

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-43>

УДК 657.633.5

СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ПИТАННЯ ЙОГО ОРГАНІЗАЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВАХ З ПРОКАТУ МАЙНА

THE ESSENCE OF INTERNAL CONTROL AND ISSUES OF ITS ORGANIZATION AT PROPERTY RENTAL ENTERPRISES

Воронко Роман Михайлович

доктор економічних наук, професор,
Львівський торговельно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3796-2556>

Марценюк Роман Анатолійович

кандидат економічних наук, доцент,
Львівський торговельно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0968-7334>

Чік Марія Юріївна

кандидат економічних наук, доцент,
Львівський торговельно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8124-2276>

Voronko Roman, Martseniuk Roman, Chik Mariia
Lviv University of Trade and Economics

Розкрито змістовну сутність внутрішнього контролю, визначено його характерні особливості і призначення в системі управління підприємствами, які здійснюють діяльність у сфері прокату майна. Розглянуто теоретичні аспекти трактування внутрішнього контролю різними науковцями і дано власне визначення цієї категорії. Акцентовано увагу на відсутності єдиного, законодавчо врегульованого порядку створення, функціонування та побудови системи внутрішнього контролю на підприємствах сфери послуг. Досліджено практичні аспекти організації і особливості функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна. Розглянуто зовнішні та внутрішні чинники, які впливають на формування системи внутрішнього контролю. Визначено завдання внутрішнього контролю підприємств з прокату майна щодо забезпечення функцій управлінського впливу та вимоги, які б гарантували її ефективне функціонування. Внутрішній аудит охарактеризовано як складову системи внутрішнього контролю та інструмент зниження різних ризиків в межах визначених системою управління параметрів. Розкрито можливість використання підприємствами з прокату майна аутсорсингу як одного з варіантів організації внутрішнього контролю. Розглянуто концептуальні засади організації системи внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна з визначенням взаємопов'язаних його структурних елементів: мети і завдань; принципів; суб'єктів і об'єктів; контрольних дій; методів функціонування та оцінювання; користувачів контрольної інформації. Встановлено об'єкти внутрішнього контролю (елементи контрольованої підсистеми) діяльності підприємств з прокату майна. Акцентовано на необхідності своєчасного документального оформлення операцій із надходження, видання, ремонту, зносу, вибуття предметів прокату, організації їхнього аналітичного обліку, як інформаційної бази для здійснення внутрішнього контролю. З метою раціональної організації та здійснення внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна запропоновано послідовні стадії його реалізації – початкову, дослідну і завершальну.

Ключові слова: управління, прокат майна, контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, аутсорсинг, об'єкти внутрішнього контролю, контрольні дії, організація внутрішнього контролю.

The meaningful essence of internal control is revealed, its characteristic features and purpose in the management system of enterprises that include activities in the field of property rental are determined. The theoretical aspects of the interpretation of internal control over scientists are considered and the proper definition of this category is given. Emphasis is placed on many single, legally regulated procedures for the creation, operation and construction



of internal control systems at enterprises in the service sector. The practical aspects of the organization and the peculiarities of the functioning of the internal control system at property rental enterprises were studied. External and internal factors that influence the formation of the internal control system are considered. The tasks of internal control of property rental enterprises regarding the provision of functions of managerial influence and requirements that would guarantee its effective functioning are determined. Internal audit is characterized as a component of the internal control system and a tool for reducing various risks within the parameters defined by the management system. The possibility of using outsourcing by property rental companies as one of the options for organizing internal control is revealed. The conceptual principles of the organization of the internal control system at property rental enterprises were considered with the definition of its interrelated structural elements: goals and tasks; principles; subjects and objects; control actions; functioning and assessment methods; users of control information. Objects of internal control (elements of the controlled subsystem) of the activities of property rental enterprises have been established. Emphasis is placed on the need for timely documentation of operations related to the receipt, issue, repair, wear and tear of rental items, organization of their analytical accounting, as an information base for internal control. For the purpose of rational organization and implementation of internal control at property rental enterprises, successive stages of its implementation are proposed – initial, experimental and final.

Keywords: management, property rental, control, internal control, internal audit, outsourcing, objects of internal control, control actions, organization of internal control.

Постановка проблеми. Розвиток ринкових відносин в Україні зумовив появу підприємств різних форм власності і створення конкурентного середовища та одночасно підвищив вимоги до якості системи управління підприємствами й покращення його ефективності. Ринкові механізми господарювання змінюють стратегічні орієнтири діяльності підприємств, ставлять завдання розширення обсягів діяльності, реалізації та ринків збуту товарів і послуг, максимізації прибутковості, забезпечення ліквідності й зростання вартості бізнесу. В умовах зростання обсягів діяльності всебічно контролювати процеси, що відбуваються на підприємстві, можливо лише шляхом створення ефективної системи внутрішнього контролю.

Функціонування дієвої системи внутрішнього контролю, яка належить до важливих інструментів управління підприємством, є запорукою раціонального використання всіх видів ресурсів, забезпечення законності, економічної доцільності та ефективності ведення бізнесу, кваліфікованого виконання усіма працівниками своїх обов'язків, запобігання можливим ризикам, досягнення стабільності й конкурентоспроможності, зростання економічного потенціалу підприємств з прокату майна.

Організація системи внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна має свої особливості, які пов'язані зі специфікою їхньої діяльності й відсутністю єдиного законодавчо врегульованого порядку створення, функціонування та побудови системи внутрішнього контролю, котра була б придатною для застосування різними підприємствами сфери послуг і сприяла підвищенню ефективності господарювання.

Позитивним є те, що внутрішній контроль постійно удосконалюється шляхом його переорієнтації від традиційних пасивних, констатуючих до активних форм, які утворюють контроль-аналітичне забезпечення менеджменту підприємств з прокату майна необхідною інформацією і сприяють запобіганню можливим ризикам та виявленню резервів зростання прибутковості бізнесу. Це відбувається в умовах обмеження ролі зовнішнього та відповідного розширення функцій внутрішнього контролю, коли він для менеджменту і власників стає дієвим засобом ефективного ведення бізнесу та раціонального використання ресурсів. Створення нової концепції внутрішнього контролю відповідно до вимог сьогодення вимагає визначення й дотримання нових правил його функціонування, розроблених з врахуванням сучасних досліджень вітчизняних і зарубіжних вчених, чинних нормативно-правових актів та позитивного міжнародного досвіду.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Зміст внутрішнього контролю, практичні напрями та загальні питання його організації і особливості функціонування досліджували у своїх наукових працях багато вчених. Це, зокрема, такі науковці, як: Е. А. Аренс, Т. А. Бутинець, Н. Г. Виговська, В. І. Воськало, Л. В. Гуцаленко, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, А. Г. Загородній, Є. В. Калюга, П. О. Куцик, Дж. К. Лоббек, Т. В. Микитенко, Л. В. Нападовська, Н. І. Петренко, В. П. Пантелєєв, О. А. Петрик, Л. М. Пилипенко, К. І. Редченко, Дж. Робертсон, В. С. Рудницький, В. О. Шевчук та ін. У їхніх дослідженнях досить детально висвітлені питання, що стосуються розкриття сутності економічного контролю, його методики та організації, функціонального призна-

чення системи контролю і змісту принципів, на яких вона базується. Проте, незважаючи на суттєвий внесок цих вчених у вирішення окремих проблем організації й методики контролю, питання місця та ролі внутрішнього контролю у сучасній системі менеджменту є недостатньо дослідженими. Обмежено розкриті у наукових працях питання, пов'язані із визначенням сучасних підходів до побудови внутрішнього контролю на підприємствах, які здійснюють діяльність у сфері прокату майна.

Постановка завдання. Метою написання статті є обґрунтування змістовних характеристик внутрішнього контролю, визначення його характерних особливостей, порядку організації й призначення у системі управління підприємствами, які здійснюють діяльність у сфері прокату майна.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для підприємств, які здійснюють діяльність у сфері прокату майна, внутрішній контроль є ключовим елементом системи управління і так само, як врахування специфіки здійснення господарської діяльності в умовах глобалізації, покликаний задовольняти теперішні вимоги ведення бізнесу та управління. Потреба створення ефективної системи внутрішнього контролю, особливо це стосується середніх та великих підприємств з прокату майна, доведена зростаючими інформаційними й управлінськими запитами їхнього менеджменту в умовах ускладнення ринкових економічних взаємовідносин між суб'єктами бізнесу.

Виходячи із мети та завдань внутрішнього контролю, ряд вчених розглядають його як систему спостереження й перевірки процесу функціонування певного об'єкта з метою забезпечення додержання законності та встановлення відхилень від заданих параметрів [3, с. 331; 6, с. 27; 8, с. 53]. Ще одна група вчених визначає внутрішній контроль як контрольні функції чи процедури, які здійснюються власниками у відповідності до чинного законодавства та інших документів [2, с. 39; 7, с. 8; 14, с. 147]. Інші автори трактують внутрішній контроль як систему спостереження й перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням і встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт [4, с. 185; 12, с. 18]. Наступна група науковців визначає внутрішній контроль як ефективний метод забезпечення господарської діяльності й підвищення рентабельності виробництва [5, с. 61; 13, с. 175].

Спільним серед думок більшості вчених є те, що внутрішній контроль визнається інструментом управління і постійним процесом, проводиться він власниками, керівниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємства задля перевірки законності, достовірності і доцільності здійснення господарських операцій, ефективності фінансово-господарської діяльності й використання усіх видів ресурсів та відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням.

На нашу думку, визначення внутрішнього контролю повинно мати такий зміст: внутрішній контроль – це система спостереження та перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження і раціонального 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, оцінювання ризиків діяльності, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу.

Організація внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна має свою специфіку, яка зумовлена передачею активів підприємства у користування фізичним і юридичним особам та ризиками, які при цьому виникають. За нинішніх умов ведення бізнесу коли існує воєнний стан, ступінь ризику суттєво зростає, ускладнені облікові процеси, появляються нові об'єкти контролю (процеси, сегменти тощо). Тому система внутрішнього контролю має будуватися з врахуванням специфіки діяльності підприємств з прокату майна, широти та конфліктності інтересів користувачів інформації, ускладнення й різноманітності економічних процесів і зв'язків.

Куцик П. О. і Грищенко О. В. зазначають, що мінливість та невизначеність сучасного бізнес-середовища значно ускладнюють практику діяльності у бізнесі з прокату майна, що спонукає до оновлення, насамперед, системи управління формуванням доходів і їх структурою, ключовою складовою якої є цілісна облікова підсистема [10]. Також науковці вказують на те, що з огляду на специфіку діяльності підприємств, які надають послуги з прокату майна, необхідною умовою забезпечення їх функціонування є наявність предметів прокатного фонду як ключової групи активів,

без яких власне унеможлиблюється процес надання послуг. Основним джерелом отримання інформації про стан і ефективність використання предметів прокату є підсистема бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю [11, с. 43].

Пилипенко Л. М. і Воськало В. І. акцентують увагу на тому, що тенденції зі зростання попиту на послуги спільного споживання речей і поява цифрових інструментів адміністрування передачі майна у тимчасове користування створили передумови для розвитку ринку прокату майна. Основним чинником ефективності функціонування суб'єктів прокату є речі (майно), які передають в тимчасове користування. Враховуючи те, що предмети прокату певний час свого життєвого циклу перебувають у сторонніх щодо суб'єкта прокату осіб, а потенціал їхньої подальшої експлуатації залежить від поточного фізичного стану, зокрема й після повернення з прокату, актуальним є питання побудови системи внутрішнього контролю за їхнім станом та використанням [14, с. 146].

Діяльність підприємств з прокату майна полягає у передаванні як необоротних так і оборотних активів у тимчасове користування фізичним і юридичним особам, тому вимагає як розгалуженої структури управління цією діяльністю, так і надійного внутрішнього контролю, спрямованого на вирішення таких специфічних проблем:

- збільшення кількості контролюючих підрозділів (служб) вимагає чіткої координації їхньої діяльності;
- забезпечення максимально можливого ступеня незалежності служб внутрішнього контролю від виконавчих підрозділів та співробітників;
- визначення та закріплення у внутрішніх регламентах функцій служб і працівників, які здійснюють внутрішній контроль;
- регламентація контролюючого впливу органів управління на фінансово-господарську діяльність структурних одиниць та їх контрольних підрозділів.

Формування ефективної системи внутрішнього контролю залежить від певних умов: якості управління (здатності менеджерів ефективно планувати, організувати і контролювати роботу); кваліфікації персоналу та чіткого виконання працівниками їхніх посадових обов'язків; наявності фахівців із відповідною спеціальною підготовкою; створення служби внутрішнього контролю та ефективності її роботи.

Разборська О. О. звертає увагу на те, що ступінь свободи підприємств у формуванні системи внутрішнього контролю залежить від зовнішніх та внутрішніх чинників, якими є: зовнішні умови функціонування; періодичність й інтенсивність проведення зовнішніх контрольних перевірок; стійкість підприємства з правової та економічно-фінансової точок зору; конкурентоспроможність; прагнення досягти наміченої стратегічної цілі; характер взаємостосунків керівників підприємства та зовнішніх контролюючих органів; спроможність адаптації керівників підприємства до нових умов господарювання та впровадження внутрішнього контролю; сучасний рівень комп'ютеризації облікового процесу; наявність системи захисту (безпека бізнесу) – дані АСОІ (автоматизовані системи облікової інформації), комерційна таємниця і конфіденційна інформація, рівень методичного забезпечення з питань облікової політики підприємства, бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю [17, с. 108-109].

Безумовно, усі ці чинники необхідно враховувати також і під час побудови системи внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна. Організація внутрішнього контролю має бути спрямована на підвищення рівня ефективності системи управління та забезпечення її гнучкості, раціональне здійснення контрольного процесу, створення оптимального управлінського впливу на підконтрольні об'єкти і розподіл контрольних функцій між посадовими особами.

Внутрішній контроль на підприємствах з прокату майна необхідно здійснювати на системній основі із визначеними цілями і завданнями, відповідно до складених планів та графіків проведення перевірок, з аргументацією критеріїв вибору об'єктів контролю й методів їх дослідження, документуванням контрольного процесу і складанням звітності. Належна організація й висока культура внутрішнього контролю може бути запорукою виявлення, оцінки і врахування наявних ризиків, повноцінного обміну інформацією між різними підсистемами менеджменту підприємства, ефективного моніторингу за усуненням недоліків.

Внутрішній контроль має на меті забезпечення постійного дотримання законності господарських операцій, достовірності та доцільності їх здійснення, а також своєчасного виявлення недоліків. Поряд зі встановленням мети внутрішнього контролю, важливо визначити його основне завдання, яке, на нашу думку, полягає у виявленні резервів росту

і стратегій розвитку підприємств з прокату майна. Для характеристики змісту внутрішнього контролю окремі науковці визначають також інші завдання, які стосуються надання інформації про процеси, що відбуваються в суб'єкта господарювання та допомоги у прийнятті найдоцільніших рішень і перевірки своєчасності й результативності їх виконання, виявлення й усунення умов і факторів, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню мети та коригування діяльності суб'єкта господарювання або його підрозділів [9, с. 171].

Чинним законодавством України, зокрема п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [16] передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів. Тобто у системі внутрішнього контролю, при загальній відповідальності за належну його організацію керівництва підприємства, основні контрольні функції покладаються на головного бухгалтера і його службу та керівників інших функціональних підрозділів і служб. У цьому випадку служба внутрішнього контролю функціонує на постійній основі, що покращує оперативність і якість управління підприємством. Працівники, які виконують функції внутрішнього контролю, ознайомлені зі структурою і специфікою діяльності підприємства з прокату майна та розуміють контрольне середовище, що значно спрощує процедури перевірок та покращує достовірність і якість їхніх результатів. Також до підприємств, на яких ефективно функціонує власна служба внутрішнього контролю є значно вища довіра з боку інвесторів.

Проте, бухгалтерія, керівники і працівники інших функціональних підрозділів підприємств з прокату майна не можуть забезпечити в повному обсязі виконання функцій внутрішнього контролю для задоволення потреб менеджменту у якісній й оперативній інформації, необхідній для ухвалення стратегічних рішень, стійкого розвитку бізнесу з прокату майна в умовах жорсткої конкуренції. Це зумовлено рядом причин. Зокрема, інформація яка отримується та передається керівництву обліковою системою стосується, в основному, минулих подій і може містити у собі приховані недоліки, які, за умови використання цієї інформації для прийняття стратегічних рішень, будуть поширені на май-

бутні періоди. Тобто, здійснюючи частковий внутрішній контроль та виконуючи основне завдання, пов'язане з відображенням фактичного стану бізнесу з прокату майна, бухгалтерія не вирішує проблем контролю в глобальному масштабі, зокрема, щодо реалізації стратегічних цілей.

Керівники структурних одиниць та інші працівники, які можуть приймати певні типи рішень, в першу чергу займаються забезпеченням виконання виробничих завдань і паралельно – виконанням контрольних функцій. За значної завантаженості у виробничозбутових процесах, на виконання контрольних функцій може залишитися недостатньо часу. Також, у них може бути недостатньо відповідних фахових знань й практичного досвіду для здійснення кваліфікованих контрольних дій і дієвого управлінського впливу на підконтрольні об'єкти.

Тому, крім контролю, який відбувається за участю облікових працівників та керівників інших структурних підрозділів відповідно до їх функціональних обов'язків, виникла потреба у створенні самостійного органу, який би надавав консультаційні послуги керівникам різних рівнів управління з питань законності й економічної доцільності господарських операцій та постійно постачав якісну контрольну інформацію управлінському персоналу. Наявність такої інформації сприяє прийняттю своєчасних та обґрунтованих управлінських рішень і забезпечує поточний контроль за їх реалізацією. Найкраще із зазначеними функціями, як показує міжнародний, а зараз і національний досвід, справляється служба внутрішнього аудиту, яка є більш гнучкою й динамічною і забезпечує інформаційне підґрунтя прийняття тактичних й стратегічних рішень для виживання в сучасному конкурентному середовищі.

Мета функціонування системи внутрішнього контролю на сьогодні переглядається відповідно до практики внутрішнього аудиту з врахуванням сучасних наукових підходів та світового досвіду практичної роботи служб внутрішнього аудиту. Відсутність достатньої кількості розробок з питань організації внутрішнього аудиту призвела до того, що його на практиці часто помилково ототожнюють з внутрішнім контролем. Внутрішній аудит є складовою системи внутрішнього контролю, тому функції, які вони виконують є багато в чому подібними між собою.

Розглядаючи залежність специфіки внутрішнього аудиту від організаційної структури

компанії, де він створений, К. І. Редченко вважає за доцільне поділяти внутрішній аудит на вертикальний і горизонтальний [18, с. 51]. Перший із них притаманний концернам та великим корпораціям, організованим за складною ієрархічною структурою, коли відділ внутрішнього аудиту головної компанії здійснює перевірку дочірніх підприємств, філій і представництв, а горизонтальний аудит являє собою перевірку діяльності структурних підрозділів підприємства одного ієрархічного рівня.

Внутрішній аудит потрібно розглядати не стільки як засіб формального контролю за збереженням активів підприємства, а як інструмент зниження різних ризиків в межах визначених системою управління параметрів. Орієнтуючись на забезпечення інформаційних інтересів власника з метою мінімізації ризиків діяльності підприємства в цілому, внутрішній аудит зосереджує увагу на господарських процесах або найбільш вагомим її напрямом та оцінці ефективності системи внутрішнього контролю і достовірності показників фінансової звітності. Така оцінка, при високому рівні організації внутрішнього контролю на підприємстві, може гарантувати відсутність або низький рівень помилок і зловживань при проведенні внутрішнього аудиту.

Ми поділяємо позицію вчених, які вважають, що в сукупності спеціалізовані підрозділи внутрішнього контролю та аудиту реалізують політику контролю, прийняту в організації, оцінюють ризики діяльності, здійснюють контроль за збереженням, ефективним та цільовим характером використання матеріальних цінностей, санкціонуванням та документуванням операцій, реалізацією завдань та рішень адміністрації [2, с. 160]. Організація внутрішнього контролю допомагає керівництву підприємства досягати цільових показників прибутковості та рентабельності.

Проте даний варіант організації внутрішнього контролю пов'язаний із значними трудовими витратами та вибором оптимальної форми його організації (управління, служби, відділу). Підприємство витрачає значні фінансові ресурси на підготовку фахівців для роботи у підрозділі внутрішнього контролю та розробку нормативно-методичного та іншого забезпечення для його якісного функціонування.

Тому у даний час використовують також інші варіанти організації внутрішнього контролю, які можуть бути запропоновані для підприємств з прокату майна – це частковий або повний аутсорсинг. За часткового аутсорсингу

здійснюють поділ функцій виконання бізнес-процесів внутрішнього контролю між персоналом підприємства та зовнішніми спеціалізованими виконавцями (аутсорсинговими компаніями). У цьому випадку постійним співробітникам служби внутрішнього контролю підприємства допомогу надають працівники аутсорсингової фірми на договірній основі згідно запитів та в обсягах, визначених договором. Переваги такого варіанту полягають у можливості залучення висококваліфікованих фахівців з різних галузей знань, що підвищує якість внутрішнього контролю та гнучкість здійснення контрольних процедур; впровадження новітніх технологій і методик здійснення перевірок й надання консультаційних послуг.

При повному аутсорсингу усі функції внутрішнього контролю передаються на основі укладеного договору зовнішньому виконавцю (аутсорсинговій компанії), який спеціалізується на наданні таких послуг. За такого варіанту на підприємстві створюють аудиторський комітет або посаду керівника з внутрішнього контролю. У їхні повноваження входить координація співпраці з фахівцями аутсорсингової компанії та аналіз складених ними звітів за результатами внутрішнього контролю. Аутсорсингова компанія аналізує облікову політику, здійснює контроль даних бухгалтерського обліку, правильність його організації та ведення, оцінює податкові, фінансові ризики та ризики втрати активів, перевіряє ефективність кадрової політики, яку застосовує підприємство. У додаток до переваг аутсорсингу, зазначених вище, за такого варіанту підприємство не несе витрат на створення і утримання власної служби внутрішнього контролю та координування роботи її працівників.

Разом з тим, за умови передання функцій внутрішнього контролю на аутсорсинг, виникають і недоліки, які стосуються відсутності у аутсорсера детальних знань специфіки діяльності підприємства і процесів управління ним, зниження безпеки та наявності ризику витоку конфіденційної інформації, втрати контролю за переданими функціями, зниження оперативності під час формування і надання інформації для прийняття поточних управлінських рішень тощо.

Концептуальні засади організації системи внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна передбачають наявність його взаємопов'язаних структурних елементів, таких як: мета і завдання внутрішнього контролю; принципи функціонування системи вну-

трішнього контролю; суб'єкти і об'єкти внутрішнього контролю; контрольні дії; методи функціонування та оцінювання системи внутрішнього контролю; користувачі контрольної інформації.

Засади організації внутрішнього контролю на підприємствах сьогодні переважно не регламентуються на законодавчому рівні. Тому його цілі, завдання та функції мають бути визначені органом, який прийняв рішення про створення такої системи контролю. Водночас, структура системи внутрішнього контролю буде залежати від завдань, які він виконує. Так, у випадку, коли основним завданням внутрішнього контролю підприємств з прокату майна визначена перевірка фізичної наявності матеріальних цінностей, він організовується в облікових підрозділах та зосереджує свою увагу на проведенні інвентаризацій. Коли ж перед системою внутрішнього контролю ставляться завдання щодо перевірки законності та економічної доцільності господарських операцій підприємства, то він повинен мати зовсім інше спрямування, вищий статус та кваліфікаційні вимоги до працівників.

В процесі контролю важливим є розуміння взаємозв'язку між об'єктами контролю. Виявлені в процесі внутрішнього контролю окремого об'єкта відхилення, які перевищують допустимий рівень, повинні зацентувати увагу суб'єкта контролю на інших об'єктах, що пов'язані з ним, оскільки там також мають місце відхилення і можливі зловживання.

Об'єктами внутрішнього контролю (елементами контрольованої підсистеми) діяльності з прокату речей є:

- середовище контролю суб'єкта господарювання, який провадить діяльність з прокату речей, зокрема система управління й організаційна структура, їх відповідність особливостям і потребам діяльності з прокату речей;

- операційна та фінансово-економічна ефективність діяльності підрозділів суб'єкта господарювання, які безпосередньо виконують господарські операції, пов'язані з прокатом речей;

- система бухгалтерського обліку та звітності суб'єкта господарювання, зокрема щодо репрезентації в ній майна, капіталу і господарських операцій діяльності з прокату речей;

- ризики діяльності з прокату речей;

- відповідність діяльності суб'єкта господарювання загалом та господарських опе-

рацій зокрема вимогам законодавства, інших імперативних документів, які регламентують його функціонування, а також внутрішніх нормативних документів;

- функціонування інформаційних систем суб'єкта господарювання, зокрема маркетингово-збутових онлайн-платформ (за наявності) та бухгалтерського програмного забезпечення тощо [14, с. 147].

Використання нових інформаційних технологій в процесі внутрішнього контролю дозволяє суттєво підвищити продуктивність праці фахівців цих підрозділів, забезпечити швидку взаємодію між всіма учасниками контрольованого процесу, виключити випадки отримання помилкової інформації в процесі її обробки, оперативно контролювати виробничі та облікові процеси, відображені з із застосуванням сучасних програмних продуктів.

За умови наявності розгалуженої мережі підрозділів (прокатних пунктів), які безпосередньо виконують господарські операції, пов'язані з прокатом речей необхідно забезпечити дієвий контроль за наявністю і рухом майна, яке перебуває на складі і тим, що передано у найм відповідно до укладеного договору. Згідно з нормами Цивільного кодексу України [19] предметом договору про надання послуг і договору прокату майна як різновиду договору найму (оренди) є об'єкти цивільних прав – рухома річ. За договором прокату наймодавець, який здійснює підприємницьку діяльність з передання речей у найм, передає або зобов'язується передати рухому річ наймачеві у володіння та користування за плату на певний строк. У зв'язку з цим виникають додаткові ризики, які пов'язані з фізичним збереженням предметів прокату, особливості здійснення фактичного і документального контролю та оформлення його результатів.

Тому, з метою налагодження якісного внутрішнього контролю за збереженням та рухом предметів прокатного фонду підприємства з прокату мають забезпечити своєчасне документальне оформлення операцій із надходження, видання, ремонту, зносу, вибуття предметів прокату, організацію їхнього аналітичного обліку, що є інформаційною базою для здійснення цього контролю. Науковці, які проводять дослідження у даній сфері зазначають, що на підприємствах прокату існує серйозна проблема: первинна інформація в системі бухгалтерського обліку становить близько 80 % усієї економічної інформації, причому у більшості випадків відбувається

дублювання даних. Тобто система інформаційного забезпечення є громіздкою та нерациональною [11, с. 47]. Це вимагає вдосконалення існуючих форм документів і розробки нових, які б враховували характерні ознаки предметів прокату як об'єкта обліку та внутрішнього контролю, а також особливості діяльності підприємств з прокату майна, щоб задовольнити інформаційні потреби різних категорій користувачів.

Потрібно зазначити, що надання пріоритету із використання превентивного і оперативного контролю одночасно застерігає від зосередження контролю первинної інформації у руках окремих працівників внутрішнього контролю, оскільки це може сприяти зловживанням з їхнього боку. Превентивна функція внутрішнього контролю запобігає можливим

втратам та додатковим витратам на приведення контрольованого об'єкта у раціональний стан.

Важливе значення для раціональної організації і здійснення внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна має визначення послідовних стадій його проведення. З врахуванням теоретичних розробок вчених та практичного досвіду реалізації внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна вважаємо за доцільне виділити в ньому три основні стадії. Сам процес організації й проведення внутрішнього контролю та використання його результатів відображає процедурний аспект контролю й повинен забезпечити якісний зміст тих процедур, які його супроводжують. Схематично це можна зобразити так (рис. 1).

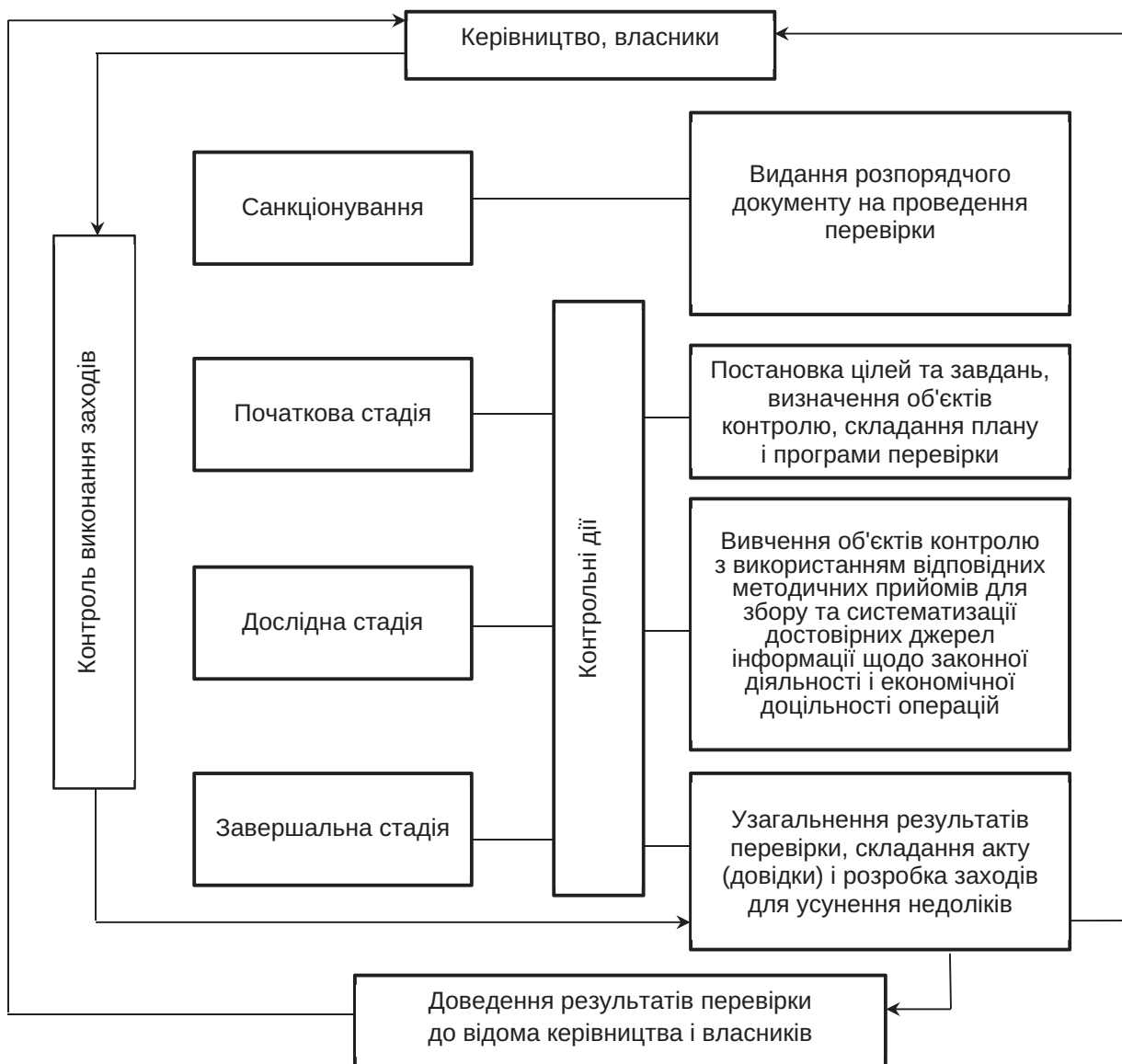


Рис. 1. Послідовність здійснення внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна та використання його результатів

Санкціонування характеризує початок проведення перевірки і передбачає складання відповідного розпорядчого документу (наказу), який є аргументованою підставою для виконання контрольних дій на об'єкті перевірки.

Процес виконання контрольних дій передбачає визначення порядку здійснення перевірки. При цьому, на основі сформульованої мети і завдання, затвердженого керівником служби внутрішнього контролю, відбувається підготовка до проведення перевірки із вибором потрібної методики, котра б забезпечила отримання найкращих результатів контролю. Ця методика застосовується до конкретних об'єктів контролю для одержання проміжних результатів та їх професійного оцінювання. На підготовчому етапі відбувається вивчення наявних фінансових, звітних даних, матеріалів попереднього контролю, а також іншої інформації щодо господарської діяльності й фінансового стану структурної одиниці, яку перевіряють.

Найважливішою у процесі внутрішнього контролю підприємств з прокату майна є дослідна стадія, яка розпочинається з перевірки всього масиву наявної інформації на предмет встановлення її достовірності. При цьому, важливо дослідити правильність оформлення первинних документів, відповідність складання і підрахунків накопичувальних (зведених) документів, узгодження залишків матеріальних і фінансових ресурсів, відображених у реєстрах аналітичного обліку з даними оборотно-сальдових відомостей, головної книги і бухгалтерського балансу. Необхідними процедурами дослідної стадії є: здійснення перевірки правильності проведення математичних розрахунків (арифметичних дій); контроль дотримання встановлених норм витрачання ресурсів в процесі господарської діяльності; спостереження за фактичним рівнем витрат та співставлення їх з показниками бюджету за окремими процесами.

Завершальна стадія внутрішнього контролю є необхідною з точки зору управлінського персоналу, оскільки саме вона передбачає формування підсумкових документів (актів, звітів, довідок) щодо отриманих результатів перевірки. Якщо за результатами контролю було виявлено окремі відхилення, помилки, неточності чи зловживання то складаються

необхідні внутрішні документи (проміжні акти, довідки, розрахунки) із зазначенням причин цих подій, осіб, які їх спричинили (з отриманням письмових пояснень) та можливих шляхів виправлення виявлених недоліків. Зазначені підсумкові документи передають керівному персоналу для прийняття регулюючих управлінських рішень, спрямованих на усунення причин недоліків та негативних наслідків, які вони спричинили.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Таким чином, належна організація і якісне функціонування внутрішнього контролю на підприємствах з прокату майна мають бути спрямовані на: досягнення ефективності господарювання за рахунок раціонального поточного і стратегічного планування, обліку, аналізу й контролю усіх структурних одиниць, видів діяльності та процесів; забезпечення своєчасності і достовірності інформації, відображеної в управлінській, фінансовій, статистичній та податковій звітності; ухвалення обґрунтованих оперативних і прогнозних управлінських рішень.

Внутрішній контроль є самостійною функцією управління, що забезпечує зворотний інформаційний зв'язок із об'єктом управління, інформаційним забезпеченням системи ухвалення рішень та важливим засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між різними рівнями управління і структурними підрозділами у процесі регулювання ухвалених рішень щодо якісних параметрів діяльності та стратегії розвитку підприємств з прокату майна.

Основним недоліком при дослідженні питань організації внутрішнього контролю, на нашу думку, є відсутність критеріїв, які б дозволили об'єктивно оцінити вплив стану системи внутрішнього контролю на ефективність діяльності підприємств з прокату майна. Також, контрольний інструментарій, який задіяний для цього повинен бути адаптований з врахуванням складності мети й завдань, визначених службам внутрішнього контролю підприємств з прокату майна і, що ще не менш важливо, потрібно врахувати особливості побудови функціональних підрозділів та елементів системи.

Важливим напрямом подальших досліджень є формулювання критеріїв оцінювання економічної ефективності функціонування системи внутрішнього контролю підприємств з прокату майна.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Аудит : підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
2. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : суть і зміст. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир, 2008. № 2 (44). С. 31–42.
3. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посіб. / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко; передм. Т. І. Єфименко. Київ : ДННУ «Акад. фін. Управління», 2012. 944 с.
4. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький [3-тє вид, перероб. і доповн.]. Київ : Знання, 2007. 443 с.
5. Куцик П. О., Медвідь Л. Г., Шевчук В. О., Хариневич-Яворська Д. О. Діяльність торговельних підприємств у конкурентному середовищі: контроль-аналітичне забезпечення системи управління : монографія. Чернівці : Технодрок, 2015. 370 с.
6. Калюга Є. Система внутрішньо-господарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах. *Вісник податкової служби України*. 2001. № 33. С. 26–31.
7. Каменська Т. О., Редько О. Ю. Внутрішній контроль і аудит в управлінні : практичний посібник. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2015. 375 с.
8. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2007. 429 с.
9. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [2-ге вид.]. Київ : Каравела, 2005. 560 с.
10. Куцик П. О., Грищенко О. В. Облік доходів від прокату майна: організаційні аспекти. *Економіка та суспільство*. 2023. № 49. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2304>
11. Куцик П., Куценко Н. Сучасний стан обліку та внутрішнього контролю предметів прокату. *Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит»*. 2013. № 3. С. 43–48.
12. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.
13. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит : організація і методика : навч. посіб. Київ : Алерта, 2010. 584 с.
14. Пилипенко Л. М., Воськало В. І. Методика й організація внутрішнього контролю прокату речей у контексті розвитку економіки спільного споживання. *Цифрова економіка та економічна безпека*. 2024. № 1(10). URL: <https://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/319>
15. Пилипенко Л., Воськало В. Особливості бухгалтерського обліку прокату речей у контексті розвитку економіки спільного споживання. *Економіка та суспільство*. 2024. № 60. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3568>
16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність В Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
17. Разборська О. О. Сучасні проблеми розвитку системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах України. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2012. № 2, Т. 1. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/107-111.pdf
18. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія. Львів : Видавництво ЛКА, 2011. 360 с.
19. Цивільний кодекс України : від 16 січня 2003 року № 435-IV, з наступними змінами і доповненнями. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>

REFERENCES:

1. Audyt : pidruchnyk / [O. A. Petryk, V. O. Zotov, B. V. Kudrytskyi ta in.] ; za zah. red. prof. O. A. Petryk. Kyiv : KNEU, 2015. 498 z.
2. Butynets T. A. (2008). Vnutrishnii kontrol : sut i zmist. *Visnyk Zhytomyrskoho derzhavnoho tekhnolohichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*. Zhytomyr. № 2 (44). P. 31–42.
3. Bukhgalterskyi oblik i kontrol u konteksti Biudzhetnoho kodeksu Ukrainy: navch. posib. / S. V. Svirko, I. O. Kondratiuk, O. O. Doroshenko, N. M. Starchenko; peredm. T. I. Yefymenko. Kyiv : DNNU «Akad. fin. Upravlinnia», 2012. 944 p.
4. Honcharuk Ya. A. (2007). Audyt : navch. posib. / Ya. A. Honcharuk, V. S. Rudnytskyi [3-tie vyd, pererob. i dopovn.]. Kyiv : Znannia, 443 p.

5. Kutsyk P. O., Medvid L. H., Shevchuk V. O., Kharynovych-Yavorska D. O. (2015). Diialnist torhovelnnykh pidpriemstv u konkurentnomu seredovyshchi: kontrolno-analitychne zabezpechennia systemy upravlinnia : monohrafiia. Chernivtsi : Tekhnodruk, 370 p.
6. Kaliuha Ye. (2001). Systema vnutrishno-hospodarskoho kontroliu ta udoskonalennia yii efektyvnosti na pidpriemstvakh. *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*. № 33. P. 26–31.
7. Kamenska T. O., Redko O. Yu. (2015). Vnutrishnii kontrol i audyt v upravlinni : praktychnyi posibnyk. Kyiv : DP «Informatsiino-analitychne ahentstvo», 375 p.
8. Korinko M. D. (2007). Kontrol ta analiz diialnosti subiektiv hospodariuvannia v umovakh yii dyversyfikatsii : teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia : monohrafiia. Kyiv : DP «Inform.-analit. ahentstvo», 429 p.
9. Kulakovska L. P. (2005). Orhanizatsiia i metodyka audytu : navch. posib. / L. P. Kulakovska, Yu. V. Picha [2-he vyd.]. Kyiv : Karavela, 560 p.
10. Kutsyk P. O., Hryshchenko O. V. (2023). Oblik dokhodiv vid prokatu maina: orhanizatsiini aspekty. *Ekonomika ta suspilstvo*. № 49. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2304>
11. Kutsyk P., Kutsenko N. (2013). Suchasnyi stan obliku ta vnutrishnoho kontroliu predmetiv prokatu. *Nauko-vo-praktychnyi zhurnal «Bukhhalterskyi oblik i audyt»*. № 3. P. 43–48.
12. Napadovska L. V. (2000). Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi : monohrafiia. Dnipropetrovsk : Nauka i osvita, 224 p.
13. Ohiichuk M. F., Novikov I. T., Rahulina I. I. (2010). Audyt : orhanizatsiia i metodyka : navch. posib. Kyiv : Alerta, 584 p.
14. Pylypenko L. M., Voskalo V. I. (2024). Metodyka y orhanizatsiia vnutrishnoho kontroliu prokatu rechei u konteksti rozvytku ekonomiky spilnogo spozhyvannia. *Tsyfrova ekonomika ta ekonomichna bezpeka*. № 1(10). URL: <https://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/319>
15. Pylypenko L., Voskalo V. (2024). Osoblyvosti bukhhalterskoho obliku prokatu rechei u konteksti rozvytku ekonomiky spilnogo spozhyvannia. *Ekonomika ta suspilstvo*. № 60. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3568>
16. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist V Ukraini : Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
17. Razborska O. O. (2012). Suchasni problemy rozvytku systemy vnutrishnoho kontroliu na promyslovykh pidpriemstvakh Ukrainy. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*. № 2, T. 1. URL: http://journals.khnu.km.ua/vestnik/pdf/ekon/2012_2_1/107-111.pdf
18. Redchenko K. I. (2011). Kontrol i audyt na stratehichnomu rivni upravlinnia pidpriemstvom : monohrafiia. Lviv : Vydavnytstvo LKA, 360 p.
19. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy : vid 16 sichnia 2003 roku № 435-IV, z nastupnyimi zminami i dopovnenniamy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text>