає попереднім теоретичним припущенням про напрям зв'язку між результативним показником і відібраними факторами. У той же час між факторами взаємозв'язок достатньо низький, за виключенням третього і шостого факторів.

Отже, розраховані коефіцієнти парної кореляції дають всі підстави вважати за доцільне здійснити побудову регресійної моделі з включенням усіх попередньо відібраних факторів.

Досліджена тіснота зв'язку відображає ступінь впливу кожної факторної ознаки на загальну варіацію результативної ознаки. Для опису кореляційного зв'язку між усіма факторними ознаками і результативним показником

використовується залежність, яка проявляється лише на рівні статистичної сукупності.

Оскільки на результат впливає безліч факторів, для кожного окремого спостереження значення результативної ознаки складається з двох компонентів:

1) локальна середня, що характеризує значення результативної ознаки, сформоване під впливом тільки певних факторів;

2) відхилення, яке відображає варіацію результативної ознаки під впливом неврахованих факторів.

Таким чином, тіснота зв'язку визначає співвідношення між локальною середньою та залишковим відхиленням. Вона показує, якою мірою на результат впливають враховані та невраховані фактори.

На практичному рівні під час проведення кореляційного аналізу тіснота зв'язку оцінюється за допомогою інтегральних показників, які базуються на правилі «розкладання дисперсії». Згідно з цим правилом, загальна дисперсія результативної ознаки поділяється на внутрішньогрупову (факторну) та міжгрупову (залишкову):

- факторна дисперсія (формула 3.6):

$$\sigma_x^2 = \frac{\sum(\hat{Y} - \bar{Y})^2}{n - m - 1}, \quad (3.6)$$

– залишкова дисперсія (формула 3.7):

$$\sigma_\varepsilon^2 = \frac{\sum(Y - \hat{Y})^2}{n - m - 1}, \quad (3.7)$$

– загальна дисперсія (формула 3.8):

$$\sigma^2 = \frac{\sum(Y - \bar{Y})^2}{n - m - 1}, \quad (3.8)$$

де $\hat{Y}$ – розрахункові значення результативного показника;

$\bar{Y}$ – середнє значення результативного показника;

Y – фактичні значення результативного показника;

n – кількість спостережень;

m – кількість параметрів.

Згідно правила декомпозиції дисперсії загальна дисперсія дорівнює сумі факторної та залишкової (формула 3.9):

$$\sigma^2 = \sigma_x^2 + \sigma_\varepsilon^2 \quad (3.9)$$

Співвідношення факторної і загальної дисперсії дозволяє розрахувати показники, що вимірюють надійність кореляційно-регресійного рівняння в цілому та ступінь тісноти зв'язку між результативним і факторними ознаками.

У першу чергу – це коефіцієнт детермінації (формула 3.10):

$$R^2 = \frac{\sigma_x^2}{\sigma^2} \quad (3.10)$$

Коефіцієнт детермінації, виражений у %, визначає частку варіації результативної ознаки, яка пояснюється впливом врахованих у моделі факторів, у загальній варіації результативної ознаки [156, с. 38].

Показник змінюється в межах від 0 до 1:

- значення, що дорівнює 0, свідчить про те, що локальні середні у всіх розподілах результативної ознаки однакові, центри розподілів не зміщуються, і зв'язок між ознаками відсутній;

- значення, яке дорівнює 1, означає, що значення результативної ознаки повністю визначаються врахованими факторами, а зв'язок між ознаками є функціональним: кожному значенню факторної ознаки відповідає лише одне значення результативної.

На основі коефіцієнта детермінації розраховується показник тісноти зв'язку – коефіцієнт кореляції (формула 3.11):

$$R = \sqrt{R^2} \quad (3.11)$$

Коефіцієнт кореляції, як і коефіцієнт детермінації, може набувати значень від 0 до 1. При цьому: значення, що дорівнює 0, вказує на відсутність зв'язку між результативною та факторними ознаками; значення, яке дорівнює 1, свідчить про функціональний зв'язок.

Тобто, цей показник дозволяє оцінити ступінь зв'язку між факторними та результативною ознаками [157, с. 192].

Для оцінки щільності (тісноти) зв'язку можна використати шкалу Чеддока (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Шкала коефіцієнтів парної кореляції Чеддока

Значення коефіцієнта кореляції	0,1 – 0,3	0,3 – 0,5	0,5 – 0,7	0,7 – 0,9	0,9 – 0,99
Характеристика тісноти зв'язку	слабка	помірна	помітна	висока	дуже висока

Джерело: сформовано на підставі [158, с 196]

Оцінка адекватності регресійної моделі здійснюється за допомогою F -критерію Фішера, розрахунок якого здійснюється за формулою 3.12:

$$F = \frac{R^2}{1-R^2} \cdot \frac{n-m}{m-1}, \quad (3.12)$$

де R^2 – коефіцієнт детермінації;

n – кількість спостережень;

m – кількість параметрів рівняння регресії.

Розрахункове значення F порівнюється з критичним (табличним) для прийнятого рівня значущості α і кількості ступенів вільності $k_1 = m - 1$ і

$k_2 = n - m$, або порівнюється рівень значущості із заданим під час побудови рівняння. Побудована регресійна модель вважається надійною з імовірністю 0,95 тоді, коли розрахунковий рівень значущості F -критерію менший, ніж заданий рівень значущості F ($\alpha=0,05$).

Після загальної оцінки якості моделі проводиться аналіз коефіцієнтів регресії. Насамперед слід перевірити, чи відповідають знаки коефіцієнтів регресії теоретичним та логічним уявленням щодо напрямку впливу факторів на результативний показник (якщо це не було зроблено під час розрахунку коефіцієнтів парної кореляції). Якщо виявляється невідповідність, можливі два варіанти дій:

- здійснити додатковий аналіз об'єкта дослідження, факторних та результативного показників, а також перевірити якість зібраної інформації, щоб встановити причину розбіжності;
- виключити відповідний фактор із моделі.

Далі проводиться оцінка значущості коефіцієнтів регресії та аналіз взаємозв'язку між факторами, що включає дві паралельні процедури: визначення значущості коефіцієнтів регресії за допомогою t критерію Стюдента; оцінку зв'язку між факторами через парні коефіцієнти кореляції.

Якщо модель є однофакторною і лінійною, значення t -критерію Стюдента для кожного коефіцієнта регресії обчислюється за формулою 3.13:

$$t_i = a_i \frac{\sqrt{n-2}}{\sigma_\varepsilon} \sigma_x \quad (3.13)$$

де σ_x – середнє квадратичне відхилення i -ї факторної ознаки;

σ_ε – залишкове середнє квадратичне відхилення результативної ознаки.

Далі отримані значення порівнюються з критичними (табличними) значеннями, що відповідають кількості ступенів вільності та заданому рівню ймовірності.

Перевірка надійності коефіцієнтів регресії може також здійснюватися аналогічно перевірці надійності всієї моделі за допомогою F-критерію Фішера.

Якщо фактор виявився ненадійним, його слід виключити з моделі. Якщо таких факторів кілька, їх видаляють поступово:

- спочатку відсіюється фактор із найнижчою значущістю;
- далі будується нова модель без цього фактору, після чого проводиться її повна оцінка разом з аналізом значущості решти факторів;
- процес повторюється доти, доки в моделі залишаться лише суттєві фактори.

Параметри рівняння регресії визначають методом найменших квадратів, який передбачає мінімізацію суми квадратів відхилень аплікату, розрахованих за рівнянням регресії. Іншими словами, теоретична лінія регресії в прямокутній системі координат має проходити якомога ближче до фактичних даних.

Під час аналізу та здійснення економічної інтерпретації результатів побудованого рівняння множинної регресії, крім коефіцієнтів регресії, використовують додаткові показники для оцінки сили впливу кожного фактору на результативний показник, зокрема коефіцієнти еластичності. На відміну від коефіцієнтів регресії, їх величина не залежить від методики розрахунку та одиниць вимірювання кожного фактору.

Коефіцієнт еластичності (E) відображає середню зміну (у відсотках) результативної ознаки при зміні факторної ознаки на 1 %. Його обчислюють за формулою 3.14:

$$E_i = a_i \frac{\bar{x}_i}{\bar{Y}}, \quad (3.14)$$

де a_i – коефіцієнт регресії при i -му факторі;

$\bar{x}_i$ – середнє значення i -го фактору;

$\bar{Y}$ – середнє значення результативної ознаки.

Чим більше значення коефіцієнта еластичності, тим сильніший вплив відповідного фактору на досліджуваний результативний показник.

Побудуємо модель залежності чистої рентабельності продажу від обраних факторів для підприємств водного транспорту. Вихідна інформація наведена в додатку Г.

Регресійна статистика наведена в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Регресійна статистика моделі

Показник	Значення
Множинний R	0,898813705
R-квадрат	0,807866068
Нормований R-квадрат	0,788433203
Стандартна помилка	8,340480129
Спостереження	35

Джерело: розраховано за даними підприємств

Отже, за результатами побудови моделі отримано значення множинного коефіцієнта детермінації, яке є достатньо високим і складає 0,808. Сутність його полягає в тому, що 80,8 % загальної варіації показника чистої рентабельності продажу пояснюється варіацією факторів, які включені в регресійну модель. І лише 19,2 % варіації результативного показника обумовлюється впливом інших факторів, які не включені в отриману модель рентабельності.

Значення коефіцієнта кореляції також є достатньо високим ($R = 0,899$), наближається до 1, тому отримана модель характеризується досить тісним зв'язком між показником чистої рентабельності продажу і факторами, що до неї включені.

Дисперсійний аналіз кореляційно-регресійного моделювання, який надає інформацію щодо розрахункового значення F -критерію Фішера та його рівня значущості, наведений у табл. 3.10.

Таблиця 3.10

Дисперсійний аналіз моделі

Показник	Значення показника	F -критерій	Значущість F -критерію
Регресія	3	306,4037326	2,75761E-08
Залишок	31		
Разом	34		

Джерело: розраховано за даними підприємств

Отриманий рівень значущості F -критерію Фішера, який складає $\alpha = 2,75761E-08$ підкреслює те, що отриману регресійну модель у цілому можна вважати адекватною і надійною.

У первинній побудованій моделі три фактори виявилися незначущими, тому ми їх поетапно видалили з моделі.

Результати регресійного моделювання наведено в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

Результати регресійного моделювання

Показник	Коефіцієнти	Стандартна помилка	t -статистика	P -значення
1	2	3	4	5
Y-перетин	96,63404199	18,93923323	5,102320713	1,60177E-05
Змінна X 1	-0,835397579	0,156571041	-5,335581686	8,20394E-06
Змінна X 2	-1,559766614	0,659389028	-2,365472503	0,024443248
Змінна X 3	-0,662832492	0,302782602	-2,189136652	0,036241488

Джерело: розраховано за даними підприємств

Дані табл. 3.11 свідчать про те, що фактори, які залишилися в прикінцевій моделі, мають рівні значущості t -критеріїв Стюдента, що перевищують встановлений рівень. Тому можна вважати, що фактори мають досить значний рівень вагомості. Знаки коефіцієнтів регресії, які отримані в

результаті моделювання, відповідають попереднім теоретичним уявленням про напрями зв'язків між факторами та результативною ознакою.

Тому можна записати отриману модель за формулою 3.15:

$$Y = 96,6340 - 0,8354X_1 - 1,5598X_2 - 0,6628X_3, \quad (3.15)$$

де Y – чиста рентабельність продажу;

X_1 – виробничі витрати у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції, коп.;

X_2 – адміністративні витрати на 1 грн. реалізованої продукції, коп.;

X_3 – питома вага інших операційних витрат у витратах підприємства, %.

Усе перераховане вище дає підстави для здійснення економічної інтерпретації отриманих коефіцієнтів регресії. Сутність їх полягає в наступному: збільшення виробничих витрат у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції на одну копійку приводить до зменшення чистої рентабельності продажу на аналізованих підприємствах у середньому на 0,84 %; збільшення адміністративних витрат у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції на одну копійку сприяє зменшенню чистої рентабельності продажу в середньому на 1,56 %, а підвищення питомої ваги операційних витрат у витратах підприємств на 1 % призводить до зменшення чистої рентабельності продажу в середньому на 0,66 %.

Не дивлячись на те, що в абсолютних числах значення другого коефіцієнту регресії є найвищим, вплив даного фактору на показник чистої рентабельності продажу не можна вважати найвищим. Це залежить від того, чи є різними одиниці вимірювання (форма вираження) результативної та факторних ознак і методика їх розрахунку щодо певної бази.

Тому для порівняння величини впливу кожного із факторів, які включені в модель, на досліджуваний результативний показник доцільним є визначення коефіцієнтів еластичності, які мають однакову відсоткову базу порівняння.

Проведемо за формулою 3.14 розрахунки коефіцієнтів еластичності:

$$E_1 = -0,8354 \cdot \frac{82,6578}{3,8160} = -18,10 \%$$

$$E_1 = -1,5598 \cdot \frac{7,2687}{3,8160} = -2,97 \%$$

$$E_1 = -0,6628 \cdot \frac{18,7504}{3,8160} = -3,26 \%$$

Розраховані значення коефіцієнтів свідчать про те, що найбільший вплив на показник чистої рентабельності продажу здійснює перший фактор. Отже, якщо проведення контрольних процедур зменшить виробничі витрати у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції на 1 %, то це призведе до підвищення чистої рентабельності продажу в середньому на 18,1 %. Зменшення адміністративних витрат у розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції на 1 % сприяє підвищенню чистої рентабельності продажу на 2,97 %, а зменшення питомої ваги інших операційних витрат у витратах підприємств на 1 % призведе до збільшення чистої рентабельності продажу на 3,26 %.

За результатами проведеного кореляційно-регресійного моделювання можна зробити висновок, що на підприємствах водного транспорту на рівень рентабельності продажу суттєвий вплив чинять не всі витратні фактори. У ході дослідження виявлено ті, на які в першу чергу необхідно звернути увагу при здійсненні контрольних процедур, оскільки це призведе до підвищення рівня ефективності діяльності підприємств.

3.3. Взаємодія учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю як основа продуктивного функціонування підприємств водного транспорту

Внутрішній контроль, який реалізується на мікроекономічному рівні підприємства в рамках самостійного внутрішнього процесу, постійно знаходиться під впливом різноманітних чинників як на рівні довкілля функціонування компанії, так і на рівні її внутрішніх організаційних галузевих та інших особливостей.

Відповідальність за безперебійне функціонування СВК несе керівництво компанії, яке, на наше переконання, має запровадити інтегрований підхід, який базуватиметься на взаємодії, об'єднанні, функціональній координації учасників СВК та управління ризиками з урахуванням галузевої специфіки, масштабів діяльності, нормативно-правового середовища, корпоративної культури та інших чинників.

У цьому сенсі уявляється доречним розглянути розроблену Міжнародним Інститутом внутрішніх аудиторів (The IIA) модель «Три лінії захисту» [159], яка координує процеси управління ризиками та внутрішнього контролю за рахунок чіткого визначення й розмежування відповідних функцій та обов'язків суб'єктів СВК, незалежно від масштабів діяльності та складності бізнес-процесів компанії (рис. 3.3).

З рис. 3.3 видно, що модель «Три лінії захисту» пропонує збалансований підхід щодо визначення ролі та відповідальності всіх учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю.

Слід зазначити, що універсального підходу до моделі не існує, кожна компанія, підприємство, організація унікальна, і адаптація моделі залежить від багатьох факторів: стратегії та розміру суб'єкту господарювання, рівня зрілості системи управління ризиками, організаційної культури та інших.

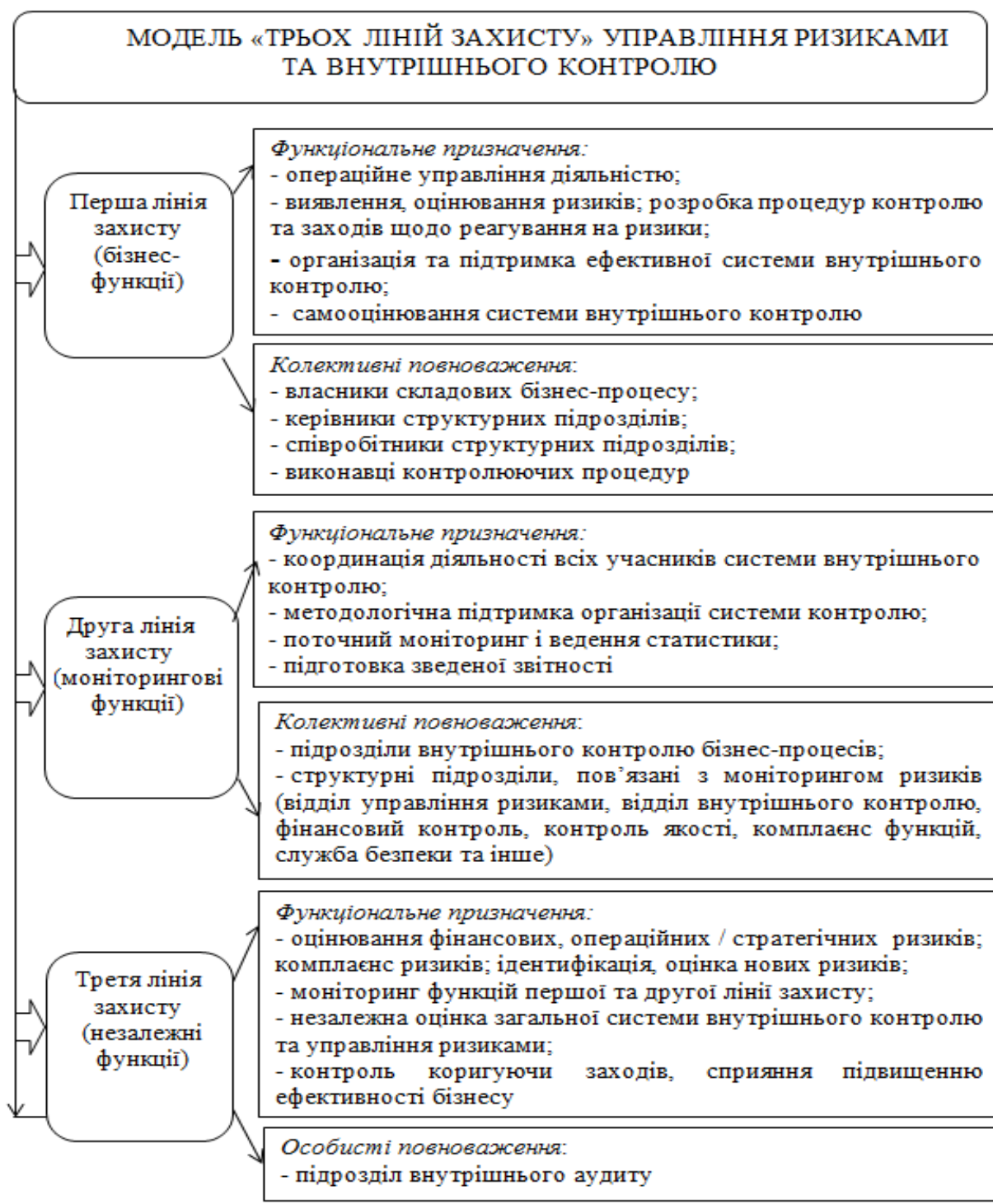


Рис. 3.3. Модель «трьох ліній захисту» управління ризиками та внутрішнього контролю компанії

Джерело: складено за [159; 160, с. 233; 161, с. 87; 162]

Тому будь-яка компанія може використовувати положення цієї моделі та розробити конкретні інструкції щодо визначення й упровадження ліній

підзвітності та взаємодії всіх учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю.

На підставі цієї моделі, яка забезпечує більш стійке та ефективне функціонування процесу управління ризиками та внутрішнього контролю, розкриємо механізм взаємодії та координації учасників процесу, який варто впроваджувати у діючу практику (рис. 3.4).

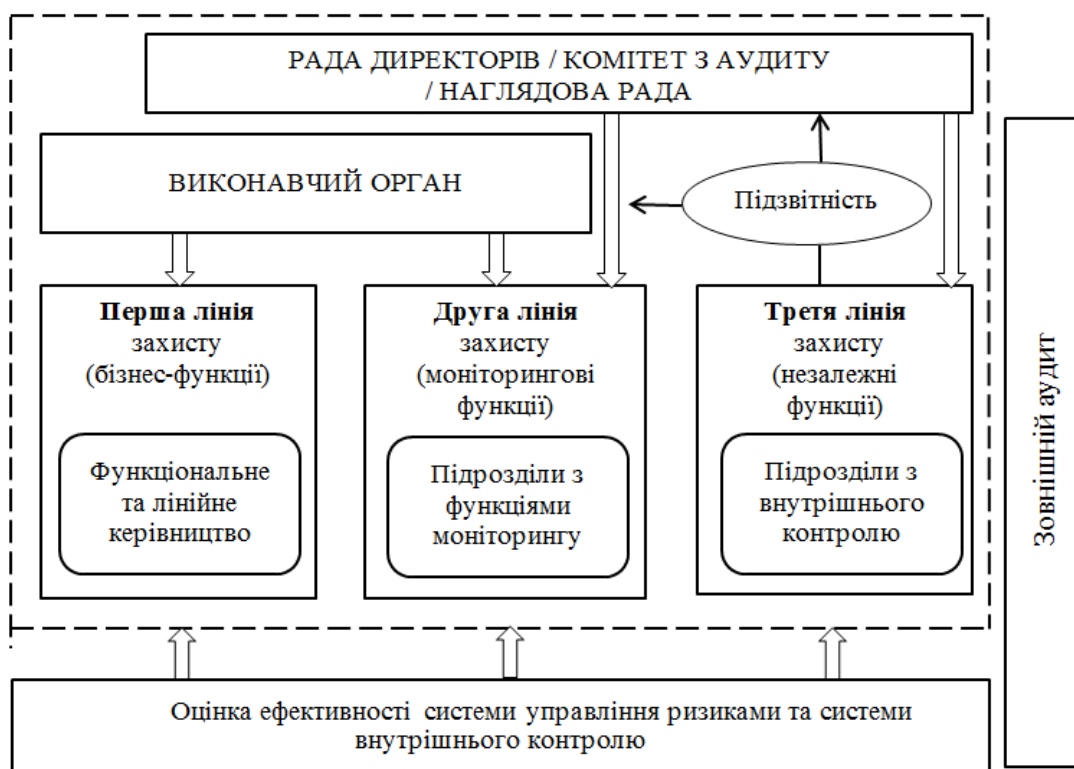


Рис. 3.4. Механізм взаємодії та координації учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту»

Джерело: власна розробка

Така модель створює підстави конструктивної взаємодії всіх учасників процесу управління ризиками та внутрішнього контролю, але в практиці її використання можливо:

- дублювання функцій учасників системи внутрішнього контролю;
- переплетіння ролі учасників першої та другої чи другої та третьої ліній;

- конфлікти між першою та другою лініями через опір бізнесу новим моніторинговим і контрольним процедурам;
- конфлікти між другою та третьою лініями (коли внутрішній контроль стає «зовнішнім аудитом», тобто тільки фіксує недоліки, виконуючи ревізійні функції, хоча безпосередньо є суб'єктом третьої лінії саме захисту).

Вважаємо, що ефективне впровадження моделі «Трьох ліній захисту» передбачає формування партнерської взаємодії всіх суб'єктів процесу управління ризиками та внутрішнього контролю з ефектом синергії.

Варто розподілити, закріпити у відповідних внутрішніх документах функціонал підрозділів компанії так, щоб скоординована діяльність всіх «Трьох ліній захисту» забезпечувала захист компанії від ризиків, несприятливих факторів; сприяла виявленню як загроз, так й можливостей підвищення ефективності діяльності компанії в цілому.

У цьому сенсі вважаємо доречним запропонувати впровадження у практику внутрішнього контролю підприємства водного транспорту документ «Політика компанії водного транспорту з внутрішнього контролю та управління ризиками», використовуючи модель «Трьох ліній захисту»; інші методологічні документи, які регламентують функціонування цієї системи, наприклад, «Карта ризиків», «Внутрішній стандарт управління ризиками» (рис. 3.5).

Розробка та впровадження стандартів управління ризиками, що враховують специфіку діяльності водного транспорту, створює підставу для збільшення цінності компанії, забезпечуючи потенціал її розвитку, високу конкурентоспроможність та підвищення ефективності бізнесу.



Рис. 3.5. Формат моделі внутрішнього стандарту управління ризиками компанії водного транспорту

Джерело: власна розробка

Наступним кроком у дослідженні є розгляд СВК у межах взаємодії її організаційної та функціональної складових (рис. 3.6).

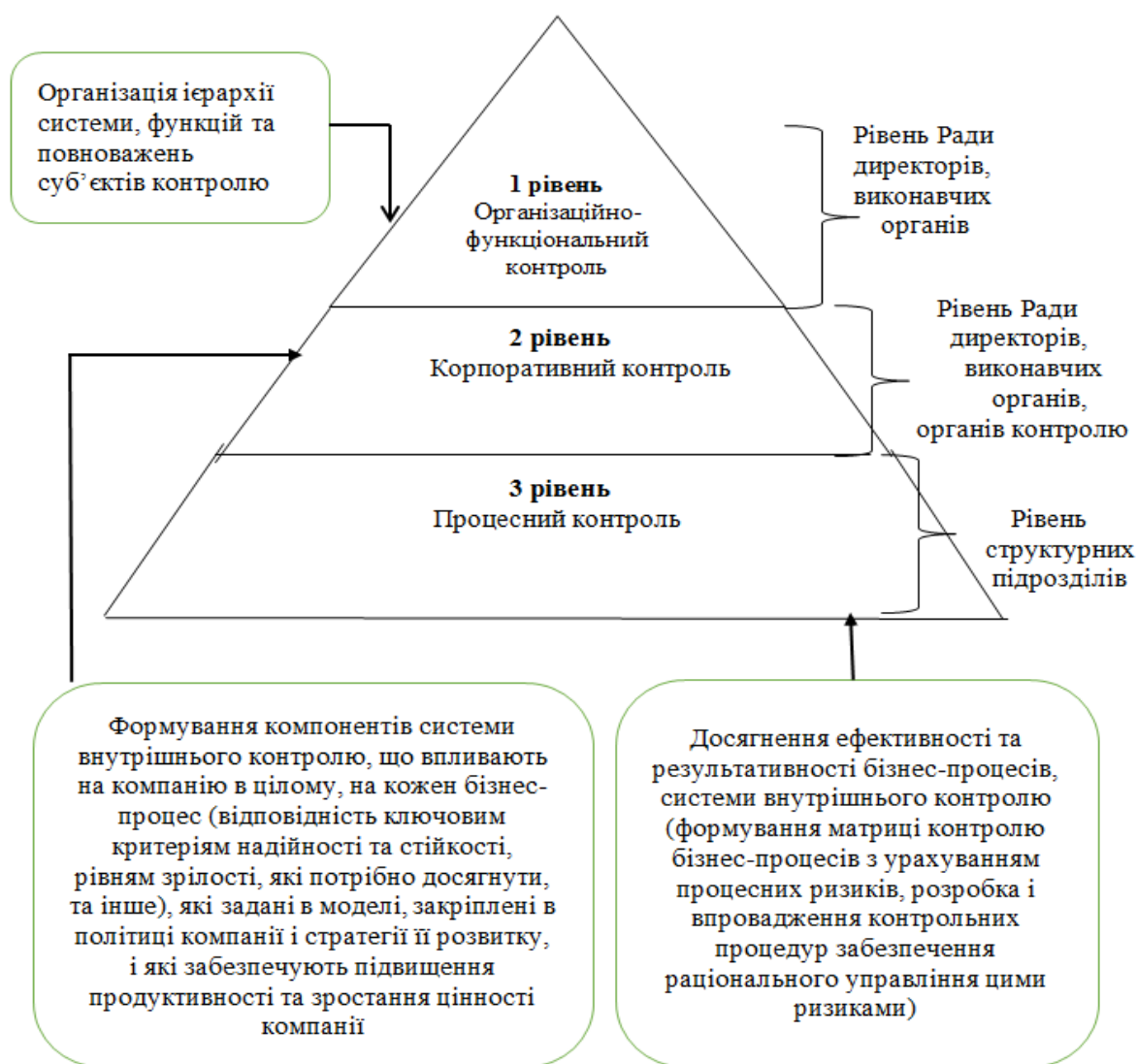


Рис. 3.6. Синтезуючі компоненти СВК та їх взаємодія за відповідними рівнями

Джерело: власна розробка

Вважаємо, що організаційно-функціональна модель СВК, яка включатиме в себе організаційний (рівень 1), функціональні блоки (рівні 2 та 3) в їх тісному взаємозв'язку, дозволить реалізовувати процес внутрішнього контролю у необхідному форматі та зможе забезпечувати безперервний моніторинг результатів і рівня досягнення цілей підприємства з погляду його стратегічного сталого розвитку й ефективності.

Кожен із зазначених рівнів може бути розроблений і впроваджений на практиці лише на підставі конкретних характеристик з урахуванням особливостей економічного суб'єкта.

Організаційний рівень залежить від масштабу діяльності підприємства та його організаційної структури, цілей та обсягу контрольних процедур і контрольного процесу в цілому. Функціональний рівень формується під впливом галузевих особливостей підприємства, характеру бізнес-процесів, технічної оснащеності, рівня та якості загальної системи управління, цілей та стратегії розвитку.

Підприємства водного транспорту поряд з економічними суб'єктами інших видів транспорту та галузей інфраструктури формують базові умови життєдіяльності всього суспільства, забезпечуючи досягнення соціальних та економічних цілей держави. Найбільшу значущість для підприємств водного транспорту має їх адаптація до нестабільних, невизначених умов сучасного ринкового середовища.

У зв'язку з цим зростають вимоги до системи управління підприємств водного транспорту за її основними функціональними елементами – контролю, планування, організації. При цьому саме ефективна СВК дозволяє:

- здійснити правильне та ефективне ведення бізнесу;
- забезпечити дотримання чинного законодавства;
- розробити дієві методи захисту та збереження активів підприємства;
- запобігти та виявити порушення й помилки, забезпечити точність, повноту та своєчасну підготовку достовірної фінансової, податкової та іншої економічної звітності;
- попередити факти інтелектуального та матеріального підроблення і шахрайства;
- забезпечити ефективне управління ризиками [163, с. 215].

Тому уявляється важливим побудувати найкращі моделі організації системи внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту.

Огляд наукових та фахових джерел дозволив визначити найбільш поширені чотири моделі організації СВК, які можна застосовувати на підприємствах водного транспорту (рис. 3.7).

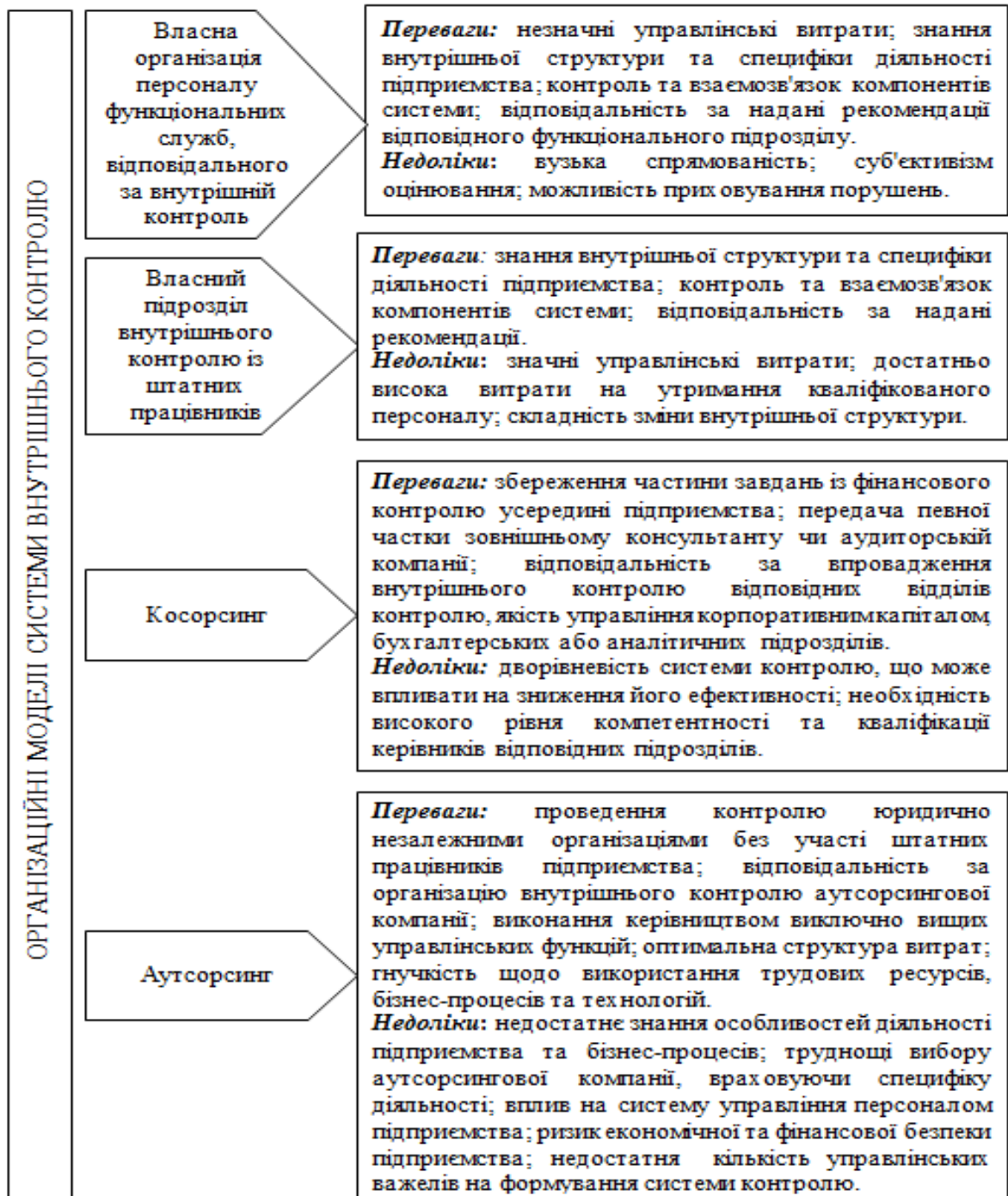


Рис. 3.7. Організаційні моделі СВК підприємств водного транспорту

Джерело: узагальнено за [164, с. 151; 165, с. 192-194]

Особливості функціонування підприємств водного транспорту, оцінювання переваг і недоліків кожної організаційної моделі є підставою прийняття рішення щодо обрання певної форми організації СВК.

Слід зазначити, що перша та друга організаційна модель зазвичай характерна для підприємств великого бізнесу. У цьому випадку вище керівництво підприємства може оперативно отримувати потрібну інформацію про діяльність компанії, і, відповідно, ухвалити своєчасні оптимальні управлінські рішення. Достовірність інформації щодо фінансового стану суб'єкта господарювання підвищує довіру з боку потенціальних інвесторів. Але використання цієї організаційної моделі може вимагати додаткових інвестицій: навчання внутрішньому контролю співробітників компанії або залучених фахівців, впровадження програмного забезпечення для автоматизації підрозділів внутрішнього контролю тощо.

Третя та четверта організаційна модель підходить для невеликих та середніх компаній, що допомагає мінімізувати витрати на систему внутрішнього контролю. До переваг таких моделей відноситься те, що суб'єкт господарювання може доручити контроль одночасно кільком компаніям, а безпосередньо працівники підприємства – отримати консультацію від зовнішніх фахових спеціалістів. Але слід враховувати, що в цьому випадку вище керівництво компанії не завжди буде мати вичерпну, достовірну інформацію щодо повного спектру економічної діяльності.

Ураховуючи специфіку діяльності підприємств транспортної інфраструктури, вважаємо найбільш прийнятними для впровадження наступні моделі системи внутрішнього контролю:

- на невеликих підприємствах водного транспорту (базах технічного обслуговування, агентських та експедиторських компаніях тощо) – перша організаційна модель;

- на середніх та великих компаніях (портах, пароплавствах, судноремонтних та суднобудівних підприємствах) – друга організаційна модель із можливістю використання третьої або четвертої моделі за

результатами реального оцінювання ефективності того чи іншого способу за принципом раціональності – співставлення економічних вигід, отриманих від упровадження системи, та витратами.

Система водного транспорту є складним багатогранним механізмом, що характеризується значною кількістю взаємопов'язаних елементів, обслуговуючих об'єкти різних сфер економічної діяльності, і складається з портів споруд та механізмів, що входять до комплексу портового господарства. Відповідно до цього основними елементами цієї системи є:

- транспортна інфраструктура, до якої відносяться шляхи сполучення водного транспорту з навігаційними засобами, гідроспорудами та іншими постійними пристроями, засобами сигналізації, централізації та зв'язку;
- транспортні засоби (локомотиви, вагони, судна різних типів тощо);
- логістична система (термінали, склади, послуги);
- вантажно-розвантажувальне обладнання, що забезпечує транспортний процес у пунктах відправлення та призначення вантажів, а також у місцях їх перевантаження з одного виду транспорту на інший;
- матеріали, паливо, електроенергія, що забезпечують функціонування транспортних засобів та допоміжного обладнання;
- підприємства з виробництва та ремонту транспортних засобів.

Для приведення цих елементів системи водного транспорту в дію та отримання специфічної транспортної продукції (ефекту переміщення) необхідні трудові ресурси. Тому основним змістом процесу управління підприємствами водного транспорту є об'єднання, координація та забезпечення ефективного використання матеріальних і трудових ресурсів підприємств водного транспорту. Це пов'язано з виконанням низки складних бізнес-процесів та операцій, які є об'єктами управління.

Підприємство водного транспорту як складний механізм у складі окремих підрозділів та організацій, структурно може бути представлено двома підсистемами управління: керуючою та керованою (рис. 3.8).

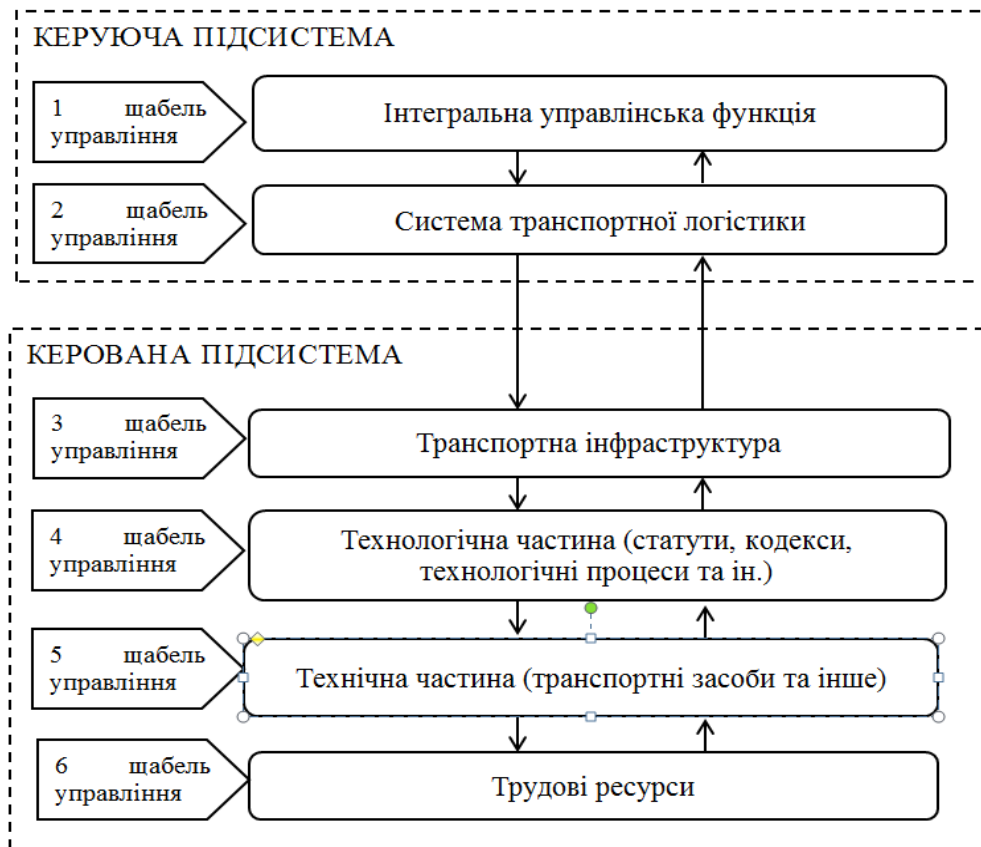


Рис. 3.8. Взаємодія підсистем управління підприємств водного транспорту

Джерело: складено за [166, с. 30; 167, с. 55-56]

Відповідно до рис. 3.8 використані наступні функціональні шаблі управлінського циклу підприємств водного транспорту:

1– виконання інтегральної управлінської функції з об'єднання всіх складових та зв'язків управління;

2 – організація системи транспортної логістики (перевезень і використання транспортних засобів) шляхом взаємодії їх власників та операторів, які організовують саме процеси перевезення вантажів чи пасажирів;

3 – ефективне використання транспортної інфраструктури, що передбачає поряд з інноваційним розвитком елементів транспортної інфраструктури управління проектами її розширення, підтримання в технічно справному стані з високим коефіцієнтом готовності;

4 – технологічна частина – сукупність або набір правил, що визначають послідовність операцій і процесів, пов'язаних із виконанням перевезень (правила перевезень вантажів та стягнення тарифів, технічної експлуатації транспорту, виконання вантажно-розвантажувальних робіт та інше);

5 – технічна частина – функціонуючі постійні пристрої, транспортні засоби. Основною технічною базою є перевантажувальні комплекси у складі технологічних (берегові причали, склади, перевантажувальне обладнання, під'їзні шляхи для рухомого складу залізничного та автомобільного транспорту) і забезпечувальних (водопровід, електромережі, засоби зв'язку та ін.) засобів;

6 – використання трудових ресурсів.

Керована підсистема має особливості на підприємствах транспортної галузі: налаштовує весь водний транспортний комплекс так, щоб він мав достатню стійкість, керованість, доцільно функціонував та цілеспрямовано розвивався; характеризується інтегрованістю, тобто неоднорідністю, структурністю, багато вимірністю, в якій можна виокремити два види управління: виконання інтегративної функції та контрольно-розпорядчих функцій.

У цьому контексті розглянемо функціональну залежність та взаємодію системи внутрішнього контролю з іншими системами управління в структурі управлінського циклу підприємств водного транспорту (рис. 3.9).

Отже, для ефективного функціонування системи управління в компаніях водного транспорту необхідна дієва система внутрішнього контролю. У сучасних умовах через зростання конкуренції на світових та вітчизняних транспортних ринках, швидкого технологічного розвитку, розширення диверсифікації бізнесу та ускладнення бізнес-проектів управління підприємством водного транспорту суттєво змінюється. У зв'язку з цим внутрішній контроль, перебуваючи на всіх рівнях управління компанією, набуває характеру основи ефективного функціонування та успішного розвитку.

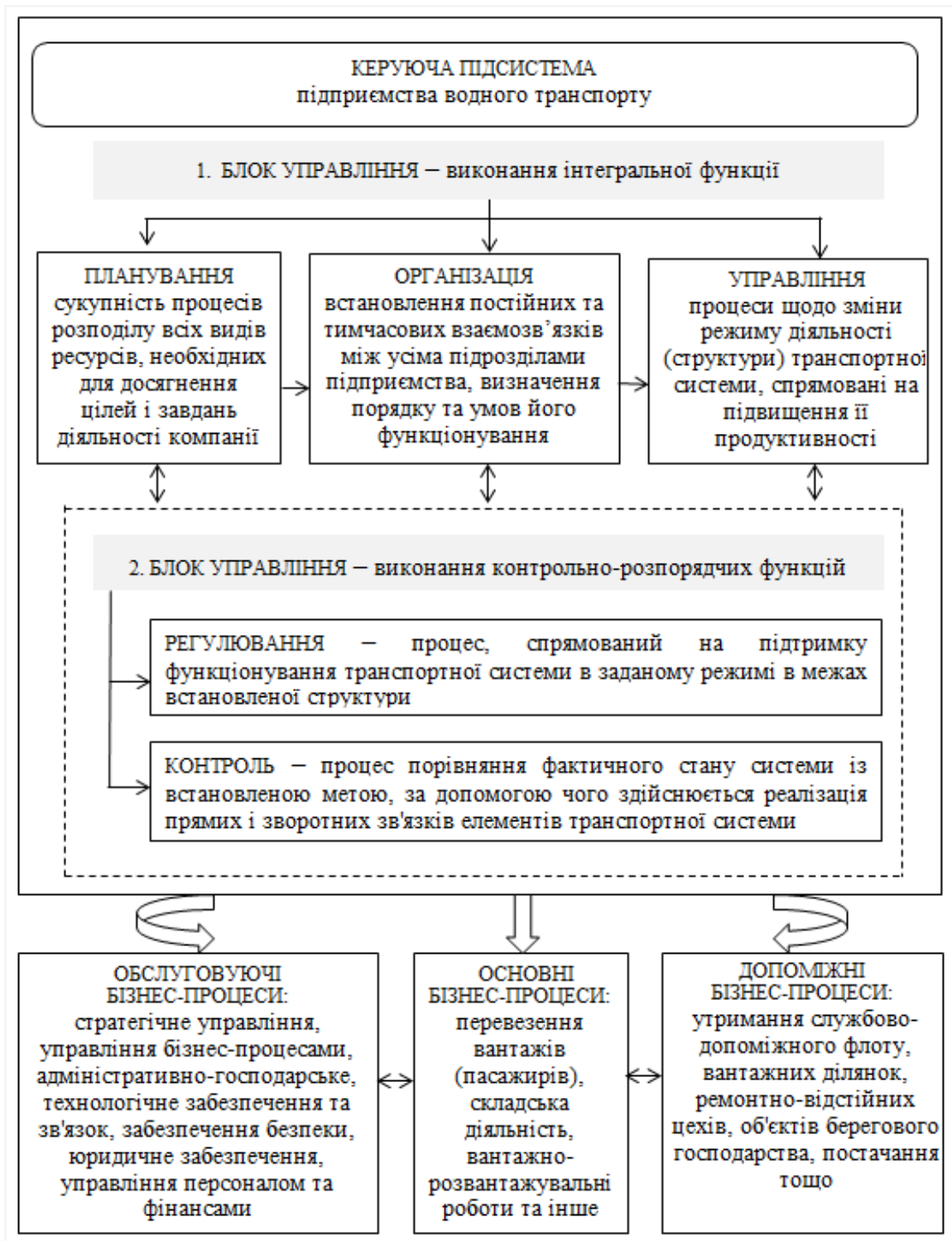


Рис. 3.9. Функціональна взаємодія внутрішнього контролю з іншими системами управління в структурі управлінського циклу підприємств водного транспорту

Джерело: складено за [167, с. 55-56; 168, с. 156-157]

Висновок до розділу 3

Результати дослідження механізму ефективності внутрішнього контролю як передумови оптимального управління підприємств водного транспорту дають змогу сформулювати такі висновки.

З ціллю підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту проведено оцінювання ризиків діяльності таких підприємств шляхом аналізу існуючих методів й методик. Вивчення характерних ознак найбільш поширених методів оцінювання ризиків (статистичного, аналітичного, нормативного, експертних оцінок, аналогів, оцінки ризику / «краватка-метелик», аналізу доцільності витрат / оцінки фінансової стійкості) та аналіз співвідношення головних позитивних якостей та методів оцінювання ризиків показало, що на підприємствах водного транспорту найбільш оптимальним є нормативний метод, реалізовувати який доцільно за певним алгоритмом. На підставі критичного огляду фахових джерел визначено систему основних показників (майнового стану, операційних витрат, рентабельності, ділової активності, показники ліквідності, фінансової стійкості, основної діяльності), що впливають на рівень ризикованості підприємств водного транспорту, та здійснено інтегральну оцінку ризиків діяльності досліджуваних підприємств. За результатами аналізу розроблено загальну методику оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту для впровадження її у діючу практику.

Обґрунтовано, що результативність системи внутрішнього контролю прямо залежить від застосування у контрольному процесі економіко-математичного моделювання, за допомогою якого можна проаналізувати визначені фактори, їх взаємодію та вплив на відповідний об'єкт контролю. У зв'язку з чим у роботі розглянута кореляційно-регресійна модель впливу витратних факторів на показник рентабельності продажу, тобто на показник,

який віддзеркалює ступінь ефективності діяльності підприємств водного транспорту. Результати оцінки моделі впливу витратних показників на рівень рентабельності продемонстрували напрями підвищення прибутку через оптимізацію відповідних витрат. Це дало змогу довести, що при здійсненні процедур внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту важливо підвищити контроль саме за такими видами витрат, як: виробничі витрати, пов'язані з формуванням собівартості реалізованої продукції (транспортування вантажів, перевезення пасажирів), адміністративні та інші операційні витрати; з обов'язковим оцінюванням питомої ваги матеріальних витрат, витрат на оплату праці у витратах підприємств. Та зазначити, що в цілому застосування у сфері внутрішнього контролю кореляційно-регресійної моделі призведе до підвищення ефективності контрольних процедур, що в свою чергу зумовить зростання рентабельності продажу на підприємствах водного транспорту.

Доведено, що для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю керівництво підприємства має запровадити інтегрований підхід, який базуватиметься на функціональній синергії учасників внутрішнього контролю та управління ризиками з урахуванням низки чинників - галузевої специфіки, масштабів діяльності, нормативно-правового середовища, корпоративної культури. В основі інтегрованого підходу закладений механізм координації учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту», для введення у практику якого запропоновано закріплення у відповідних внутрішніх регламентах, як-то: «Політика компанії водного транспорту з внутрішнього контролю та управління ризиками», «Внутрішній стандарт управління ризиками», «Карта ризиків».

За результатами розгляду синтезуючих компонентів (організації та функціоналу) системи внутрішнього контролю встановлена їх тісна взаємодія за відповідними рівнями, що дає змогу реалізовувати процес внутрішнього контролю у необхідному форматі, забезпечувати постійний моніторинг

результатів підприємства з погляду його ефективності та запропонувати найкращі моделі організації внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту.

Поглиблене усвідомлення процесу управління підприємств водного транспорту скрізь призму взаємодії керуючої та керованої підсистем управління дало можливість встановити функціональну взаємозалежність системи внутрішнього контролю з іншими системами управління в структурі управлінського циклу та довести, що внутрішній контроль, перебуваючи на всіх рівнях управління підприємства водного транспорту, є основою його ефективного функціонування.

Основні положення третього розділу дисертації опубліковано в працях автора [149; 169; 170].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі розвинуто теоретико-методичні положення внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання, що дозволило вирішити науково-прикладне завдання щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту. За результатами проведеного дослідження можна сформулювати наступні висновки та пропозиції.

1. Розвинуто теоретичні засади еволюції внутрішнього контролю з урахуванням його цільової трансформації та визначення місця контролю у системі управління компанії, як регулюючого та з'єднуючого елемента системи, що сприятиме ефективності управлінських рішень суб'єктів господарювання.

2. На підставі компаративного аналізу наукових та фахових джерел розкрито проблемні аспекти тлумачення дефініцій в теорії та практиці внутрішнього контролю; за принципами уніфікації, систематизації, простоти та доречності уточнено сутність і видова розмаїтість внутрішнього контролю.

3. За результатами критичного огляду світових концепцій внутрішнього контролю уточнено теоретико-методичний підхід до застосування узагальненої концепції внутрішнього контролю за моделлю COSO, за яким пропонується деталізувати базові компоненти та враховувати відповідні доповнення, виходячи із специфіки діяльності підприємств водного транспорту, що дасть можливість побудувати ефективну систему внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту;

4. З метою розкриття визначної ролі підприємств водного транспорту в національній економіці України проведено статистичний аналіз показників відносно: питомої ваги таких підприємств у загальному обсязі суб'єктів господарювання; ефективності морських портів України, як найбільшої групи підприємств водного транспорту в системі Глобального індексу

конкурентоспроможності; обсягу реалізованої продукції, робіт, послуг від основних видів діяльності підприємств водного транспорту; вантажообігу за видами транспорту, вантажів, експортно-імпортних операцій, з побудовою трендових моделей вантажообігу водного транспорту. Окрема увага була зосереджена на співставленні у динаміці років показника чистого прибутку (збитку) таких підприємств. Огляд сучасних викликів ринку та результати аналізу дали змогу довести, що підприємства водного транспорту мають великий економічний потенціал. Тому підвищення ефективності їх роботи є важливим чинником, який забезпечить Україні високі позиції як на внутрішньому, так і на світовому ринку.

5. Доведено, що головним елементом внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту є інформаційне забезпечення. На підставі критичного огляду фахових джерел обґрунтовано змістовне наповнення інформаційного забезпечення з урахуванням специфіки інформаційних ресурсів на підприємствах водного транспорту. Показано, що суттєва інформація, яка визначена економічно доцільною, прийнятною, та є достовірною і своєчасною в обліково-аналітичній системі, обумовлює досягнення головної мети внутрішнього контролю – сприяти побудові ефективної системи управління на підприємствах водного транспорту.

6. За результатами аналізу сучасного стану внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту встановлені проблеми методичного забезпечення контролю на державному та недержавному рівнях за такими компонентами, як: нормативно-правова база внутрішнього контролю / аудиту; процедури як докази внутрішнього аудиту та їх певна послідовність; перевірка основних видів доходів та витрат на підприємствах водного транспорту. З метою вирішення проблемних питань та удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю / аудиту відповідних об'єктів на підприємствах водного транспорту запропоновано: оновлювати галузеві уніфіковані та інформаційно синтезовані методики (у частині інформаційних ресурсів облікових підсистем) із врахуванням вимог державного та недержавного

внутрішнього фінансового контролю; упроваджувати в діючу практику обліку та контролю особливий алгоритм визначення фрахтової ставки із застосуванням принципу варіативності, що оптимізує склад і розмір доходів та витрат при здійсненні перевезень вантажів та пасажирів на водному транспорті; розробляти або доповнювати / уточнювати внутрішні регламенти у частині обґрунтовування витрат у системі обліку, які формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю, із наведенням типових форм (законодавчо закріплених чи розроблених самостійно) відповідних підтверджуючих первинних документів.

7. З ціллю підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту проведено оцінювання ризиків діяльності таких підприємств шляхом аналізу існуючих методів й методик. Вивчення характерних ознак найбільш поширених методів оцінювання ризиків (статистичного, аналітичного, нормативного, експертних оцінок, аналогів, оцінки ризику / «краватка-метелик», аналізу доцільності витрат / оцінки фінансової стійкості) та аналіз співвідношення головних позитивних якостей та методів оцінювання ризиків показало, що на підприємствах водного транспорту найбільш оптимальним є нормативний метод, реалізовувати який доцільно за певним алгоритмом. На підставі критичного огляду фахових джерел визначено систему основних показників (майнового стану, операційних витрат, рентабельності, ділової активності, показники ліквідності, фінансової стійкості, ефективності діяльності), що впливають на рівень ризикованості підприємств водного транспорту, та здійснено інтегральну оцінку ризиків діяльності досліджуваних підприємств. За результатами аналізу розроблено загальну методику оцінювання ризиків діяльності підприємств водного транспорту для впровадження її у діючу практику.

8. Обґрунтовано, що результативність системи внутрішнього контролю прямо залежить від застосування у контрольному процесі економіко-

математичного моделювання, за допомогою якого можна проаналізувати визначені фактори, їх взаємодію та вплив на відповідний об'єкт контролю. У зв'язку з чим розроблена кореляційно-регресійна модель впливу витратних факторів на показник прибутковості продажу, який віддзеркалює ступінь ефективності діяльності підприємств водного транспорту. Це дало змогу довести, що при здійсненні процедур внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту важливо підвищити контроль саме за такими видами витрат, як: виробничі витрати, пов'язані з формуванням собівартості реалізованої продукції, адміністративні та інші операційні витрати; з обов'язковим оцінюванням питомої ваги матеріальних витрат, витрат на оплату праці у витратах підприємств. Та зазначити, що застосування кореляційно-регресійної моделі у сфері внутрішнього контролю призведе до підвищення ефективності контрольних процедур, що в свою чергу зумовить зростання прибутку на підприємствах водного транспорту.

9. Доведено, що для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю керівництво підприємства має запровадити інтегрований підхід, який базуватиметься на функціональній синергії учасників внутрішнього контролю та управління ризиками з урахуванням низки чинників - галузевої специфіки, масштабів діяльності, нормативно-правового середовища, корпоративної культури. В основі інтегрованого підходу закладений механізм координації учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту», для практичного введення якого запропоновано закріплення відповідних внутрішніх регламентів, у тому числі Внутрішнього стандарту управління ризиками.

На підставі аналізу синтезуючих компонентів (організації та функціонування) системи внутрішнього контролю встановлена їх тісна взаємодія за відповідними рівнями, що дає змогу реалізовувати процес внутрішнього контролю у необхідному форматі, забезпечувати постійний моніторинг результативності підприємства та впроваджувати найкращі моделі організації внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. До

того ж дослідження взаємодії керуючої та керованої підсистем управління підприємств водного транспорту дало можливість встановити функціональну взаємозалежність системи внутрішнього контролю з іншими системами управління в структурі управлінського циклу та довести, що внутрішній контроль, перебуваючи на всіх рівнях управління підприємства водного транспорту, є основою його ефективного функціонування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Етимологічний словник української мови: у 7 т. / АН Української РСР, Ін-т мовознав. ім. О. О. Потебні; редкол. О. С. Мельничук та інші. Київ : Наукова думка, 1982. Т. 2. : Д-Копці / укладачі: Р. В. Болдирєв та інші. 1985. 569 с.
2. Дікань Л. В. Контроль і ревізія. Навч. посіб., 2-е вид., перероб. і доп. Харків: Вид. ХНЕУ, 2006. 394 с.
3. Гуцаленко У. О. Історичний розвиток поняття «контроль» та його етимологічне значення. *Формування ринкової економіки. Спец. вип.:* Організаційно-правові форми агропромислових формувань: стан, перспективи та вплив на розвиток сільських територій: у 2 ч. Ч. 2. Київ : КНЕУ, 2011. С. 368-374.
4. Козаченко А. Ю. Історичні етапи становлення і розвитку внутрішньогосподарського контролю. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 4. С. 14-20.
5. Зубчик С. М. Формування внутрішньогосподарського контролю як складової економічних наук. *Економічні науки*. 2013. Вип. 10 (2). С. 95-107.
6. Каменська Т. О. Внутрішній аудит: виникнення та розвиток. *Статистика України*. 2015. № 4. С.60-68.
7. Даньків Й. Я., Остап'юк М. Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів): монографія. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. 160 с.
8. Остап'юк М. Я., Лучко М. Р., Даньків Й. Я. Історія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / 2-ге вид. виправ. і доповн. Київ: Знання, 2009. 278 с.
9. Каменська Т. О., Редько Ю. О. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 375 с.
10. Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, ІІА). URL : <https://www.theiia.org/en/about-us/>

11. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/SitePages/Home.aspx>
12. Internal Control – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL : <https://www.coso.org/SitePages/Guidance.aspx>
13. Financial Reporting Council, FRC. URL : <https://www.frc.org.uk/directors/corporate-governance>
14. Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (International Standards of Supreme Audit Institutions). URL : <https://www.issai.org/issai-in-action/>.
15. Міжнародна організація вищих органів аудиту (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI). URL : <https://www.intosai.org/>.
16. Стрекаль О. О. Лімська декларація та її вплив на формування сучасних моделей державного фінансового контролю в країнах ЄС. *Ефективна економіка*. 2016. № 9. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5159>
17. Лімська декларація керівних принципів контролю: Декларація, Міжнародний документ від 01.01.1977 / Верховна Рада України. URL : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/604_001
18. Міжнародна система професійної практики (The International Professional Practices Framework, IPPF). URL: <https://www.theiia.org/en/standards/>
19. Дорош Н. Формування органів суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в країнах ЄС. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2015. № 10 (175). С. 17-23.
20. Асоціація професіоналів Сарбейнса-Окслі з комплаєнсу. Sarbanes-Oxley Compliance Professionals Association (SOXCPA). URL : <https://www.sarbanes-oxley-association.com/>

21. Enterprise Risk Management – Integrated Framework. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). URL: <http://www.coso.org>

22. Рязанова Н. О. Формування системи управління ризиками на промислових підприємствах. *Академічний огляд*. 2022. № 1 (56) С. 63-71.

23. Кондукова Е. В. Фінансово-аналітичні аспекти ризик-орієнтованого підходу у практиці вітчизняних контрольних органів. *Економічний аналіз: Тернопіль*. Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка». 2017. Том 27. № 2. С. 105-110.

24. Титенко Л. В. Управлінський внутрішній контроль в системі забезпечення економічної безпеки підприємства. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 1358-1363.

25. Skoryk M., Bohdan S. Risk management tools in the system of public Financial control. *Ефективна економіка*. 2020. № 5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/5_2020/73.pdf.

26. Приказюк Н. В., Мендрик Д. Є. Модель управління ризиками COSO: еволюція та трансформація. *Економіка та суспільство*. 2020. Вип. 22. URL : <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/42.-Prikazyuk-N.V..pdf> .

27. Черницька А. М. Розкриття і характеристика підходів до визначення системи управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2012. № 12. URL : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1638>

28. Сопільник Л. І., Сопільник Р. Л., Скриньковський Р. М. Бухгалтерський облік в системі управління підприємством. *Наукові записки Львівського університету бізнесу і права*. 2018. № 20. С. 116-120.

29. Бабчинська О. І. Ключові аспекти сучасної парадигми управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. № 5. URL : <https://ir.vtei.edu.ua/g.php?fname=27689.pdf>

30. Ходаківський Є. І. Теоретичні основи дослідження систем управління підприємством. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва*. 2014. № 4. С. 61–68.
31. Турчіна С. Г. Система управління змінами як складник успішного розвитку підприємств. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Вип. 3 (08). С. 199-203.
32. Пакулін С. Л. Управління сталим розвитком сучасного підприємства *Траєкторія науки*. 2016. № 3 (8). URL : <http://pathofscience.org/index.php/ps/article/view/50>
33. Лазаренко Л. О. Сучасна модель управління підприємством. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 4, Т. 4. С. 22-25.
34. Бочарова Н. А., Федотова І. В. Удосконалення системи внутрішнього контролю на АТП. *Економіка транспортного комплексу*. 2022. Вип. 40. С. 132-153.
35. Герасименко В. М. Роль контролінгу в системі управління високотехнологічним підприємством. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 62. С. 285-289.
36. Дяченко Н. М. Контролінг як фактор підвищення ефективності управління підприємством. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. Кіровоград: КНТУ, 2010. Вип. 18, ч. 2. С. 92-97.
37. Вовк О. М., Ковальчук А. М. Стратегічне управління розвитком підприємств в умовах конкурентної економіки. *Збірник наукових праць Університету державної фіскальної служби України*. 2019. № 1. С. 20-32.
38. Засадний Б. А. Бухгалтерський облік в інформаційній системі управління підприємством. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 17. Ч. 1. С. 146-149.
39. Гордієнко М. І. Бухгалтерський облік як основа інформаційної системи управління підприємства. *Інтернаука*. 2022. № 11 (67). С. 43-47.
40. Новікова Х. К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз: збірник наукових праць*.

Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. Том 19. № 2. С. 109-116.

41. Замятіна Н. В. Місце контролінгу в системі управління сучасним підприємством. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 7. С. 324-328.

42. Савицька О. М. Система контролінгу як ефективний механізм управління інноваційно-активним підприємством. *Економіка: реалії часу*. 2014. № 4 (14). С. 37-44.

43. Хетагурова Н. О. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю: *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти*: матеріали X Міжнар. наук.-практ. конф, 20 жовтня 2023 року. Київ, Інтерсервіс, 2023. С. 352-357.

44. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Місце внутрішнього контролю у системі управління підприємством. *Сучасні трансформації у світовій економіці: виклики та пріоритети розвитку*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. студентів та молодих вчених. Міжнародний гуманітарний університет, Одеса, 27 жовтня 2023 року. Tallinn: Teadmus, 2023. С. 71-74.

45. Гавриленко О. В. Теоретичні основи контролю економічних результатів та його роль у діяльності аграрних підприємств». *Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства*. Харків: ХНТУСГ, 2019. Вип. 202. С. 15.

46. Виговська Н. Г. Господарський, фінансово-господарський та економічний контроль: узгодження термінології. *Статистика України*. 2008, № 4. С. 21-26.

47. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник. Київ: Знання-Прес (Вища освіта ХХІ ст.). 2004. 253 с.

48. Стойко О. Я., Дема Д. І. Фінанси: підручник. Київ: Алерта, 2017. 406 с.

49. Мельничук Н. Ю. Сучасний підхід щодо класифікації контролю. *Молодий вчений*. № 6 (21). Ч. 2. 2015. С. 31-34.

50. Бюджетний кодекс України : Кодекс України від 08.07.2010. № 2456-VI / Верховна Рада України. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17>

51. Про схвалення концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2017 року : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.05.2005. № 158-р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/158-2005-%D1%80#Text>

52. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів: постанова Кабінету Міністрів України від 12.12. 2018. № 1062. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF#n17>

53. Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 11.06.2004. № 383. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0383201-04#Text>

54. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Рішення Рахункової палати від 22.09.2015. № 5-5. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr5-5150-15#Text>

55. Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: Наказ Державного казначейства України від 07.10.2008. № 417. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0417506-08#Text>

56. Положення про організацію системи внутрішнього контролю в банках України та банківських групах: постанова Правління Національного банку України від 02.07.2019. № 88. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0088500-19#Text>

57. Методичні рекомендації щодо організації корпоративного управління в банках України: Рішення Правління Національного банку України від 03.12.2018. № 814-рш. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/vr814500-18#Text>

58. INTOSAI: офіційний веб-сайт. URL: www.issai.org.

59. Стандарти внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011. № 1247. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11#Text>

60. Порядок здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011. № 1001. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>

61. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту: Наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011. № 1217. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1195-11#Text>

62. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2016-2017 року. Ч. I-III / Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості. Міжнародна федерація бухгалтерів. URL : <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-auditu>

63. Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту»: Рішення Аудиторської палати України № 265/9 від 28.02.2013. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr_26230-13#Text

64. Міжнародні основи професійної практики внутрішнього аудиту (МОПП/IPPF): Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів (The IIA). URL : https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/professional/

65. Методичні рекомендації щодо проведення внутрішнього аудиту фінансових установ: Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.09.2005. № 4660. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4660486-05#Text>

66. Артюх О. В., Албу Н. М. Внутрішній аудит: проблематика визначення. *Стан, проблеми та перспективи вдосконалення економіки України*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Ужгород, 2-3 жовтня 2015р. м. Ужгород: Видавничий дім «Гельветика», 2015. Ч 2. С. 25-27.

67. Сметанко О. В. Становлення та розвиток внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України: автореф. дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. Київ, 2015. 33 с.

68. Слободяник Ю. Б. Внутрішній аудит: навч. посіб. Суми: ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. 248 с.

69. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*. № 9 (226), 2014. С. 32-37. URL : <https://www.pspaudit.com.ua/files/stankevic.pdf>

70. Подолянчук О. А. Класифікація контролю за організаційними формами та видами сільськогосподарського підприємства. *Вісник Львівської комерційної академії*. 2011. № 35, С. 57.

71. Мних Є. В., Бардаш С. В., Шевчук О. А. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія. Київ : КНТЕУ, 2011. 452 с.

72. Бутинець Т. А. Взаємозв'язок контролю з іншими галузями знань. *Вісник Хмельницького національного університету*, № 4, 2010. С. 99-102.

73. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія. Одеса: ОДЕУ, 2005. 269 с.

74. Артюх О. В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: монографія. Одеса : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 412 с.

75. Яценко В. М., Пронь Н. О. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету*. Том 2, № 22 (2009) URL : <http://ven.chdtu.edu.ua/issue/view/5277>

76. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. Фастів: Поліфаст, 2006. 440 с.

77. Лозовицький С. П. Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика: навч. посіб. Львів: Растр-7, 2015. 339 с.

78. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. 2017. URL : <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>

79. Kouns J., Minoli D. Information Technology Risk Management in Enterprise Environments: *A Review of Industry Practices and a Practical Guide to Risk Management Teams*. 2011. URL: https://www.researchgate.net/publication/290912733_Information_Technology_Risk_Management_in_Enterprise_Environments_A_Review_of_Industry_Practices_and_a_Practical_Guide_to_Risk_Management_Teams

80. Приказюк Н., Мендрик Д. Модель управління ризиками COSO: еволюція та трансформація. *Економіка та суспільство*, № 22. 2020. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-63>

81. Методичні рекомендації з питань організації та здійснення моніторингу системи внутрішнього контролю: Департамент гармонізації державного внутрішнього фінансового контролю Міністерства фінансів України. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%B5%D1%82%D0%BE%D0%B4_%D1%80%D0%B5%D0%BA%D0%BE%D0%BC_%D0%BE%D1%80%D0%B3_%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%B9%D1%81%D0%BD_%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3%D1%83_%D1%81%D0%B8%D1%81%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B8_%D0%92%D0%9A.pdf

82. COSO: офіційний веб-сайт. URL: <https://www.coso.org/Pages/aboutus.aspx>

83. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Концептуальна модель системи внутрішнього контролю за об'єктами обліку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2018. № 1 (12). С. 364-368.

84. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Методологічні засади внутрішнього контролю у світлі міжнародних та національних вимог. Міжнародні стандарти

фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні: монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. С. 61-71.

85. Артюх О. В., Самострол С. В., Хетагурова Н. О. Система внутрішнього контролю за моделлю COSO: огляд концептуальних засад. *Глокалізаційні аспекти інноваційного розвитку економіки*: збірник матеріалів Всеукраїнської наук.-практ. конф. молодих вчених (Одеса, 13 жовтня 2023 р.) Одеса: ОНЕУ, 2023. С. 166-167.

86. The Global Competitiveness Report (2021). World Economic Forum. URL: <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2019/competitiveness-rankings/#series=GCI4.A.02>

87. Транспорт України 2020. Статистичний збірник / за ред. І. Петренко. Державна служба статистики України, 2021. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/2021/zb/10/zb_Transpot.pdf

88. Державна служба статистики України: офіційний веб-сайт. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

89. Міністерство інфраструктури України: офіційний веб-сайт.. URL: <http://https://mtu.gov.ua/news/29813.html>

90. Котлубай О. М., Познанська І. В. Передумови розвитку судноплавства України. *Економіка: реалії часу*. 2023. № 5 (69). С. 104-111.

91. Хетагурова Н. О. Значення підприємств водного транспорту в національній економіці України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5337>.

92. Томілін О. О., Тютюнник Ю. М., Бражник Л. В., Дроботя Я. А. Фінансово-економічний словник – довідник / за наук. ред. проф. О. О. Томіліна. Полтава: ПДАУ. 2023. 108 с.

93. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992. № 2657-XII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12/stru#Stru>

94. Про захист економічної конкуренції: Закон України від 11.01.2001. № 2210-III / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2210-14>

95. 3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV / Верховна Рада України. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

96. Словник української мови: в 20 т. / НАН України, Укр. мовно-інф. фонд; за ред. В. М. Русанівського. Київ : Наук. думка, 2010. ISBN 978-966-00-1050-5.

97. Патраманська Л. Ю. Об'єкти та суб'єкти внутрішнього контролю основної діяльності підприємств електронної комерції. *Агросвіт*. № 22, 2015. С. 77-82.

98. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня док. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Київ. 2010. 39 с.

99. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: Наказ Міністерства економіки України 19.01.2006. № 14, у редакції наказу Міністерства економіки України 26.10.2010. № 1361. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0014665-06#Text>

100. Про затвердження типових форм з обліку та списання основних засобів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України 13.09.2016. № 818. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1336-16#Text>

101. Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації: Наказ Міністерства фінансів України 17.06.2015. № 572. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text>

102. Порядок складання типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору: Наказ Міністерства фінансів України 13.12.2022. № 431. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1692-22#Text>

103. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0336-13#Text>

104. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999. № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>

105. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013. № 433. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

106. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

107. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України 20.10.1999. № 246. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>

108. Остапенко Ю. П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2016. 300 с.

109. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту *Moderní aspekty vědy*: LV. Díl mezinárodní kolektivní monografie / Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2025. str. 422-447. URL : <http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/mono-55.pdf>

110. Артюх О.В. Податковий аудит у системі фінансового контролю: теорія, методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: спец. 08.00.09. Одеса, 2019. 574 с.

111. Конверський А. Є. Основи методології та організації наукових досліджень : навч. посіб. Київ : Центр учб. літератури. 2010. 352 с.

112. Бардаш С. В., Осадча Т. С. Методи контролю у сфері господарювання: теоретичний та праксеологічний аспекти. *Економічний часопис - XXI*. 2012. № 9-10. С. 76-79.

113. Посібник з питань організації внутрішнього контролю розпорядниками коштів державного бюджету: Міністерство фінансів України. Київ. 2019. URL : <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>

114. Розвиток державного внутрішнього фінансового контролю. Міністерство фінансів України: державний веб-сайт України. URL : <https://mof.gov.ua/uk/normativna-baza-dvfk>

115. Порядок здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства економіки України: наказ Міністерства економіки України № 2080 від 12.04.2023. URL : <https://me.gov.ua/view/cb833c62-e8d5-4c47-9963-b5de09cc8093>.

116. Інструкція з організації та здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві економіки України, на підприємствах, в установах та організаціях, що належать до сфери управління Мінекономіки: наказ Міністерства економіки України № 2035 від 11.04.2023. URL : <https://me.gov.ua/view/5aa1983f-7d66-46dd-9fd7-93973b44a3ff>

117. Положення про здійснення внутрішнього аудиту в системі Міністерства фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 15.06.2022. № 172. URL : https://mof.gov.ua/storage/files/172_%D0%B7%D1%96_%D0%B7%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BC%D0%B8_23_10_2023.pdf

118. Порядок здійснення діяльності з внутрішнього аудиту в Міністерстві розвитку громад, територій та інфраструктури України: наказ Міністерства розвитку громад, територій та інфраструктури України від 14.11.2023. № 1036. URL : <https://mtu.gov.ua/content/vnutrishniy-audit.html>

119. Овчарова Н. В., Горбань П. М. Внутрішній аудит доходів підприємства: організаційно-методичні засади. *Економіка та суспільство*. Вип. № 43/2022. 2022. URL : <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/1704/1639>

120. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В. Т. Бусел. 5-те вид. К. ; Ірпінь : Перун, 2005. ISBN 966-569-013-2.

121. Словник іншомовних слів: Лук'янюк В., 2001-25. URL : <https://www.jnsm.com.ua/cgi-bin/u/book/sis.pl?Qry=%EF%F0%EE%F6%E5%E4%F3%F0%E0>

122. Сук Л.К. Аудиторські процедури для одержання доказів. *Облік і фінанси АПК*: освітній портал. URL : <https://magazine.faaf.org.ua/auditorski-proceduri-dlya-oderzhannya-dokaziv.html>

123. Артюх О. Процедури податкового аудиту: питання визначення та класифікації. *Науковий вісник Одеського національного економічного університету*. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2016. № 9 (241). С. 5-15.

124. Інструментарій внутрішнього аудиту (посібник для внутрішніх аудиторів державного сектору): Міністерство фінансів України. 2012. URL : <https://mof.gov.ua/uk/rozvitok-derzhavnogo-vnutrishnogo-finansovogo-kontrolju>

125. Міжнародні стандарти контролю якості (управління якістю), аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. видання 2020 року, частина I: Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants). URL : https://mof.gov.ua/uk/international_quality_control_standards_quality_management_audit_review_other_assurance_and_related_services-779

126. Методологічні вказівки з внутрішнього аудиту в державному секторі України *National Academy for Finance and Economics Ministry of Finance of the Netherlands*. 2020. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%92_%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D0%B0%D1%82_%D0%92%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BF_%2B_%D1%80%D0%BE%D0%B7%D0%B4%D1%96%D0%BB%D0%B8_1-8.pdf

127. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/2755-17>

128. ПрАТ «УДП»: офіційний веб-сайт. URL : <https://www.udp.one/>

129. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті: наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001. № 65. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01/stru#Stru>

130. Порядок обліку та використання коштів від портових зборів: Наказ Міністерства інфраструктури України від 27.05.2013. № 316, зі змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства інфраструктури від 25.06.2019. № 460. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0931-13#Text>

131. Інструкція з організації та здійснення внутрішнього контролю в Національному агентстві з питань запобігання корупції: Національне агентство з питань запобігання корупції, офіційний веб-сайт. URL: <https://nazk.gov.ua/uk/documents/instruktsiya-z-organizatsiyi-ta-zdijsnennya-vnutrishnogo-kontrolyu-v-natsionalnomu-agentstvi-z-pytan-zapobigannya-koruptsiyi/>

132. Порядок організації та здійснення внутрішнього контролю в Рахунковій палаті : наказ Рахункової палати України від 15.08.2019. № 51. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/About/RegulatoryDoc/Por_vn_kontr_RP.pdf

133. Інструкція з організації внутрішнього контролю в системі Міністерства юстиції України: наказ Міністерства юстиції України від

11.01.2019. №109/5. URL: <https://minjust.gov.ua/m/instruktsiya-z-organizatsii-vnutrishnogo-kontrolyu-v-sistemi-ministerstva-yustitsii-ukraini>

134. Академія PwC. Внутрішній контроль та можливі шляхи оптимізації.
URL: https://www.pwc.com/ua/ru/services/corporate_trainings/assets/Internal_Control_rus.pdf

135. International standard. Risk management. ISO 31000-2018. URL: <https://www.iso.org/sites/outage/#iso:std:iso:31000:en>

136. Проскура В. Ф., Білак Р. Г. Методологічні підходи до управління ризиками. *Економіка і суспільство*. 2017. № 9. С. 599-607.

137. Рудич О. О. Теоретико-методичні підходи до оцінки ризиків сільськогосподарського підприємства. *Агросвіт*. 2017. № 23. С. 39-44.

138. Семенова К. Д. Ризики діяльності промислових підприємств: інтегральне оцінювання: монографія. Одеса : ФОП Гуляєва В.М., 2017. 234 с.

139. Боровик В. М. Ризик-менеджмент як механізм забезпечення сталого розвитку. *Економіка та управління підприємствами*. 2016. № 31. С. 81-87.

140. Тарасова К. І. Методологічні засади кількісної оцінки ризиків. *Наукові записки*. 2013. № 23. С. 367-372.

141. Швець Ю. О. Ризики в діяльності промислових підприємств: види, методи оцінки, заходи подолання ризиків. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2018. № 17. С. 131-135.

142. Немченко В. В., Зеленьк В. В. Ризики інноваційно-інвестиційної діяльності підприємства. *Економіка харчової промисловості*. 2015. Т. 7. Вип. 4. С. 73-79.

143. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: наказ Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27.06.1996. (№ 81). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97#Text>

144. Методика аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств державного сектору економіки: наказом Міністерства фінансів України від 27.03.2006. № 170. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0332-06#Text>

145. Методика інтегральної оцінки інвестиційної привабливості підприємств та організацій: наказом Агентства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 23.02.1998. № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0214-98#Text>

146. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : наказ Міністерства економічного розвитку та торгівлі від 29.10. 2013. № 1277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-13#Text>

147. Положення про порядок здійснення аналізу фінансового стану підприємств, що підлягають приватизації України: наказ Міністерства фінансів України від 26.01. 2001. № 49/121. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0121-01#Text>

148. Ващаєв С. С. Методологія побудови узагальнюючих статистичних показників: дис... канд. екон. наук: 08.03.01. Київський національний економічний ун-т. К. 2001. 198 с.

149. Хетагурова Н. О. Оцінка ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Сталий розвиток економіки*. № 1 (52), 2025. С. 410-417.

150. Schober P., Boer C., Schwarte L. A. Correlation Coefficients: Appropriate Use and Interpretation. *Anesthesia & Analgesia*. 2018. Vol. 126, № 5. P. 1763-1768.

151. Павлюк К. В. Методичні підходи до розроблення нормативів і оцінки науково-дослідної праці на основі багатофакторного кореляційно-регресійного аналізу. *Наукові праці НДФІ*. 2020. № 3 (92). С. 5-19.

152. Hoyt W. T., Leierer S., Millington M. J. Analysis and Interpretation of Findings Using Multiple Regression Techniques. *Rehabilitation Counseling Bulletin*. 2006. Vol. 49, № 3. P. 223-233.

153. Юрчук Н. П. Використання економіко-математичних методів в управлінні інноваційним розвитком економічних систем. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 18. С. 28-32.

154. Новіченко Л. С. Аналіз показників рентабельності підприємства: теоретичні та прикладні аспекти. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2021. № 5, Том 2. С. 254-259.

155. Статистика: навч. посіб. / за заг. ред. д-ра екон. наук, професора О. В. Раєвської. Харків: ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2019. 389 с.

156. Козюк В. В., Ліпецька А. В., Длугопольський О. В., Шиманська О. П. Кореляційно-регресійний аналіз рентабельності виробництва та реалізації зернових культур в Україні. *Академічний огляд*. 2023. № 1 (58). С. 32-44.

157. Опря А. Т. Статистика. Навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2012. 448 с.

158. Лучик С. Д., Багрій К. Л. Використання кореляційно-регресійного аналізу при оцінці платоспроможності суб'єкта господарювання. *Облік, аналіз і аудит*. 2020. Вип. 3 (79). С. 189-200.

159. The IIA's Three Lines Model: Institute of Internal Auditors. URL : <https://www.theiia.org/en/content/position-papers/2020/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense/>

160. Калініна О. М., Красніков В. М. Концепція структури економічної безпеки підприємств корпоративного сектору бізнесу. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 3 (20). С. 227-236.

161. Швидка Т., Халецька К. Комплаєнс-контроль у системі корпоративного управління господарськими товариствами. *Господарське право і процес*. 2020. № 12. С. 85-90.

162. Старенька О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень*. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2019. № 1 (69). С. 129-138.

163. Євтушевська О. А. Особливості організації контролю та управлінського обліку на підприємствах водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. №3 (80). 2015. С.214-221. URL: [http://zt.knute.edu.ua/files/2015/3\(80\)/uazt_2015_3_24.pdf](http://zt.knute.edu.ua/files/2015/3(80)/uazt_2015_3_24.pdf).
164. Бутенко А.І. Проблеми та перспективи організації системи контролінгу на підприємствах України. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. №1 (78). 2015. С.148-154.
165. Новик І. В. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Наукові записки*. 2017. Вип. 2 (55). С. 188–196.
166. Устенко А. О. Управлінська діагностика системи менеджменту та її підсистем. Сучасні технології підвищення ефективності управління галузевими і регіональними соціально-економічними системами: колективна монографія. Івано-Франківськ: ІФНТУНГ, 2015. 288 с.
167. Тимощук О. М., Войченко Т. О., Синько Л. В. Напрями реалізації функцій управління на водотранспортному підприємстві. *Економіка та держава*. № 9. 2012. С. 54-56.
168. Корецька О. В. Особливості процесу управління бізнес-процесами підприємств портової діяльності. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Вип. 14, ч. 1. 2017. С. 155-158.
169. Хетагурова Н. О. Взаємодія учасників у процесі управління ризиками та внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. *Бізнес-навігатор*. Вип. 2 (79) 2025. С. 158-163. URL : http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2025/79_2025/27.pdf
170. Хетагурова Н. О. Оцінювання ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Наукові перспективи*. № 3(57). 2025. С. 891-900. URL : <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/21930>

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1. Понятійні категорії у сфері внутрішнього контролю: огляд наукових та фахових джерел

Тлумачення дефініцій	Автори	Джерело
1	2	3
Контроль		
Це: функція (ланка, процес, система, підсистема, елемент) управління; проблема, наука, освітня дисципліна, комплекс знань (заходів); властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності, напрям співпраці і розвитку; система, процес, сукупність процедур спостереження й перевірки; джерело інформації; індикативний чинник (чинник морально-психологічних станів, спосіб мислення); механізм перевірки (прикриття порушень і злочинів); система заходів, стосунків, моніторингу, динамічного розвитку; перевірка виконання планів; багатоаспектне явище (функція менеджменту, функція обліку, функція узгодження діяльності суб'єктів підприємництва).	Дерій В.	Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств. <i>Бухгалтерський облік і аудит</i> . 2011. № 2. С. 48-56.
Є системною сукупністю процесів, за допомогою яких забезпечується спостереження за керованим об'єктом із метою виявлення відхилень від встановлених норм і вживання заходів із усунення та ліквідації негативних явищ.	Коцупатрий М., Гуцаленко У.	Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. <i>Економічний аналіз</i> . 2010. Вип. 6. С. 434.
Контроль у загальному розумінні ... означає зіставлення викладеного в документі (записах) з іншими твердженнями щодо цього.	Дрозд І.К.	Контроль економічних систем: Монографія. Київ: Імекс-ЛТД, 2004. С.16.
Це здійснення функції управління кругообігом капіталу підприємства пов'язаних зі створенням надійної системи внутрішнього контролю, чітке розмежування обов'язків всіх служб фірми, керівників і менеджерів щодо здійснення контролю, визначення системи показників і періодів, які оперативно контролюються та чітке реагування на результати контролю, тобто ухвалення управлінських рішень.	Бутинець Т. А.	Взаємозв'язок контролю з іншими галузями знань. <i>Вісник Хмельницького національного університету</i> , № 4, 2010. С. 99-102.
У загальному розумінні контроль – це збір, обробка та аналіз інформації про фактичні результати діяльності підприємства, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень та їх причин, розробка заходів, необхідних для досягнення поставлених цілей, тому здійснення контролю супроводжується	Каменська Т. О., Редько О. Ю.	Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. С. 6.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
встановленням і використанням стандартів і критеріїв.		
Це економічна категорія, яка являє собою: ефективний засіб попередження, виявлення та запобігання порушенням і посяганням на національне багатство країни; складову частину господарського управління, його функцію, метод реалізації управлінських рішень; джерело інформації про позитивні та негативні явища на ділянках виробничої діяльності; систематичну конструктивну діяльність керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети.	Гордієнко М. І., Назаренко О. В.	Економічна сутність складових господарського контролю. <i>Економіка АПК</i> . 2007. № 9. С. 78-83.
Це процес досягнення цілей організації, який здійснюється безпосередньо через систему спостереження і перевірку (моніторингу) відповідності функціонування об'єкта управління меті встановлення відхилень від заданих параметрів, оцінку відхилень, коригування діяльності.	Шестерняк М. М.	Методи і форми контролю: проблеми визначення. <i>Вісник Херсонського державного університету</i> . 2017. № 26, ч. 2. С. 154-156.
Зміст контролю необхідно розглядати з трьох методологічних позицій: 1) контроль – це економічна категорія; 2) контроль – це комплексна функція і невід'ємна частина діяльності з управління; 3) контроль – це самостійний управлінський процес і цілісна система.	Шевчук О. А.	Природа фінансового контролю. <i>Фінансовий простір</i> . 2015. №2 (18). С. 243.
Це система спостереження та перевірки; функція управління; складова (елемент) управління.	Єдинак Т. С., Павлишен О. В.	Контроль як функція державного управління: сутність та класифікація. <i>Вісник Академії митної служби України</i> . 2011. № 1. С. 12-18.
Це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.		Удосконалення контролю системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємств. <i>Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту</i> .

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
		2012. Вип. 2. С. 352-355.
Це нагляд, спостереження, перевірка як засіб отримання інформації, для функціонування і розвитку, шляхом здійснення ефективного управління, з метою досягнення визначеної мети.	Вініченко О. М.	Дефініція контролю, як наукової категорії. <i>Агросвіт</i> . 2014. № 23. С. 25-31.
Це перевірка, а також спостереження з метою перевірки для протидії чомусь небажаному, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки з боку будь-кого.	Дікань Л. В., Чечетова Н. Ф., Синюгіна Н. В.	Контроль і ревізія: навч. посібник. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2009. С. 39.
Це перевірка виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності.	Усач Б. Ф.	Контроль і ревізія: підручник. Київ: Знання-Прес (Вища освіта ХХІ ст.). 2004. С. 10.
Це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.	Пушкар М. С., Гавришко Н. В., Романів Р. В.	Історія обліку та контролю господарської діяльності: навч. посібник. Тернопіль: Карт-бланш, 2003. С. 152.
Це функція управління; процес, який забезпечує відповідне функціонування конкретного об'єкту, прийнятий управлінським рішенням і направлений на успішне досягнення поставленої мети.	Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.	Основи аудиту: навч. посібник. Київ: «Каравелла», 2002. С. 7.
Це організаційно-правовий спосіб забезпечення законності й дисципліни, що характеризується спостереженням і перевіркою правомірності діяльності об'єкта контролю та фактичної відповідності тих чи інших дій вимогам чинного законодавства з можливістю втручатися в оперативно-господарську та виробничу діяльність для усунення виявлених недоліків.	Стеценко С. Г.	Адміністративне право України: навч. посібник. Київ : Атіка, 2007. С. 195-196.
Це перевірка виконання окремо обраних рішень з економіко-господарських питань. При цьому контроль може мати галузевий характер. У загальному напрямку контроль являє собою одну із необхідних функцій держави з управління виробничою та господарською діяльністю функціонуючих підрозділів, яка полягає у здійсненні систематичної перевірки рішень уряду ... з господарських питань.	Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І.	Аудит: організація і методика: навч. посібник. Київ: Алерта, 2012.
Як функція управління, це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням,	Гончарук А. Я. Рудницький В. С.	Аудит: навч. посібник. Київ: Знання, 2007. С. 14.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень.		
Це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.	Бутинець Ф. Ф., Бардаш С. В., Малюга Н. М., Петренко. Н. І.	Контроль і ревізія: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2000. 512 с.
У широкому розумінні це процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.	Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О.	Внутрішньогосподарський контроль : навч. посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. С. 12.
Це перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства у діяльності підприємств.	Сук Л. К.	Контроль та ревізія: навч. посіб. Київ: Університет «Україна», 2006. С. 19.
Це: 1. Перевірка, облік, спостереження за чим-небудь. 2. Установи, особи, що перевіряють діяльність будь-якої іншої організації або відповідальної особи, звітність тощо. 3. Заключна функція управління.	Словник іншомовних слів	Словопедія. URL: http://slovopedia.org.ua/36/53402/242145.html
Це одна з функцій управління, призначення якої – виявлення можливих відхилень величини фактичних параметрів керованої системи від бажаних (мети, завдання, норми і т.д.) із метою забезпечення досягнення організацією своїх цілей. Функція менеджменту з обліку витрат ресурсів та забезпечення виконання планів, програм, завдань з реалізації управлінських рішень.	Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О.	Економічний словник. Київ: Кондор, 2006. С. 146.
Контроль – це: 1) дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням; 2) одна з найважливіших функцій державного управління, суть якої полягає у перевірці виконання законів, постанов, указів, рішень тощо за об'єктами, суб'єктами і сферами; 3) елемент управління економічними об'єктами і процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом (процесом) з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним та інструктивним документам. Це перевірка відповідності об'єкта встановленим вимогам.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Фінансово-економічний словник. Львів: Львівська політехніка, 2011. URL: https://cyclop.com.ua/content/view/1558/1/1/0/
	Правила безпеки під час експлуатації магістральних нафтопроводів: Наказ Державного	

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
	комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду від 23.05.2007 р. № 110.	
Система контролю		
Це сукупність засобів і способів, накопичення і застосування знань науки контролю для вирішення складних бізнесових завдань, ефективне використання ресурсів фірми та їх збереження.	Бутинець Т. А.	Ефективність господарського контролю: проблеми визначення. <i>Вісник ЖДТУ</i> . № 2 (56) Ч. 1. 2011. С. 10-18.
Це контрольна діяльність осіб, які входять до складу цієї системи, а також процеси діяльності (функціонування) інших елементів, що створюють цю систему.	Бутинець Т. А.	Взаємозв'язок контролю з іншими галузями знань. <i>Вісник Хмельницького національного університету</i> , № 4, 2010. С. 99-102.
Це сукупність методик і процедур, прийнятих керівництвом економічного суб'єкта для впорядкованого та ефективного ведення господарської діяльності, що, зокрема, включає організовані нагляд і перевірку усередині даного суб'єкта.	Каменська Т. О., Редько О. Ю.	Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. С. 6.
Фінансовий контроль		
У широкому розумінні це багатоаспектна міжгалузева система контролю та нагляду наділених контрольними функціями державних та громадських органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності їх діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій та виявлення резервів зростання доходів державного бюджету.	Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О.	Внутрішньогосподарський контроль : навч. посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. С. 13.
Це: а) цілеспрямована діяльність законодавчих і виконавчих органів публічної влади і недержавних організацій, спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності в ході мобілізації, розподілу й використання коштів централізованих і децентралізованих грошових фондів держави з метою найефективнішого соціально-економічного розвитку усіх суб'єктів фінансових правовідносин;	Юнін О. С., Круглова О. О., Савельєва М. О. Воронова Л. К.	Фінансово-економічний словник: словник-довідник. Дніпро. Видавець: Біла К. О., 2018. С. 152.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
б) спостереження фактичного стану показників фінансової діяльності суб'єктів фінансових правовідносин у порівнянні із заданими показниками.		
Сутність фінансового контролю полягає в тому, що суб'єкт управління фінансами здійснює перевірку того, як об'єкт, яким управляють (державний орган, місцевий, бюджетна організація, підприємство будь-якої організаційно-правової діяльності та форми власності), дотримується законодавства. За допомогою фінансового контролю забезпечується законність у фінансовій і господарській діяльності. Фінансовий контроль є одним із засобів запобігання безгосподарності, виявлення фактів зловживань, марнотратства.		Словник фінансово-правових термінів. Київ: Алерта, 2011. С. 512.
Це: 1) одна з форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів у всіх структурних підрозділах економіки держави. Передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних кінцевих результатів; 2) контроль за веденням фінансової документації, її відповідністю встановленим нормам і правилам.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Фінансово-економічний словник. Львів: Львівська політехніка, 2011. URL: https://cyclop.com.ua /content/view/1558/1/1/0/
Внутрішній контроль		
Внутрішньогосподарський контроль – це процес, який забезпечує якісне розроблення і ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень.	Дікань Л. В.	Внутрішньогосподарський контроль. Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. С. 32.
Це постійна, щоденна робота, яка унеможливорює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору.	Бутинець Т. А.	Внутрішній контроль: суть і зміст. <i>Вісник Житомирського державного технологічного університету</i> . 2008. № 2(44). С. 36.
Це контроль у межах однієї організації або галузі (органу виконавчої влади), який має провадитися силами їхніх структурних підрозділів та штатними працівниками.	Калюга Є.В.	Класифікація економічного контролю як передумова його вдосконалення. <i>Вісник податкової служби України</i> , № 31, 2003.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
Це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціональне використання всіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу.	Воронко Р. М.	Внутрішній контроль як невід'ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. <i>Науковий вісник Ужгородського університету</i> . 2015. Вип. 1 (45). Т. 2, С. 377.
Це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети	Станкевич Г.	Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. <i>Аудитор України</i> . № 9 (226), 2014. С. 32-37.
Це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного. Це досягається у тому числі і шляхом розробки та використання належних, повних, точних, достовірних робочих документів, що використовуються суб'єктом внутрішнього контролю. Адже саме вони обґрунтовують підсумкову документацію внутрішнього контролю та забезпечують презентативність виконаної роботи.	Пугаченко О. Б., Фоміна Т. В.	Робочі документи внутрішнього контролю операцій з необоротними активами: прикладний аспект. <i>Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації</i> . Вип. 3. 2016. С. 70.
Це сукупність методів та процедур, які використовують суб'єкти контролю для упорядкування і ефективного здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків та помилок в господарюванні та забезпечення усунення причин їх виникнення	Остапчук Т. П.	Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями. <i>Вісник ЖДТУ</i> . 2004. № 1(27). С. 24.
Це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій.	Корінько М. Д.	Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації:

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
		теорія, методологія, організація: монографія. Київ: ДП «Інформ.-аналітичне агентство», 2007. С. 218.
Це процес, що повинен реалізовуватися постійно повноважними органами управління і співробітників підприємства із застосуванням певних процедур і методів контролю на базі доступної інформації. Внутрішній контроль спрямований на досягнення цілей компанії, виконує функції помічника менеджменту з планування, організації господарської діяльності, моніторингу діяльності підприємства в цілому та його окремих підрозділів. З погляду бухгалтерського розуміння: внутрішній контроль являє собою структуру, політику, правила, процедури із забезпечення збереженості активів підприємства та надійності бухгалтерських записів.	Каменська Т. О., Редько О. Ю.	Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Київ: ДП «Інформ.-аналітичне агентство», 2015. С. 218.
Внутрішньогосподарський контроль, як вид економічного контролю, являє собою систематичне спостереження та перевірку ефективності використання активів та зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, повне збереження майна, профілактика безгосподарності та розкрадання, законність та доцільність господарських операцій та процесів, що здійснюються керівництвом підприємства ... з метою формування інформаційних засад прийняття управлінських рішень або їх коригування для досягнення поставлених цілей найбільш ефективним способом.	Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О.	Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. С. 12
Внутрішній контроль (примітка: у банківській сфері) – це заходи (процедури) банку, спрямовані на забезпечення ефективності та результативності здійснення операцій банку, ефективності управління активами і пасивами, ризиками, забезпечення повноти, своєчасності та достовірності ведення бухгалтерського обліку та складання і надання фінансової, статистичної, управлінської, податкової та іншої звітності, запобігання шахрайству, комплаєнс тощо; це процес, що відбувається на всіх рівнях управління. Він розробляється банком для гарантування досягнення поставлених цілей з питань: ефективності та результативності операцій, здійснених банком; достовірності фінансової звітності; дотримання законодавства	Чубенко А. Г., Лошицький М. В., Павлов Д. М., Бичкова С. С., Юнін О. С.	Термінологічний словник з питань запобігання та протидії легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, фінансуванню тероризму, фінансуванню розповсюдження зброї масового знищення та корупції. Київ: Ваіте, 2018. С. 173.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
та внутрішніх процедур банку.		
Це комплекс заходів, що застосовується керівником та працівниками для забезпечення дотримання законності та ефективності використання державних ресурсів, досягнення результатів відповідно до встановленої мети, завдань, планів і вимог щодо діяльності органу державного сектору та його підвідомчих установ.	Гончарук С. М., Долбнева Д. В., Приймак С. В., Романів Є. М.	Довідкове видання з навчальних дисциплін "Аудит", "Державний фінансовий контроль" "Економічний аналіз", "Судово-бухгалтерська експертиза". Львів, ЛДФА, 2014. С.19
Це здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою організації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства підприємства.	Загородній А., Вознюк Г., Партин Г. Пилипенко Л.	Облік і аудит: Термінологічний словник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. С. 290.
Внутрішній фінансовий контроль		
Це самоконтроль, який здійснюють організації, підприємства та установи як за власною фінансовою діяльністю, так і за фінансовою діяльністю підрозділів, що входять до їх складу.	Дікань Л. В.	Контроль і ревізія : навч. посібник. Київ : Знання, 2007. 327 с.
Це цілісний процес, який здійснюється керівниками підприємств та їх адміністративним персоналом і має на меті забезпечити впевненість у досягненні мети та здійснення економних, ефективних і результативних операцій, захист ресурсів від втрат, нецільового використання та пошкодження через розтрату, зловживання, інші незаконні дії або помилки керівництва й виконавців.	Суркова Ю.	Фінансовий контроль як чинник оптимізації ціноутворення на будівельному ринку. <i>Фінансовий контроль</i> . 2008. № 3. С. 25–30.
Це контроль, який здійснюється керівництвом та відповідними службами, підрозділами організацій, підприємств та установ за власною фінансовою діяльністю та діяльністю інших суб'єктів господарювання, що перебувають у їх власності або належать до сфери їх управління з метою виявлення порушень	Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В., Шульга Н. М.,	Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку:
фінансової дисципліни та запобігання їм. Запропоноване визначення відрізняється від інших охопленням як державної, так і недержавної сфери господарювання та чітким визначенням суб'єктів, об'єктів та мети його здійснення. При цьому складовими внутрішнього фінансового контролю є внутрішньовідомчий та внутрішньогосподарський контроль.	Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С.	монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. С. 38.

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
Це організований підприємством процес перевірки виконання і забезпечення реалізації усіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії і попередження кризових ситуацій, які ведуть до банкрутства.	Бланк І. А.	Фінансовий менеджмент : навч. курс. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2004. 656 с.
Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль — це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.	Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.	Організація і методика аудиту: навч. посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
Це система організації і здійснення контрольних заходів, спрямованих на власну фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання, діяльність інших суб'єктів господарювання, що перебувають в його власності або належать до сфери його управління, які б забезпечували цільове та ефективне використання бюджетних коштів, державного і комунального майна. Внутрішній фінансовий контроль організовується із дотриманням основного принципу, а саме: чіткого розмежування внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит визначає, яким чином здійснюється внутрішній контроль, включаючи способи попереднього контролю. Внутрішній контроль - це управлінський контроль, який здійснюється в самому органі державного сектору на постійній основі з метою підвищення ефективності та результативності діяльності, а також зниження витрат. Внутрішній контроль дає змогу керівництву органу державного сектору перевірити стан виконання завдань відповідно до своїх повноважень. За впровадження системи внутрішнього контролю відповідає керівництво органу державного сектору.	Юнін О. С., Круглова О. О., Савельєва М. О.	Фінансово-економічний словник: словник-довідник. Дніпро. Видавець: Біла К. О., 2018. С. 45-46.
Здійснюваний підприємством процес перевірки виконання всіх управлінських рішень у сфері фінансової діяльності з метою реалізації фінансової стратегії та запобігання кризовим ситуаціям, які можуть призвести до банкрутства цього підприємства. Його здійснюють підрозділи внутрішнього контролю та фінансові служби підприємства.	Загородній А. Г., Вознюк Г. Л.	Фінансово-економічний словник. Львів: Львівська політехніка, 2011. URL: https://cyclop.com.ua/content/view/1558/1/1/0/
Система внутрішнього контролю		
Це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським	Яценко В. М.,	Внутрішній контроль на

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.	Пронь Н. О.	підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення. <i>Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Том 2, № 22 (2009) URL: http://ven.chdtu.edu.ua/issue/view/5277</i>
Являє собою процес, що здійснюється радою директорів, керівництвом та іншим персоналом організації з метою визначення подій, які можуть впливати на підприємство та управління, пов'язаних із цими подіями ризиків, а також контроль забезпечення гарантії досягнення цілей підприємства.	Дорош Н. І., Фесай М. О.	Методологічні аспекти оцінки аудитором внутрішнього контролю на підприємстві. <i>Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 1-2. С. 69.</i>
Це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (на скільки це можливо) правильного та ефективного ведення господарської діяльності (у тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної інформації.	Корінько М. Д.	Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. Фастів: Поліфаст, 2006. С. 7.
Це сукупність організаційної структури управління, мір, методик і процедур, прийнятих і постійно здійснюваних радою директорів, виконавчими й контролюючими органами, посадовими особами й іншими співробітниками компанії, спрямованих на удосконалення діяльності компанії й органів її управління; забезпечення результативності і ефективності фінансово-господарської діяльності компанії; збереження активів; запобігання внутрішніх і зовнішніх ризиків; забезпечення надійності і вірогідності всіх видів звітності суспільства; дотримання вимог законодавства, внутрішніх документів та нормативів.	Лозовицький С. П.	Внутрішній аудит: теоретичні основи, організація та методика : навч. посіб. / Лозовицький С. П. ; Львів. комерц. акад. Львів : Растр-7, 2015. 339 с.
Являє собою політику і процедури, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення	Станкевич Г.	Особливості системи внутрішнього контролю

Продовження додатку А

Таблиця А1. Продовження

1	2	3
господарської діяльності, у тому числі дотримання політики системи управління, забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів, забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації.		підприємства та роботи внутрішнього аудитора . <i>Аудитор України. № 9 (226), 2014. С. 32-37.</i>
Сукупність суб'єкта, об'єкта і засобів контролю, тісна їх взаємодія в здійсненні контрольних функцій і прийнятті управлінських рішень.	Чередніченко М. Г., Руденко Л. О.	Концептуальні засади внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. <i>Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. 2017. Вип. 32. 239-248. С. 243.</i>

Таблиця Б.1. Класифікація видів економічного контролю

Критерії класифікації	Види економічного контролю	Джерела
1	2	3
За організаційними формами	державний; муніципальний; незалежний (аудиторський); контроль власника; (внутрішньо системний, внутрішньогосподарський)	Романів Є. М., Хом'як Р. Л., Мороз А. С., Корягін М. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2002. 320 с.
Сфера діяльності об'єкта контролю	валютний	Брагін С. А. Валютний контроль // Енциклопедія Сучасної України: електронна версія [веб-сайт] / гол. редкол.: І.М. Дзюба, А.І. Жуковський, М.Г. Железняк та ін.; НАН України, НТШ. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2005. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=33051
	соціальний	Отрешко Н. Б. Контроль соціальний // Енциклопедія Сучасної України: електронна версія [веб-сайт] / гол. редкол.: І.М. Дзюба, А.І. Жуковський, М.Г. Железняк та ін.; НАН України, НТШ. Київ: Інститут енциклопедичних досліджень НАН України, 2014. URL: http://esu.com.ua/search_articles.php?id=5049
	бюджетний; податковий; валютний; банківський; страховий	Кучерявенко М. П. Финансовое право. Навч. посібник. Харків: «Право». 2010. URL: http://uristinfo.net/finansovoe-pravo/271-finansove-pravo-za-red-mp-kucherjavenka/8670-pravove-reguljuvannja-finansovogo-kontrolju-v-ukrayini.html?start=1
За суб'єктами контролю	зовнішній; внутрішній	Калюга Є. В. Класифікація економічного контролю як передумова його вдосконалення. <i>Вісник податкової служби України</i> , № 31, 2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0042697-03#Text
		Мачуський В. В., Постульга В. Є. Господарське законодавство. Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 275 с.
	державний; муніципальний; громадський;	Кучерявенко М. П. Финансовое право. Навч. посібник. Харків: «Право».

Продовження додатку Б

Таблиця Б1. Продовження

1	2	3
	аудиторський.	2010р.
За органами, що здійснюють фінансовий контроль	державний; контроль органів місцевого самоврядування; незалежний (аудиторський); контроль власника	Мачуський В. В., Постульга В. Є. Господарське законодавство. Навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 275 с.
За часом здійснення	постійно діючий; періодичний	Калюга Є. В. Класифікація економічного контролю як передумова його вдосконалення. <i>Вісник податкової служби України</i> , № 31, 2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0042697-03#Text
За повнотою охоплення	повний; неповний	
За обсягом операцій	суцільний; вибірковий	
За змістом і призначенням	комплексний; наскрізний; тематичний	
За формою проведення	ревізія; перевірка (тематична, камеральна, аудиторська тощо)	Калюга Є. В. Класифікація економічного контролю як передумова його вдосконалення. <i>Вісник податкової служби України</i> , № 31, 2003. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0042697-03#Text
		Романів Є. М., Хом'як Р. Л., Мороз А. С., Корягін М. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2002. 320 с.
		Мачуський В. В., Постульга В. Є. Господарське законодавство. Навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 275 с.
За періодичністю здійснення	попередній; оперативний (поточний); заклучний (ретроспективний)	Романів Є. М., Хом'як Р. Л., Мороз А. С., Корягін М. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2002. 320 с.
		Мачуський В. В., Постульга В. Є. Господарське законодавство. Навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2004. 275 с.
	постійний (повсякденний); систематичний; епізодичний	Кучерявенко М. П. Фінансове право. Навч. посібник. Харків: «Право». 2010.
Залежно від джерел інформації	документальний; фактичний	Кучерявенко М. П. Фінансове право. Навч. посібник. Харків: «Право». 2010.
		Мачуський В.В., Постульга В. Є. Господарське законодавство: навч. посіб. К.: КНЕУ, 2004. 275 с.

Продовження додатку Б

Таблиця Б.2. Класифікація видів внутрішнього контролю: огляд наукових та фахових джерел

Види контролю за основними класифікаційними ознаками	Наукові та фахові джерела*						
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Залежно від завдань:</i>	1, 2, 3, 4, 7						
- адміністративний (адміністрування)	1	2		4			(7)
- бухгалтерський (фінансовий)	1	(2)		(4)			
- технологічний	1	2		4			7
- спеціальний	1						
- правовий		2					
- управлінський		2					
- відповідності господарських процесів							7
- забезпечення, збереження та використання активів							7
- виконання функцій персоналу							7
<i>За функціональною метою</i>	3						
- лінійний			3				
- функціональний			3				
- оперативний			3				
<i>За часом проведення</i>	1, 2, 3						
- попередній	1	2	3	4			7
- поточний (оперативний)	1	2	3	4			7
- наступний (послідуючий)	1	2	3	(4)			7
<i>За джерелами інформації</i>	1, 2, 3						
- документальний	1	2	3				
- фактичний	1	2	3				
<i>За організаційними формами здійснення</i>	3, 5						
- ревізія			3				
- перевірка			3				
- фінансова експертиза			3				
- службове розслідування			3				
- слідство			3				
- самоконтроль			3				
- внутрішній аудит			3				
- внутрішній фінансовий контроль					5		
- внутрішній адміністративний аудит					5		
<i>Залежно від обсягів контролю</i>	2						
- повний або частковий		2					
- суцільний або вибіркового		2					
<i>За повнотою охоплення</i>	1, 2, 3						
- комплексний	1	2	3				
- тематичний	1	2	3				
<i>Відносно суб'єктів здійснення контролю</i>	6						
- державний та недержавний						6	

Продовження Додатку Б

Таблиця Б.2. Продовження

1	2	3	4	5	6	7	8
<i>За значимістю суб'єктів внутрішнього контролю</i>	2, 7						
- вищого менеджменту (органи власників підприємства: наглядова рада, ревізійна комісія тощо)		2					7
- керівного менеджменту (вищі керівники підприємства: голова правління / президент, заступники)		2					7
- за головними і провідними фахівцями (менеджери та керуючі фахівці у сфері контролю)		2					7
- за фахівцями контрольних служб (спеціальні служби ВК, ВА, служба безпеки тощо).		2					7
- за працівниками, що виконують функції «самоконтролю»		2					7
<i>За часом спрямованості контролю</i>	2						
- стратегічний		2					
- тактичний		2					
- оперативний		2					
<i>За характером контрольних заходів</i>	2						
- плановий		2					
- раптовий		2					
<i>За періодичністю проведення контрольних заходів</i>	2						
- систематичний		2					
- періодичний		2					
- епізодичний		2					
<i>Залежно від прийомів і процедур проведення внутрішнього контролю</i>	2						
- за загальнонауковими методичними прийомами: аналіз, синтез, індукція, дедукція тощо.		2					
- документально-юридична оцінка, логічний контроль, зустрічна, формальна перевірки тощо		2					
- фактичний контроль: візуальне спостереження, інвентаризація, лабораторний аналіз тощо		2					
- за загально методичними прийомами: аудит, аналіз, ревізія, моніторинг тощо		2					
- за емпіричними методичними прийомами контролю, розробленими аудиторами: інвентаризація, контрольні виміри, формальна і арифметична перевірки, службове розслідування, експертизи опитування тощо		2					
- за специфічними прийомами суміжних		2					

Продовження Додатку Б

Таблица Б.2. Продовження

1	2	3	4	5	6	7	8
економічних наук: математичної статистики, економічного аналізу тощо							
<i>За способом взаємовідносин працівників</i>	3						
- односторонній			3				
- взаємний			3				

* Наукові та фахові джерела:

1. Коцупатрий М., Гуцаленко У. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки. *Економічний аналіз.* 2010. Вип. 6. С. 434. URL: https://econa.at.ua/Vypusk_6/kotsupatryy.pdf
2. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні: практ. посіб. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. С. 6 (Наука – практиці)
3. Гуцаленко Л. В. Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. С. 23-25.
4. Термінологічна база системи внутрішнього контролю та аудиту Державного казначейства України: Наказ Державного казначейства України від 07.10.2008 № 417. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0417506-08#Text>
5. Положення про порядок здійснення внутрішнього контролю в Міністерстві фінансів України: Наказ Міністерства фінансів України від 11.06.2004. № 383. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0383201-04#Text>
6. Дікань Л. В. Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В., Шульга Н. М., Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку: монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. С. 37.
7. Щирська, О. В., Кушнір Є. О. Структуризація організаційних питань внутрішньогосподарського контролю: теоретичний аспект. *Науковий вісник національної академії статистики, обліку та аудиту.* 2018, № 3. С. 41.

Таблиця В1. Інформаційне забезпечення, як понятійна категорія: огляд наукових та фахових джерел

№ з/п	Тлумачення терміну «Інформаційне забезпечення»	Джерело
1	2	3
1	Інформаційне забезпечення - це сукупність усіх документів і даних, що зберігаються й циркулюють в автоматизованій інформаційній системі, призначена для інформаційного обслуговування користувачів інформації та підтримання роботи персоналу.	Інформація та документація. Бібліотечно-інформаційна діяльність. Терміни та визначення понять: ДСТУ 7448:2013. (Національний стандарт України). Київ : Мінекономрозвитку України, 2014. III, 41 с.
2	Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю - процес забезпечення інформацією суб'єктів контролю різних рівнів управління; сукупність реалізованих рішень відносно обсягів інформації для здійснення внутрішнього контролю, її якісного і кількісного складу, розміщення і форм організації.	Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. докт. екон. наук: 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)»; Донецький національний університет економіки і торгівлі імені Михайла Туган-Барановського. Київ. 2010. 39 с.
3	Інформаційне забезпечення розглядається: як діяльність, що пов'язана з опрацюванням інформації на всіх етапах її проходження аж до кінцевого результату; як система показників, які потрібні для визначення стану системи управління чи для визначення кращої альтернативи у процесі прийняття управлінського рішення.	Набока Л. В., Нікітенко О. Є. Сутність інформаційного забезпечення діяльності органів публічної влади в умовах розвитку інформаційного суспільства. <i>Актуальні проблеми державного управління</i> . №1 (55). 2019. С. 118-125.
4	Інформаційне забезпечення – це система, основними складовими якої є: інформаційні ресурси, інформаційні технології, технічні засоби та програмне забезпечення.	Денисенко М. П., Колос І. В. Інформаційне забезпечення ефективного управління підприємством. <i>Економіка і держава</i> . 2006. №7. С. 19-24.
5	Інформаційне забезпечення – це процес задоволення потреб користувачів в інформації, необхідній для прийняття рішення, для здійснення якого необхідна наявність відповідної інформаційної системи.	Безбородова Т. В. Структурно-морфологічна модель системи інформаційного забезпечення процесу управління. <i>Економіка та держава</i> . 2007. № 4. С. 27-29.
6		Бруханський Р. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств
7	Інформаційне забезпечення - це	Рогоза М. Є., Скляр А. А. Інформаційне

Продовження Додатку В

Таблиця В1. Продовження

1	2	3
	результат процесу отримання, обробки, накопичення, зберігання, аналізу та передачі інформації для прийняття управлінських рішень	України. <i>Економічний аналіз</i> . 2011. Вип. 9, Ч. 2. С. 69-71. забезпечення стратегічного управління і його вплив на невизначеність середовища господарювання. <i>Економіка: проблеми теорії та практики</i> : збірник наукових праць. Вип. 206: В 4т. Т. III. Дніпропетровськ : ДНУ, 2005. С. 641-650.
8	Інформаційне забезпечення розглядається як: процес забезпечення інформацією; сукупність форм документів, нормативної бази і рішень, що реалізуються, щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі	Перепелиця М.М. Деякі теоретичні аспекти інформаційного забезпечення. <i>Вісник Університету внутрішніх справ</i> . 2003. С. 37-45.
9	Інформаційне забезпечення – це система одержання, оцінювання, зберігання та перероблення даних, яка створена з метою вироблення управлінських рішень.	Лономаренко В. С. Інформаційні системи і технології в економіці: підручник. Київ: Академія, 2002. 544 с.
10	Інформаційне забезпечення – це сукупність інформації (даних) про об'єкт контролю, а також засобів та способів її створення (одержання), зберігання, нагромадження та оброблення, кодування та передавання	Кізло М. В. Інформаційне забезпечення процесу контролювання діяльності промислових підприємств. <i>Вісник Національного університету «Львівська політехніка»</i> . 2011. № 714. С. 96-101.
11	Інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю – це взаємопов'язана сукупність контрольної інформації, створюваної відповідно потребам суб'єктів внутрішньогосподарського контролю, а також технологій, засобів та заходів, спрямованих на ефективне функціонування системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.	Король Г. О., Акімова Т. В. Теоретичні засади інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. <i>Ефективна економіка</i> № 11, 2016. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5285

Таблиця Г1. Огляд методичних підходів до об'єктів внутрішнього контролю

№ з/п	Напрями дослідження	Результати дослідження	Очікуваний ефект результатів дослідження	Джерела
1	2	3	4	5
1	Удосконалення методики проведення внутрішнього контролю складання фінансової звітності малого підприємства	Містить тест внутрішнього контролю, план, програму, робочі документи внутрішнього контролера.	Надасть змогу охопити всі аспекти ведення обліку за національними стандартами, дозволить вчасно виявити порушення у обліковій політиці та запобігти банкрутству.	Меліхова Т.О., Синиця Ю.С., Рой Я. А. Удосконалення бухгалтерського обліку за національними стандартами та методики внутрішнього контролю з метою складання достовірної фінансової звітності малих підприємств та запобігання банкрутству. <i>Review of transport economics and management</i> , 2023, Iss. 10(26). Р. 197-206. DOI: https://doi.org/10.15802/rtem2023/300609
2	Удосконалення методики внутрішнього контролю розрахунків з постачальниками	Містить анкету, план, програму, робочі документи внутрішнього контролю.	Надасть змогу охопити всі аспекти обліку розрахунків з постачальниками, дозволить при проведенні внутрішнього контролю вчасно виявити порушення ..., що підвищить ефективність їх роботи.	Меліхова Т. О., Феофанов Л. К., Присяжнюк Д. В. Удосконалення організації та методики внутрішнього та зовнішнього контролю розрахунків з постачальниками. <i>Агросвіт</i> . № 20, 2021. С. 32-39. DOI: 10.32702/2306&6792.2021.20.32
3	Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво	Містить анкету, план, програму, робочі документи внутрішнього контролю.	Надасть змогу охопити всі аспекти обліку витрат на виробництво, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку витрат, вчасно виявити порушення, підвищити економічну безпеку.	Меліхова Т. О., Троян О. В., Лауреанті Д. С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. <i>Інвестиції: практика та досвід</i> . № 3/2019. С. 34-41.

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
4	Удосконалення методики внутрішнього контролю положень облікової політики	Містить концептуальну модель СВК за об'єктом «Облікова політика».	Уможливорює подальші розробки у напрямку вдосконалення інформаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління вітчизняних підприємств.	Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Концептуальна модель системи внутрішнього контролю за об'єктами обліку. <i>Східна Європа: економіка, бізнес та управління</i> . ДВНЗ «Придніпровська державна академія будівництва та архітектури. 2018. № 1 (12). С. 364-368. URL: www.easterneurope-ebm.in.ua 12-2018-ukr
5	Пропонується розробити оптимальну методику проведення перевірки операцій з основними засобами	Містить аналітичні таблиці.	За допомогою вказаних показників можна проаналізувати діяльність, ефективність використання основних засобів та дослідити напрями удосконалення засобів контролю.	Даценко Г.В., Кудирко О.М., Лобачева І.Ф. Особливості обліку та внутрішнього контролю операцій з основними засобами підприємства. <i>Таврійський науковий вісник</i> . Вип. 15, 2023. С. 278-287. DOI: https://doi.org/10.32782/2708-0366/2023.15.35
6	Методика внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції	Містить модель внутрішнього контролю комісійних операцій підприємств та загальну схему методики проведення внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції з продажу товарів.	Удосконалює контрольний процес.	Кузьма Х. Методика внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють комісійні операції та запропонування напрямів її удосконалення. <i>Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал</i> . Вип. 3-4. 2018. С. 59-66. URL: http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/384

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
7	Методика внутрішнього аудиту витрат вантажних перевезень водним транспортом	Методика перевірки має типову структуру, зміст та етапи внутрішнього аудиту витрат з урахуванням особливостей галузі, у діяльності, технологічного процесу вантажних перевезень Уточнено мету, завдання аудиту витрат, етапи аудиту. Розроблено Загальну стратегію аудиту, План аудиту витрат та формування собівартості послуг по перевезенню вантажів водного транспорту, уточнено проведення аудиту собівартості вантажних перевезень, розроблено робочі документи.	Застосування розробленої методики сприятиме підвищенню ефективності управління витратами на перевезення вантажів підприємствами водного транспорту.	Остапенко Ю. П. Методика та організація обліку і аудиту витрат по перевезенню вантажів підприємствами водного транспорту: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2016. 300 с.
8	Методичне забезпечення внутрішнього контролю щодо виявлення ризиків діяльності суб'єктів господарювання будівельної галузі	Запропоновано методичні підходи до контролю ризиків будівельної організації (розроблено поетапний алгоритм визначення ризиків за допомогою системи показників.	Застосування такого методичного підходу сприятиме спрощенню контрольних процедур, підвищенню ефективності управління.	Бурдю І. М. Фінансово-господарський контроль діяльності суб'єктів господарювання: автореф. дис.. ... канд. екон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності); Львівський інститут банківської справи Університету банківської справи

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
				Національного банку України. Львів, 2015. 21 с.
9	Методика формування інформації для здійснення внутрішнього контролю	Запропоновано методичні засади інформаційного забезпечення внутрішнього контролю ефективності бізнес-процесів.	Методика спрямована на виявлення й оцінку ризиків і можливостей.	Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія,
10	Методика внутрішнього контролю положень облікової політики	Запропоновано удосконалити методику шляхом розмежування повноважень між суб'єктами контролю, планування дій та оцінки ризиків, а також приведення процедур контролю у відповідність до прийнятої облікової політики.	Такі заходи обумовлять збереження та примноження ресурсів корпоративного підприємства.	Юнацький М. О. Облікова політика в управлінні діяльністю корпоративних підприємств: організація та методика: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ. 2016. 348 с.
11	Розробка методики внутрішнього контролю заробітної плати на підприємстві	Процес внутрішнього аудиту складається з етапів: планування перевірки; перевірка й оцінка інформації; узагальнення результатів; контроль виконання заходів; пропозиції для запобігання майбутніх негативних явищ.	Такі заходи забезпечать прийняття обґрунтованих рішень управлінським персоналом, дозволить здійснити оптимізацію процесів бухгалтерського обліку, попередження, виявлення та усунення негативних явищ.	Подмешальська Ю. В., Резніченко Л. О. Удосконалення методики внутрішнього аудиту заробітної плати як засобу внутрішнього контролю на підприємстві. <i>Агросвіт</i> . 2019. № 4. С. 88–96. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.88
12	Розробка ефективних	Запропонована організаційно-методична	Методика спрямована	Вовчик Н. Л. Організаційно-методичні засади побудови внутрішнього контролю

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
	методик внутрішнього контролю витрат	концепція внутрішнього контролю витрат молокопереробних підприємств.	на нормалізацію виробничих процесів.	витрат молокопереробних підприємств. <i>Вісник Львівського торговельно-економічного університету</i> . 2019. Вип. 57. С. 110-117.
13	Розробка моделі внутрішнього аудиту витрат	Запропонована модель, яка у межах організаційно-підготовчої стадії передбачає імплементацію гіпотез та версій порушень з витратами, ризик вчинення яких виникає під час здійснення господарських процесів підприємств.	Модель сприятиме вдосконаленню внутрішнього аудиту витрат за часовим параметром, трудомісткістю та підвищенню ймовірності виявлення неправомірних дій у разі їх наявності.	Nazarova K., Kopotienko T., Nehodenko V. Internal audit of enterprise costs (Внутрішній аудит витрат підприємства). <i>Scientia fructuosa</i> . 2022. № 6. p. 128-138.
14	Удосконалення методичного забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі	Містить об'єкти, джерела інформації, етапи, методичні прийоми та контрольні процедури. Запропоновані форми робочих документів суб'єктів внутрішнього контролю в сфері перевірки зовнішньоекономічних операцій.	Розроблена методика внутрішнього контролю дозволить отримувати користувачам достовірну інформацію та приймати ефективні управлінські рішення в сфері налагодження євроінтеграційних зав'язків.	Кінзерська Н. В. Методичне забезпечення внутрішнього контролю зовнішньоекономічної діяльності підприємств торгівлі. <i>Економіка та суспільство</i> . Вип. # 27 / 2021. URL:https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/442/424 DOI: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-34
15	Методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій із запасами в системі управління	Розшифровуються процедури контролю обліку операцій із запасами.	Поліпшення системи управління процесами матеріального забезпечення.	Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством: монографія. Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с. (С. 138-156). URL:

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
	процесами матеріального забезпечення			https://dspace.kntu.kr.ua/server/api/core/bitstreams/0e4c63e8-ff79-4afb-b875-998cf83835e2/content
16	Розвиток методики здійснення внутрішнього контролю на підприємствах з газопостачання та газифікації	Запропоновано: Положення про відділ внутрішнього контролю; алгоритм підготовки послідовності проведення та узагальнення результатів внутрішнього контролю за процесами підприємств з газопостачання та газифікації.	Це надало змогу встановити перелік основних питань перевірки та розробити типовий класифікатор порушень, що забезпечить розуміння послідовності перевірки процесів, пов'язаних з природним газом.	Белік В. Д. Внутрішній контроль діяльності
17	Удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю витрат підприємства	Запропоновано синтезований підхід здійснення контролю за складовими: бухгалтерського обліку та фінансової звітності (з місцями виникнення, за елементами); обліку та звітності у сфері оподаткування (щодо податку на прибуток); управлінського обліку (оцінка запасів та визначення фінансових результатів, прийняття рішень, можливості впливу тощо).	Це надало змогу встановити чинник забезпечення ефективності функціонування підприємства.	Артюх О. В., Криванич М. Ю. Внутрішній контроль обліку витрат: методичні аспекти. <i>Економіка та суспільство</i> . Мукачівський державний університет: м. Мукачево. Вип. 16. 2018. С. 914-920.

Продовження Додатку Г

Таблиця Г1. Продовження

1	2	3	4	5
18	Розробка методичного забезпечення внутрішнього контролю розрахунків підприємства за податками та іншими обов'язковими платежами	Поглиблення механізму застосування процедур внутрішнього контролю в контексті МСА: інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання та аналітичні процедури.	Результати узагальнення інформації щодо вибору процедур для вирішення завдань внутрішнього контролю сприятиме попередженню, своєчасному виявленню та усуненню можливих невідповідностей, внаслідок чого є можливість мінімізувати втрати, пов'язані з фінансовими санкціями.	Шерстюк О. Л. Методика внутрішнього контролю розрахунків підприємства за податками та іншими обов'язковими платежами. <i>Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету</i> . 2023. Вип. 55. С. 67-76. URL: http://jnas.nbu.gov.ua/article/UJRN-0001438517
19	Удосконалення методичних підходів під час контролю використання оборотних активів	При визначенні контрольних процедур пропонуються окремі заходи у частині аналізу оборотних активів	Методика повинна забезпечувати ефективне використання оборотних активів та їх окремих компонентів	Міняйло В. П., Негоденко В. С., Копотієнко Т. Ю., Овчарик Р. Ю. Внутрішній контроль та аналіз оборотних активів підприємства <i>Інтернаука</i> . 2024. №1. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-1-9618

Додаток Е

Таблиця Е1. Показники аналізу фінансового стану підприємства

Група показників	Показник	Група показників	Показник
Показники майнового стану	Коефіцієнт придатності основних засобів	Показники ліквідності	Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)
	Коефіцієнт оновлення основних засобів		Коефіцієнт швидкої ліквідності
	Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості		Коефіцієнт абсолютної ліквідності
Показники операційних витрат	Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг	Показники фінансової стійкості	Коефіцієнт автономії
	Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг		Коефіцієнт мобільності
	Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг		Коефіцієнт фінансового ризику
Показники рентабельності	Рентабельність продукції (наданих послуг)		Коефіцієнт маневреності власного капіталу
	Чиста рентабельність продажів		Коефіцієнт забезпеченості запасів власними оборотними коштами
	Рентабельність основного капіталу	Показники ефективності діяльності	Темп зростання вантажообігу
	Рентабельність власного капіталу		Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів
	Рентабельність сукупного капіталу		Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів
Показники ділової активності	Коефіцієнт оборотності оборотних активів		
	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості		
	Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості		
	Віддача основних засобів		
	Продуктивність праці		

Додаток Ж

Таблиця Ж1. Методика розрахунку показників для оцінки ризиків

Показник	Методика розрахунку
1	2
Показники майнового стану	
Коефіцієнт придатності основних засобів	Відношення залишкової вартості основних засобів до первісної вартості основних засобів
Коефіцієнт оновлення основних засобів	Відношення вартості основних засобів що надійшли до первісної вартості основних засобів
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	Відношення вартості активної частини основних засобів до загальної вартості основних засобів
Показники операційних витрат	
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг	Відношення собівартості послуг до суми чистого доходу
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг	Відношення адміністративних витрат до суми чистого доходу
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг	Відношення інших операційних витрат до суми чистого доходу
Показники рентабельності	
Рентабельність продукції (наданих послуг)	Відношення прибутку від реалізації до собівартості реалізованих послуг
Чиста рентабельність продажів	Відношення чистого прибутку до чистого доходу
Рентабельність основного капіталу	Відношення чистого прибутку до основного капіталу
Рентабельність власного капіталу	Відношення чистого прибутку до власного капіталу
Рентабельність сукупного капіталу	Відношення чистого прибутку до сукупного капіталу
Показники ділової активності	
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	Відношення чистого доходу до середньорічної вартості оборотних активів
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Відношення чистого доходу до суми дебіторської заборгованості
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Відношення суми дебіторської заборгованості до суми кредиторської заборгованості
Віддача основних засобів	Відношення чистого доходу до вартості основних засобів
Продуктивність праці	Відношення чистого доходу до середньооблікової вартості працівників
Показники ліквідності	
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	Відношення оборотних активів до суми поточних зобов'язань
Коефіцієнт швидкої ліквідності	Відношення високо та середньо ліквідних активів до поточних зобов'язань
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Відношення високоліквідних оборотних активів до поточних зобов'язань

Продовження Додатку Ж

Таблиця Ж1. Продовження

1	2
Показники фінансової стійкості	
Коефіцієнт автономії	Відношення власного капіталу до валюти балансу
Коефіцієнт мобільності	Співвідношення оборотних і необоротних активів
Коефіцієнт фінансового ризику	Відношення позикового капіталу до власного капіталу
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	Відношення власних оборотних коштів до власного капіталу
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	Відношення власних оборотних коштів до суми активів
Показники ефективності діяльності	
Темп зростання вантажообігу	Відношення обсягу вантажообігу поточного періоду до обсягу вантажообігу базисного періоду
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	Відношення обсягу вантажопереробки, пов'язаного з експортом товарів, поточного періоду до обсягу вантажопереробки, пов'язаного з експортом товарів, базисного періоду
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	Відношення обсягу вантажопереробки, пов'язаного з імпортом товарів, поточного періоду до обсягу вантажопереробки, пов'язаного з імпортом товарів, базисного періоду

Додаток И

Таблиця И1. Нормування показників оцінки діяльності підприємства

Показник	Нормативне (рекомендоване) значення	Напрямок позитивних змін	Інтервал значення коефіцієнта за зонами ризику			
			мінімального ризiku	допустимого ризiku	критичного ризiku	катастрофічного ризiku
1	2	3	4	5	6	7
Показники майнового стану						
Коефіцієнт придатності основних засобів	> 0,50	Збільшення	(0,50; 1]	[0,35; 0,50]	[0,25; 0,35)	(0; 0,25)
Коефіцієнт оновлення основних засобів	x	Збільшення	В динаміці			
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	x	Збільшення	В динаміці			
Показники операційних витрат						
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг	x	Зменшення	В динаміці			
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг	x	Зменшення	В динаміці			
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг	x	Зменшення	В динаміці			

Продовження Додатку И

Таблиця И 2. Нормування показників рентабельності та ділової активності

Показник	Нормативне (рекомендоване) значення	Напрямок позитивних змін	мінімального ризик	Інтервал значення коефіцієнта за зонами ризику		
				допустимого ризик	критичного ризик	катастрофічного ризик
1	2	3	4	5	6	7
Чиста рентабельність продажів	> 0	Збільшення	≥ 0, 05	(0; 0,05)	[-0,01; 0]	< - 0,01
1	2	3	4	5	6	7
Рентабельність основного капіталу	> 0	Збільшення	≥ 0,10	(0; 0,10)	[-0,05; 0]	< - 0,05
Рентабельність власного капіталу	> 0	Збільшення	≥ 0,10	(0; 0,10)	[-0,05; 0]	< - 0,05
Рентабельність сукупного капіталу	> 0	Збільшення	≥ 0,05	(0; 0,05)	[-0,01; 0]	< - 0,01
Показники ділової активності						
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	х	Збільшення	В динаміці			
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	х	Збільшення	В динаміці			
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	≥ 1	Збільшення	≥ 1	[0,80; 1,00)	[0,50; 0,80)	< 0,50
Показники ділової активності						
Віддача основних засобів	х	Збільшення	В динаміці			
Продуктивність праці	х	Збільшення	В динаміці			
Показники ліквідності						
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	> 2,00	Збільшення	> 2,00	[1,00; 2,00]	[0,80; 1,00)	< 0,80

Продовження Додатку И

Таблиця И 2. Продовження

1	2	3	4	5	6	7
Коефіцієнт швидкої ліквідності	> 1,00	Збільшення	> 1,00	[0,80; 1,00]	[0,50; 0,80)	< 0,50
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	> 0,25	Збільшення	> 0,25	[0,20; 0,25]	[0,10; 0,20)	< 0,10
Показники фінансової стійкості						
Коефіцієнт автономії	> 0,50	Збільшення	> 0,5	(0,30; 0,50]	(0; 0,30]	< 0
Коефіцієнт мобільності	x	Збільшення	В динаміці			
Коефіцієнт фінансового ризику	< 1,00	Зменшення	< 1,00	(1,00; 1,50]	(1,50; 2,00]	> 2,00
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	> 0,10	Збільшення	> 0,10	(0,05; 0,10]	(0; 0,05]	< 0
Показники фінансової стійкості						
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	> 0,5	Збільшення	> 0,5	[0,10; 0,50]	(0; 0,10)	< 0
Показники ефективності діяльності						
Темп зростання вантажообігу	x	Збільшення	В динаміці			
Темп зростання вантажообігу з експорту товарів	x	Збільшення	В динаміці			
Темп зростання вантажообігу з імпорту товарів	x	Збільшення	В динаміці			

Додаток К

Таблиця К1. Групи фінансових показників ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,088	0,085	0,087	0,083	0,076
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,003	0,002	0,011	0,009	0,001
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	0,530	0,530	0,520	0,530	0,520
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,752	0,762	0,857	0,875	0,907
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,030	0,029	0,033	0,035	0,037
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,094	0,072	0,108	0,086	0,067
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	0,329	0,312	0,166	0,143	0,103
Чиста рентабельність продажу	0,158	0,125	0,071	0,038	0,056
Рентабельність основного капіталу	0,277	0,157	0,083	0,044	0,055
Рентабельність власного капіталу	0,256	0,132	0,070	0,036	0,041
Рентабельність сукупного капіталу	0,192	0,110	0,061	0,036	0,041
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	1,753	1,255	1,169	1,151	0,992
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	441,8	434,5	422,0	409,2	329,1
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	4,217	3,328	3,372	2,893	1,842
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	21,882	14,031	22,043	14,378	16,289
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	0,590	1,081	0,861	1,208	0,540
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1,639	3,118	4,278	3,429	4,008
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,105	2,093	2,543	2,157	1,865
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,790	1,353	1,888	1,467	1,412
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	0,749	0,835	0,875	0,860	0,863
Коефіцієнт мобільності	0,403	0,360	0,341	0,389	0,521
Коефіцієнт фінансового ризику	0,334	0,197	0,142	0,163	0,159
Коефіцієнт маневреності власного	0,049	0,120	-8,305	1,000	1,000

Продовження Додатку К

Таблиця К1. Продовження

1	2	3	4	5	6
капіталу					
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,037	0,100	-7,271	0,860	0,863
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	0,934	0,943	0,928	0,925	0,745
Темп зростання вантажообробки, пов'язаної з експортом товарів	0,997	1,008	1,097	0,997	0,763
Темп зростання вантажообробки, пов'язаної з імпортом товарів	0,956	0,861	0,569	1,703	0,750

Таблиця К2. Групи фінансових показників ДП «Стивідорна компанія
«Ольвія»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,350	0,375	0,357	0,390	0,362
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,092	0,089	0,036	0,031	0,024
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	0,437	0,421	0,363	0,459	0,463
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,544	0,605	0,732	0,829	0,830
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,042	0,055	0,061	0,077	0,072
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,043	0,042	0,067	0,092	0,068
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	0,838	0,653	0,366	0,207	0,205
Чиста рентабельність продажу	0,336	0,267	0,154	0,018	0,088
Рентабельність основного капіталу	0,487	0,322	0,139	0,016	0,085
Рентабельність власного капіталу	0,271	0,229	0,102	0,011	0,059
Рентабельність сукупного капіталу	0,245	0,203	0,093	0,011	0,056
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	1,450	1,207	0,903	0,849	0,968
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	561,8	565,9	516,6	463,0	545,6
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	2,213	2,466	2,305	2,076	2,028
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	5,657	10,281	9,340	7,883	25,928

Продовження Додатку К

Таблиця К2. Продовження

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1,596	0,727	1,495	1,854	0,647
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	3,420	2,661	3,224	5,027	5,759
Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,002	2,209	0,796	3,899	4,792
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1,665	1,571	1,681	2,576	4,341
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	0,903	0,884	0,918	0,944	0,945
Коефіцієнт мобільності	0,493	0,445	0,357	0,394	0,461
Коефіцієнт фінансового ризику	0,107	0,131	0,089	0,060	0,058
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,258	0,217	0,197	0,240	0,276
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,234	0,192	0,181	0,226	0,261
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	0,962	1,021	0,866	0,746	1,058
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	0,971	1,030	0,890	0,658	0,996
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	0,954	1,011	0,894	4,024	1,412

Таблиця К3. Групи фінансових показників ПрАТ «УДП»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,081	0,090	0,106	0,102	0,090
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,007	0,030	0,044	0,007	0,006
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	0,901	0,810	0,896	0,902	0,910
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,867	0,954	0,921	0,932	0,824
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,100	0,076	0,087	0,095	0,092
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,085	0,059	0,075	0,098	0,266
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	0,153	0,048	0,086	0,073	0,214

Продовження Додатку К

Таблиця К3. Продовження

1	2	3	4	5	6
Чиста рентабельність продажу	0,047	0,002	0,008	-0,010	0,120
Рентабельність основного капіталу	0,490	0,021	0,084	-0,109	1,081
Рентабельність власного капіталу	0,180	0,010	0,050	-0,072	0,399
Рентабельність сукупного капіталу	0,112	0,010	0,050	-0,020	0,235
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	10,487	11,154	10,347	11,055	9,025
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	340,0	465,7	528,2	520,3	463,4
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	3,973	22,823	76,065	2,893	3,055
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	6,402	5,214	5,958	3,557	4,396
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1,162	0,786	0,731	0,998	1,587
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1,657	0,179	0,054	0,984	1,569
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1,154	0,891	0,760	0,813	1,147
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,126	0,106	0,068	0,012	0,057
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	0,618	0,442	0,401	0,280	0,590
Коефіцієнт мобільності	1,503	0,289	0,088	2,430	1,805
Коефіцієнт фінансового ризику	0,617	1,263	1,492	2,567	0,695
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,354	0,224	0,081	-0,040	0,396
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,219	0,099	0,032	-0,011	0,233
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	0,894	0,925	1,093	1,028	0,860
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	1,181	0,976	1,065	1,014	0,468
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	0,376	0,341	3,143	3,409	0,800

Таблиця К4. Показники ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,155	0,152	0,154	0,811	0,738
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,012	0,006	0,025	0,002	0,001
Питома вага активної частини	0,700	0,700	0,710	0,600	0,600

Продовження Додатку К

Таблиця К4. Продовження

1	2	3	4	5	6
основних засобів у їх загальній вартості					
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,792	0,834	0,884	1,005	0,951
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,039	0,048	0,056	0,059	0,072
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,111	0,097	0,130	0,339	0,280
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	0,263	0,199	0,131	-0,005	0,051
Чиста рентабельність продажу	0,162	0,078	0,009	-0,270	-0,133
Рентабельність основного капіталу	0,081	0,078	0,009	-0,376	-0,142
Рентабельність власного капіталу	0,089	0,044	0,005	-0,249	-0,094
Рентабельність сукупного капіталу	0,084	0,039	0,005	-0,195	-0,074
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	1,003	1,005	0,987	1,394	1,071
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	269,3	270,1	284,0	277,6	221,6
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,361	1,342	1,429	2,090	1,681
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,528	4,952	3,416	7,922	7,642
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1,769	1,856	1,607	0,522	0,424
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	5,228	5,657	3,299	1,756	1,742
Коефіцієнт швидкої ліквідності	3,921	4,243	1,993	0,857	0,800
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2,129	2,710	0,613	0,397	0,417
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	0,940	0,899	0,858	0,783	0,789
Коефіцієнт мобільності	0,708	0,606	0,551	0,529	0,499
Коефіцієнт фінансового ризику	0,129	0,113	0,166	0,277	0,268
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,352	0,307	0,248	0,165	0,154
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,940	0,276	0,213	0,129	0,121
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	0,986	1,001	0,978	1,032	0,957
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	0,992	1,007	0,962	1,009	1,082
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	0,989	1,003	1,025	1,026	0,421

Продовження Додатку К

Таблиця К5. Групи фінансових показників ДП «Морський торговельний порт
«Южний»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,393	0,374	0,378	0,770	0,665
Коефіцієнт оновлення основних засобів	0,042	0,004	0,070	0,062	0,048
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	0,521	0,500	0,513	0,596	0,622
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,480	0,612	0,710	0,696	0,661
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,057	0,089	0,093	0,077	0,091
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	0,218	0,238	0,255	0,198	0,087
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1,084	0,635	0,408	0,436	0,514
Чиста рентабельність продажу	0,332	0,153	0,053	0,024	0,182
Рентабельність основного капіталу	0,341	0,140	0,050	0,024	0,251
Рентабельність власного капіталу	0,244	0,096	0,032	0,015	0,138
Рентабельність сукупного капіталу	0,185	0,072	0,024	0,013	0,120
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	1,028	0,914	0,952	0,974	1,377
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	583,1	563,7	620,7	753,3	953,4
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	1,316	1,073	1,095	1,528	1,498
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	7,962	5,713	3,518	7,092	14,022
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1,860	1,684	1,573	1,494	0,569
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	10,308	5,473	4,196	6,431	4,848
Коефіцієнт швидкої ліквідності	8,890	4,259	3,258	4,918	3,791
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	7,186	3,231	1,952	3,533	3,273
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	0,761	0,750	0,755	0,898	0,872
Коефіцієнт мобільності	0,739	0,781	0,713	0,553	0,790
Коефіцієнт фінансового ризику	0,314	0,333	0,324	0,114	0,146
Коефіцієнт маневреності власного	0,244	0,252	0,227	0,283	0,360

Продовження Додатку К

Таблиця К5. Продовження

1	2	3	4	5	6
капіталу					
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	0,186	0,189	0,171	0,254	0,314
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	1,252	1,115	1,073	1,528	0,806
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	1,328	1,227	1,041	1,147	1,470
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	0,995	0,998	0,872	0,901	1,089

Таблиця Л1. Нормовані значення показників діяльності ДП «Ізмаїльський морський торговельний порт»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	4	4	4	4	4
Коефіцієнт оновлення основних засобів	х	3	2	3	4
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	х	1	2	1	2
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	2	3	3	4
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	1	2	2	2
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	1	2	1	1
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1	1	1	1	1
Чиста рентабельність продажу	1	1	1	2	1
Рентабельність основного капіталу	1	1	2	2	2
Рентабельність власного капіталу	1	1	2	2	2
Рентабельність сукупного капіталу	1	1	1	2	2
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	х	2	2	2	3
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	х	2	2	2	3
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	х	3	2	3	4
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	х	2	1	2	1
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	3	1	2	1	3
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	2	1	1	1	1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	1	1	1	1
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1	1	1	1	1
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	1	1	1	1	1
Коефіцієнт мобільності	х	2	3	2	1

Продовження Додатку Л

Таблиця Л1. Продовження

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт фінансового ризику	1	1	1	1	1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	3	2	4	1	1
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	3	2	4	1	1
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	х	2	2	2	3
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	х	1	1	2	3
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	х	2	3	1	3

Таблиця Л2. Нормовані значення показників діяльності ДП «Стивідорна компанія «Ольвія»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	2	2	2	2	2
Коефіцієнт оновлення основних засобів	х	1	2	2	3
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	х	2	3	1	1
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	2	3	3	2
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	2	3	4	3
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	1	2	3	1
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1	1	1	1	1
Чиста рентабельність продажу	1	1	1	2	1
Рентабельність основного капіталу	1	1	1	2	2
Рентабельність власного капіталу	1	1	1	2	2
Рентабельність сукупного капіталу	1	1	1	2	1
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	х	2	3	4	2
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	х	1	2	3	1

Продовження Додатку Л

Таблиця Л2. Продовження

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	x	1	2	2	2
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	x	1	2	2	1
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1	3	1	1	3
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1	1	1	1	1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	1	1	1	1
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1	1	1	1	1
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	1	1	1	1	1
Коефіцієнт мобільності	x	2	3	2	1
Коефіцієнт фінансового ризику	1	1	1	1	1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2	2	2	2	2
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	2	2	2	2	2
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	x	1	2	3	1
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	x	1	2	3	2
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	x	1	2	1	2

Таблиця Л3. Нормовані значення показників діяльності ПрАТ «УДП»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	4	4	4	4	4
Коефіцієнт оновлення основних засобів	x	1	1	3	4
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	x	2	1	1	1
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	3	2	3	2
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	1	2	3	3

Продовження Додатку Л

Таблиця Л3. Продовження

1	2	3	4	5	6
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	1	2	3	4
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1	2	2	2	1
Чиста рентабельність продажу	2	2	2	4	1
Рентабельність основного капіталу	1	2	2	4	1
Рентабельність власного капіталу	1	2	2	4	1
Рентабельність сукупного капіталу	1	2	1	3	1
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	x	1	2	1	2
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	x	1	1	1	2
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	x	1	1	4	2
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	x	2	1	3	2
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1	3	3	2	1
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	2	4	4	3	2
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	2	3	2	1
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	3	3	4	4	4
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	1	2	2	3	1
Коефіцієнт мобільності	x	4	4	1	2
Коефіцієнт фінансового ризику	1	2	2	4	1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2	2	3	4	1
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	2	3	3	4	2
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	x	2	1	1	3
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	x	2	1	1	4
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	x	3	4	3	2

Продовження Додатку Л

Таблиця Л4. Нормовані значення показників діяльності ДП «Морський торговельний порт «Чорноморськ»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	4	4	4	4	4
Коефіцієнт оновлення основних засобів	х	3	1	3	4
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	х	1	1	2	1
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	2	3	4	3
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	2	3	4	4
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	х	1	2	4	3
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1	1	1	3	2
Чиста рентабельність продажу	1	1	2	4	4
Рентабельність основного капіталу	2	2	2	4	4
Рентабельність власного капіталу	2	2	2	4	4
Рентабельність сукупного капіталу	1	2	2	4	4
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	х	1	2	1	2
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	х	1	1	2	3
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	х	2	1	1	3
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	х	1	2	1	1
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1	1	1	3	4
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1	1	1	2	2
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	1	1	2	2
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1	1	1	1	1
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	1	1	1	1	1
Коефіцієнт мобільності	х	2	3	3	3
Коефіцієнт фінансового ризику	1	1	1	1	1
Коефіцієнт маневреності власного	2	2	2	2	2

Продовження Додатку Л

Таблиця Л4. Продовження

1	2	3	4	5	6
капіталу					
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	1	2	2	2	2
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	x	1	2	1	2
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	x	1	2	1	1
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	x	1	1	1	4

Таблиця Л5. Нормовані значення показників діяльності ДП «Морський торговельний порт «Южний»

Показник	2019 р.	2020 р.	2021р.	2022 р.	2023 р.
1	2	3	4	5	6
Показники майнового стану					
Коефіцієнт придатності основних засобів	2	2	2	1	1
Коефіцієнт оновлення основних засобів	x	4	1	2	3
Питома вага активної частини основних засобів у їх загальній вартості	x	2	1	1	1
Показники операційних витрат					
Виробничі витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	2	3	1	1
Адміністративні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	3	4	3	4
Інші операційні витрати на одну гривню реалізованих послуг, грн/грн	x	2	3	1	1
Показники рентабельності					
Рентабельність продукції (наданих послуг)	1	1	1	1	1
Чиста рентабельність продажу	1	1	1	2	1
Рентабельність основного капіталу	1	1	2	2	1
Рентабельність власного капіталу	1	2	2	2	1
Рентабельність сукупного капіталу	1	1	2	2	1
Показники ділової активності					
Віддача основних засобів, грн/грн	x	3	2	1	1
Продуктивність праці, тис. грн/чол.	x	2	1	1	1
Коефіцієнт оборотності оборотних активів	x	3	2	1	2
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	x	2	3	1	1

Продовження Додатку Л

Таблиця Л5. Продовження

1	2	3	4	5	6
Коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	1	1	1	1	
Показники ліквідності					
Коефіцієнт покриття (загальної ліквідності)	1	1	1	1	1
Коефіцієнт швидкої ліквідності	1	1	1	1	1
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	1	1	1	1	1
Показники фінансової стійкості					
Коефіцієнт автономії	1	1	1	1	1
Коефіцієнт мобільності	x	1	2	3	1
Коефіцієнт фінансового ризику	1	1	1	1	1
Коефіцієнт маневреності власного капіталу	2	2	2	2	2
Коефіцієнт забезпеченості активів власними оборотними коштами	2	2	2	2	2
Показники ефективності діяльності					
Темп зростання вантажообігу	x	2	2	1	3
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з експортом товарів	x	2	2	1	1
Темп зростання вантажопереробки, пов'язаної з імпортом товарів	x	2	3	2	1

СПИСОК ПУБЛІКАЦІЙ ЗДОБУВАЧА ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Наукові праці, в яких опубліковано основні наукові результати дисертації

1.1. Монографії

1. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Методологічні засади внутрішнього контролю у світлі міжнародних та національних вимог. Міжнародні стандарти фінансової звітності – теоретичні засади та практика впровадження в Україні: монографія / за ред. Н. О. Лоханової. Харків: «Діса плюс», 2019. С. 61-71. URL : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/11539> (0,6 д. а.). *Особистий внесок здобувача: проведено узагальнення нормативних вимог та наукових підходів щодо визначення внутрішнього контролю у системі управління суб'єктів господарювання (0,3 д. а.); Артюх О. В. – проведено аналіз регламентації внутрішнього контролю у бюджетній сфері (0,3 д. а.).*

2. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. Moderní aspekty vědy: LV. Díl mezinárodní kolektivní monografie / Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o. Česká republika: Mezinárodní Ekonomický Institut s.r.o., 2025. str. 422-447. URL : <http://perspectives.pp.ua/public/site/mono/mono-55.pdf> (1.1 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розкрито сутність основних контрольних процедур на стадії попереднього дослідження підконтрольного об'єкта (0,6 д. а.); Артюх О. В. – проведено аналіз дефініцій у сфері інформаційного забезпечення (0,5 д. а.).*

1.2. Публікації у наукових фахових виданнях України

3. Артюх О. В., Хетагурова Н. О., Концептуальна модель системи внутрішнього контролю за об'єктами обліку. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. Наукове фахове видання ДВНЗ «Придніпровська державна

академія будівництва та архітектури. 2018. № 1 (12). С. 364-368. ISSN (Online): 2518-1971. URL: www.easterneurope-ebm.in.ua 12-2018-ukr (0,4 д. а.).
Особистий внесок здобувача: побудовано концептуальну модель системи внутрішнього контролю за окремими об'єктами внутрішнього контролю (0,2 д. а.); Артюх О. В. – висвітлено концептуальні засади внутрішнього контролю та підходи до інформаційного забезпечення (0,2 д. а.).

4. Хетагурова Н. О. Значення підприємств водного транспорту в національній економіці України. *Економіка та суспільство*. 2024. № 70. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/5337> (0,5 д. а.).

5. Хетагурова Н. О. Оцінка ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Сталий розвиток економіки*. № 1 (52), 2025. С. 410-417. URL: <https://economdevelopment.in.ua/index.php/journal/article/view/1199> (0,8 д. а.).

6. Хетагурова Н. О. Взаємодія учасників у процесі управління ризиками та внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах. *Бізнес-навігатор*. Вип. 2 (79) 2025. С. 158-163. URL : http://www.business-navigator.ks.ua/journals/2025/79_2025/27.pdf (0,5 д.а.).

7. Хетагурова Н.О. Оцінювання ризиків як чинник підвищення ефективності внутрішнього контролю. *Наукові перспективи*. № 3(57). 2025. С. 891-900. URL : <http://perspectives.pp.ua/index.php/np/article/view/21930> (0,6 д.а.).

2. Наукові праці апробаційного характеру

8. Хетагурова Н. О. Проблеми внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. *Глобальні та регіональні аспекти інноваційного розвитку економіки: збірник матеріалів Всеукраїнської науково.-практичної конференції молодих вчених (м. Одеса, 23 березня 2018 р.)*. Одеса: ОНЕУ, 2018. С. 133-135 (0,1 д. а.).

9. Хетагурова Н. О. Внутрішній контроль: нормативне регулювання. *Забезпечення економічної безпеки за умов фінансової нестабільності: збірник*

тез наукових робіт учасників Міжнародної науково-практичної конференції для студентів, аспірантів та молодих учених (м. Київ, 27 червня 2020 р.). Київ : Аналітичний центр «Нова Економіка», 2020. С. 74-77 (0,2 д. а.).

10. Артюх О. В., Хетагурова Н. О., Лищенко О. Г. Удосконалення концептуальних підходів системи внутрішнього контролю. *Інновації для відродження: національний, регіональний, міжнародний контекст: тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції* (м. Запоріжжя, 12-13 жовтня 2023 р.). Запоріжжя: НУ «Запорізька політехніка», 2023. С. 344-347 (0,3 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розглянуто функціонування суб'єктів внутрішнього контролю за моделлю «Трьох ліній захисту»* (0,1 д. а.); *Артюх О. В. – проаналізовано концепцію ризикоорієнтованого внутрішнього контролю* (0,1 д. а.); *Лищенко О. Г. – простежено еволюцію підходів до концептуальних засад системи внутрішнього контролю* (0,1 д. а.).

11. Артюх О. В., Самострол С. В., Хетагурова Н. О. Система внутрішнього контролю за моделлю COSO: огляд концептуальних засад. *Глокалізаційні аспекти інноваційного розвитку економіки: збірник матеріалів Всеукраїнської науково-практичної конференції молодих вчених* (м. Одеса, 13 жовтня 2023 р.). Одеса: ОНЕУ, 2023. С. 166-167 (0,3 д. а.). *Особистий внесок здобувача: розглянуто інтегровану концепцію системи внутрішнього контролю за моделлю COSO, виходячи з її п'яти структурних компонентів* (0,1 д. а.); *Артюх О. В. – проаналізовано наукові підходи до визначення системи внутрішнього контролю* (0,1 д. а.); *Самострол С. В. – розглянуто принципи внутрішнього контролю за моделлю COSO* (0,1 д. а.).

12. Хетагурова Н. О. Ретроспективний аналіз розвитку внутрішнього контролю: *Стратегія розвитку України: фінансово-економічний та гуманітарний аспекти: матеріали X Міжнародної науково-практичної конференції* (м. Київ, 20 жовтня 2023 р.). Київ: Інтерсервіс, 2023. С. 352-357 (0,3 д. а.).

13. Артюх О. В., Хетагурова Н. О. Місце внутрішнього контролю у системі управління підприємством. *Сучасні трансформації у світовій*

економіці: виклики та пріоритети розвитку: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів та молодих вчених (м. Одеса, 27 жовтня 2023 р.). Одеса: МГУ, 2023. С. 71-74 (0,2 д. а.) Особистий внесок здобувача: визначено місце внутрішнього контролю в управлінському процесі на підставі функціональної взаємодії внутрішнього контролю з іншими елементами системи управління (0,1 д. а.); Артюх О. В. – досліджено складові системи управління підприємством (0,1 д. а.).



ТОВ «СУДНОРЕМОНТНЕ ПІДПРИЄМСТВО «ДУНАЙСУДНОСЕРВІС»

Юридична адреса:

Україна, 68602, Одеська обл., Ізмаїльський р-н, м. Ізмаїл, вул. Придунайська, 232,
код ЄДРПОУ 31893917 тел. (048) 708-14-30

E-mail: rivertransservice@gmail.com, Web-site: www.izmdss.od.ua

Вих. № 54

від 20.03.2025 р.

ДОВІДКА

про використання наукових напрацювань за результатами дисертаційної
роботи на здобуття ступеня доктора філософії

Хетагурової Наталії Олександрівни

на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у
системі управління підприємств водного транспорту»

Наукові напрацювання, отримані здобувачем Одеського національного економічного університету Хетагуровою Наталією Олександрівною за результатами дисертаційної роботи, були розглянуті товариством. Це дало можливість відмітити вагомий внесок автора у розкритті сучасних проблем функціонування ефективної системи внутрішнього контролю у частині термінології, сутності, видів та методичного забезпечення внутрішнього контролю.

Товариством для впровадження у діючу практику внутрішнього контролю прийнято пропозиції автора щодо:

- порядку формування документального забезпечення контролю на підставі синтезу обліково-аналітичних ресурсів за послідовними етапами;
- методики оцінювання ризиків діяльності за нормативним методом, з врахуванням особливостей підприємства водного транспорту

Практичне використання запропонованих розробок Наталії Олександрівни Хетагурової дасть змогу підвищити результативність контрольних заходів та загалом ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства.

З повагою,
Директор



Руслан ГРУШКО



06/1
Big 18.03.25p

МІНІСТЕРСТВО РОЗВИТКУ ГРОМАД ТА ТЕРИТОРІЙ УКРАЇНИ
Державне підприємство
«Одеський морський торговельний порт»
 (ДП «Одеський порт»)

пл. Митна, 1, м. Одеса, 65082, Код ЄДРПОУ 01125666 тел. (048) 729-47-00
 e-mail: odsea@omtp.com.ua, web: https://omtp.com.ua

ДОВІДКА

щодо практичного впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Хетагурової Н.О.
 на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі
 управління підприємств водного транспорту»

Для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю ДП
 «Одеський морський торговельний порт» прийнято до впровадження у діючу
 практику контролю такі пропозиції автора, як:

- застосування методичного підходу до формування обліково-аналітичного
 забезпечення внутрішнього контролю за кожним його етапом, з урахуванням
 специфіки інформаційних ресурсів та різноманітних ризиків;
- розроблення внутрішнього стандарту управління ризиками за
 запропонованою моделлю;
- проведення аналізу впливу витратних факторів на показник
 рентабельності діяльності підприємства водного транспорту за допомогою
 кореляційно-регресійного моделювання.

Використання наведених рекомендацій дозволить підвищити ефективність
 внутрішнього контролю у системі управління ДП «Одеський морський
 торговельний порт».

Довідка видана для представлення за місцем захисту дисертації на здобуття
 ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі
 знань 07 «Управління та адміністрування».

Заступник директора з економічних питань



Н.О.Караджа

АКТ

ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «УКРАЇНСЬКЕ ДУНАЙСЬКЕ ПАРОПЛАВСТВО»

Госпрозрахунковий відокремлений структурний підрозділ
«Кілійський суднобудівельно-судноремонтний завод»
приватного акціонерного товариства
«Українське Дунайське пароплавство»
(ГВСП «КСБСРЗ» ПрАТ «УДП»)

юридична адреса ПрАТ «УДП»: вул. Флотська, 28, м. Ізмаїл, Одеська обл., 68600, Україна
місцезнаходження ГВСП «КСБСРЗ» ПрАТ «УДП»: вул. Незалежності, 2-А м. Кілій, Одеська обл., 68303, Україна
тел.: +38 (04843) 4 14 80, e-mail: ofkbsrz@ukr.net, ідентифікаційний код 33113076

18.03.2025 № 01-13.4.208

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертації
Хетагурової Наталії Олександрівни
на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у
системі управління підприємств водного транспорту»

Ознайомлення з результатами дисертації дає змогу зазначити наукову вагомість її теоретичних, методичних та практичних доробок здобувача.

Автором, з метою удосконалення методичних підходів внутрішнього контролю на підприємстві водного транспорту запропоновано:

- оновлювати обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю, застосовуючи синтезований підхід у частині інформаційних ресурсів бухгалтерського, податкового обліку, з врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю;
- уточнювати внутрішні регламенти у частині обґрунтовування витрат, які формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг, за видами, обсягом, економічною доцільністю.

Керівництвом ГВСП «КСБСРЗ» прийнято рішення впроваджувати у діючу практику запропоновані напрями удосконалення внутрішнього контролю в системі управління підприємства водного транспорту.

Директор



Віталій КРАВЧЕНКО



ІЗМАЇЛЬСЬКА ФІЛІЯ
ДП «АДМІНІСТРАЦІЯ МОРСЬКИХ ПОРТІВ УКРАЇНИ»
АДМІНІСТРАЦІЯ ІЗМАЇЛЬСЬКОГО МОРСЬКОГО ПОРТУ

ул. Набережна Луки Капікраяна, 4, м. Ізмаїл, Одеська обл., 68609 +38 (073) 737-59-20

vd@izm.uspa.gov.ua www.uspa.gov.ua +38 (073) 737-59-24

Код ЄДРПОУ 38728402

Вих. 60/146/г/18.03.25

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Хетагурової Наталії Олександрівни
на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю
у системі управління підприємств водного транспорту»

У дисертації досліджено методичні та прикладні аспекти удосконалення обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту для підвищення ефективності їх діяльності.

На особливу увагу заслуговує здійснене автором обґрунтування інтегрованого підходу до взаємодії учасників системи управління ризиками та внутрішнього контролю за моделлю «Три лінії захисту», застосування якого дає можливість координувати діяльність учасників, розробляти найкращі моделі організації внутрішнього контролю та забезпечувати постійний моніторинг продуктивного функціонування підприємства водного транспорту.

Цінним здобутком для впровадження у діючу практику внутрішнього контролю можна вважати і розроблену за особливим алгоритмом методику оцінювання ризиків діяльності підприємства водного транспорту.

Керівництвом Ізмаїльської філії АМПУ прийнято рішення врахувати пропозиції та рекомендації здобувача Хетагурової Н.О. у практичній діяльності підприємства для підвищення ефективності.

Довідка видана для представлення за місцем захисту дисертації на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» галузі знань 07 «Управління та адміністрування».

Начальник Ізмаїльської
філії ДП «АМПУ»



Олександр ІСТОМІН

**ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ****«НЬЮ ЕНЕРДЖІ»****65044, м.Одеса, пр-т Шевченка, 4-а**

ІПН № 350486715 535, Св-во плат. ПДВ № 100347940

код ЄДРПОУ 35048670, IBAN UA 673281680000026004194861 в ПАО «МТБ БАНК» МФО 328168

тел.: 738-56-45; факс 738-56-45 e-mail: newenergy.izmail@gmail.com

21.03.2025 № 19/03**ДОВІДКА**

про впровадження результатів дисертаційної роботи

Хетагурової Наталії Олександрівнина тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у
системі управління підприємств водного транспорту»

Керівництвом ТОВ «НЬЮ ЕНЕРДЖІ» розглянуто наукові результати дисертаційної роботи Хетагурової Н.О. та визначено, що теоретико-методичні аспекти та практичні рекомендації у сфері обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю можуть бути запроваджені у діючу практику підприємства з метою підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності. Тому було прийнято рішення враховувати наукові здобутки автора, у тому числі: розробляти контрольні процедури в розрізі цілей внутрішнього контролю (аудиту) за послідовними етапами його організації та здійснення; оновлювати внутрішні регламенти із врахуванням вимог державного та недержавного внутрішнього фінансового контролю; удосконалювати методики у частині обліку витрат, що формують виробничу собівартість транспортних та супутніх послуг за видами, обсягом, економічною доцільністю з розробкою (при необхідності) типових форм підтверджуючих первинних документів.

Головний бухгалтер



Галина РАЧКОВА



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ІЗМАЇЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ГУМАНІТАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Рєпіна, 12 м. Ізмаїл,
Ізмаїльський район, Одеська область, 68610
Тел./факс: +38 (04841) 6-30-01, +38 (094) 95-65-001
E-mail: idgu@ukr.net
Веб-сайт: <http://www.idgu.edu.ua/>

Банк ДКСУ м. Київ
МФО 820172
P/p UA728201720343151001200012580
Код ЄДРПО 02125467

№ 1-7/471
26.03.2025

Одеський національний
економічний університет

ДОВІДКА

про впровадження в навчальний процес результатів дисертаційної роботи
Хетагурової Наталії Олександрівни на тему
«Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі
управління підприємств водного транспорту»

У дисертаційній роботі аспірантки кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Хетагурової Наталії Олександрівни, представленої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 - «Облік і оподаткування», розроблено теоретично-методичні засади та надані практичні рекомендації щодо обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах. Результати дисертаційної роботи Хетагурової Н.О. на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту» впроваджено в освітній процес Ізмаїльського державного гуманітарного університету. Розроблені практичні рекомендації щодо формування обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємством включено до змісту дисциплін: «Фінанси, податки та податкова система», «Бухгалтерський облік», «Облік і аудит», «Контролінг», «Управління активами та інвестиційним портфелем».

Т.в.о. ректора ІДГУ



[Handwritten signature]

Омельченко Г.М.



**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

вул. Преображенська, 8, м. Одеса, 65082, тел.: (048) 723-61-58, 723-23-60

E-mail: mail@oneu.edu.ua, сайт: www.oneu.edu.ua., код згідно з ЄДРПОУ 02071079

від 28.04.2018 № 01-17/385

На № _____ від ____ 20__ р.

ДОВІДКА

про впровадження в навчальний процес результатів дисертаційної роботи
Хетагурової Наталії Олександрівни на тему
«Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі
управління підприємств водного транспорту»

У дисертаційній роботі аспірантки кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту Хетагурової Наталії Олександрівни, представленої на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 - «Облік і оподаткування», розроблено теоретично-методичні засади та надані практичні рекомендації щодо обліково-аналітичного забезпечення внутрішнього контролю на підприємствах водного транспорту. Результати дисертаційної роботи Хетагурової Н.О. на тему «Обліково-аналітичне забезпечення внутрішнього контролю у системі управління підприємств водного транспорту» впроваджено в навчальний процес Одеського національного економічного університету на кафедрі бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту при викладанні дисциплін: «Теорія фінансового контролю», «Внутрішній контроль», «Внутрішній аудит», «Аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень», «Державний фінансовий контроль», «Податкові ризики в обліковій системі».

Проректор
з науково-педагогічної роботи



Володимир ШИНКАРЕНКО