

## **Оцінка ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств**

*Стаття присвячена розробленню організаційно-методичних засад здійснення оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств. Виділено фактори, які впливають на організаційно-методичний підхід до оцінки внутрішньогосподарського контролю. Розкрито критерії оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю та проаналізовано рекомендації міжнародних професійних організацій щодо порядку оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю. Класифіковано види ефективності внутрішньогосподарського контролю.*

*Запропоновано методика визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю хлібопекарського підприємства. Проведено оцінку ефективності внутрішньогосподарського контролю на досліджуваному хлібопекарському підприємстві на основі запропонованого підходу з метою обґрунтування практичної результативності останнього. Як вважає автор, кожен окремий суб'єкт оцінки повинен самостійно обирати перелік критеріїв ефективності внутрішньогосподарського контролю, в залежності від мети діяльності підприємства та потреб управління.*

**Ключові слова:** ефективність, оцінка ефективності, внутрішньогосподарський контроль, хлібопекарські підприємства.

**С.Н. ЗУБЧИК**

(Луцкий национальный технический университет, г. Луцк, Украина)

## **Оценка эффективности системы внутрихозяйственного контроля хлебопекарских предприятий**

*Статья посвящена разработке организационно-методических основ осуществления оценки эффективности системы внутрихозяйственного контроля хлебопекарных предприятий. Выделены факторы, которые влияют на организационно-методический подход к оценке внутрихозяйственного контроля. Раскрыты критерии оценки эффективности внутрихозяйственного контроля и проанализированы рекомендации международных профессиональных организаций о порядке оценки эффективности внутрихозяйственного контроля. Классифицированы виды эффективности внутрихозяйственного контроля.*

*Предложена методика определения эффективности внутрихозяйственного контроля хлебопекарного предприятия. Проведена оценка эффективности внутреннего контроля на исследуемом хлебопекарном предприятии на основе предложенного подхода с целью обоснования практической результативности последнего. Как считает автор, каждый отдельный субъект оценки должен самостоятельно выбирать перечень критериев эффективности внутрихозяйственного контроля, в зависимости от цели деятельности предприятия и потребностей управления.*

**Ключевые слова:** эффективность, оценка эффективности, внутрихозяйственный контроль, хлебопекарные предприятия.

**S.M. ZUBCHUK**

(Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine)

## **Estimating Efficiency of Baking Business In-House Control System**

*The Article covers the issues of developing organizational and methodological basis for evaluating efficiency of baking factory in-house control system. Factors affecting the organizational and methodical approach to the evaluation of in-house control have been identified. Criteria for estimating the effectiveness of in-house control have*

*been defined and recommendations of international professional organizations to estimate the efficiency of in-house control have been analyzed. Types of bakery efficiency control have been classified.*

*Method for determining the efficiency of in-house control over baking enterprise has been proposed. The efficiency of internal control at the baking under research based on the proposed approach to substantiate practical efficacy of the latter has been assessed. According to the author, every particular subject of the assessment is to choose the list of in-company efficiency control assessment criteria on their own, depending on the purpose of the company activity and management needs.*

**Keywords:** *efficiency, efficiency estimate, in-house control, baking factory.*

**Постановка проблеми.** Внутрішньогосподарський контроль в тому стані, в якому перебуває сьогодні, не забезпечує адекватних прямих і зворотних зв'язків у системі управління. Це пов'язано з першу чергу з тим, що на підприємствах не існує механізму оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю й, відповідно, дана система існує опосередковано.

Аналогічною є ситуація з оцінкою ефективності внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств, що обумовлює актуальність ідентифікації критеріїв ефективності внутрішньогосподарського контролю, визначення методів оцінки ефективності, розроблення організаційних положень оцінки ефективності, вибору показників та розрахунків, які застосовуватимуться при оцінці.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальнотеоретичні питання оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю розглядали такі вчені, як: В.Ф. Максимова [3], Я.В. Петраков [6], Л.О. Сухарева [10], О.В. Жовніренко [2], В.Б. Христенко [12], Р.А. Алборов, С.В. Концевая, Т.Р. Галлямова [1]. В їх дослідженнях розкрито сутність ефективності внутрішньогосподарського контролю та визначено її складові.

Ряд науковців зробили спробу розробити методику оцінки ефективності внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю. Серед них варто відзначити таких, як: Т.В. Федченко [11], Р.А. Сагайдак [8], Н.В. Шевченко [13], Е.Б. Морковкіна [5], С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков [9]. Результатом проведених цими вченими досліджень стало розкриття особливостей організаційно-методичних підходів до оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах різних галузей. В той же час, єдиного підходу до оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю, зокрема на хлібопекарських підприємствах, вченими так і не виділено.

Виходячи з вищевказаного, **метою статті** є розроблення організаційно-методичних засад здійснення оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств.

Досягнення мети передбачає вирішення наступних завдань:

- встановлення факторів, які впливають на організаційно-методичний підхід до оцінки внутрішньогосподарського контролю;
- виділення критеріїв оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю;

- визначення показників та розрахунків, які застосовуються при оцінці внутрішньогосподарського контролю на підприємствах хлібопекарської галузі.

- проведення оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарському підприємстві на основі запропонованого підходу для обґрунтування практичної результативності останнього.

**Виклад основних результатів дослідження.** Система внутрішньогосподарського контролю як і будь-яка інша інформаційна підсистема, вид діяльності, адміністративний підрозділ потребує відповідної оцінки. В ході оцінки визначається ефективність системи внутрішньогосподарського контролю, що в свою чергу безпосередньо впливає на якість прийнятих управлінських рішень.

Слід зазначити, що організаційно-методичний підхід до оцінки внутрішньогосподарського контролю має бути гнучким та динамічним, тобто змінюватися під дією об'єктивних факторів. Зокрема такими факторами можуть бути:

- галузева специфіка. Зокрема, в хлібопекарській галузі діяльність підприємств містить істотні відмінності в частині організації виробництва, системи управління та господарських процесів, які виступають об'єктами внутрішньогосподарського контролю;

- система управління – впливає на структуру, якість та види інформаційного забезпечення, яке формується в системі бухгалтерського обліку, а перевіряється та оцінюється системою внутрішньогосподарського контролю. Безумовно, система управління визначає мету та завдання внутрішньогосподарського контролю, від вирішення яких визначається ефект від його функціонування;

- зовнішнє середовище – визначає особливості організації системи управління та його підсистеми внутрішньогосподарського контролю, впливає на функціонування суб'єктів та визначає особливості об'єктів контролю. В залежності від такого пливу визначають контрольні точки та завдання контролю, що в свою чергу визначає функціонування всієї системи контролю та ефект, який планується від цього отримати;

- суб'єкт оцінки системи внутрішньогосподарського контролю, в залежності від завдань, які йому поставлені, визначає критерії ефективності та якості контролю, що обумовлює, вибір методів оцінки. Зокрема, методика оцінки системи внутрішньогосподарського контролю буде відрізнятися в залежності від відношення суб'єкта

## Аудит, аналіз і контроль

оцінки до підприємства: внутрішній суб'єкт (керівник підприємства, або уповноважена особа) чи зовнішній суб'єкт (аудиторська фірма).

Кожне підприємство як хлібопекарської галузі, так й іншої вирішує питання розробки оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю самостійно, визначаючи перелік параметрів, що характеризують ефективність, розробляючи процедури розрахунку і оцінки ключових показників.

Перелік критеріїв оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю в науковій літературі є різноманітним. Зокрема, Р.А. Сагайдак вказує, що «оцінка цілеспрямованості, доцільності функціонування внутрішнього аудиту може бути визначена на основі використання специфічних критеріїв, а саме: об'єктивності, доказовості, якості, своєчасності, попередження, дисциплінованості» [8, с. 91]. О.В. Жовніренко наводить наступний перелік критеріїв: відповідність встановленому порядку проведення контрольних заходів; відповідність роботи, яку виконують контролери робочому плану та програмі контрольних заходів; відповідність виконуваних процедур і дій програмі контролю; наявність у перевіряючих відповідних знань, вмінь і навичок для виконання програми контрольного заходу; відповідність використаних методів і процедур контролю для отримання необхідних результатів щодо виконання програми контрольного заходу; відповідність інформаційних технологій програмі контрольного заходу [2].

Вважаємо, що кожен окремий суб'єкт оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю самостійно обирає перелік критеріїв. При цьому такі критерії повинні відповідати стратегії розвитку підприємства, визначеним перспективним напрямкам його діяльності. При оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю зовнішнім суб'єктом, яким зазвичай виступає

аудиторська фірма, використовуються Міжнародні стандарти аудиту, які передбачають, що аудитор повинен враховувати ряд факторів при оцінці внутрішнього аудиту [4].

Проте в нормативних актах з аудиту не дається конкретних критеріїв ефективності внутрішньогосподарського контролю, а тому як внутрішні так і зовнішні суб'єкти оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю визначають перелік самостійно. З даного приводу погоджуємося з Я.В. Петраковим та М.В. Лепехо, що «при розробці будь-якого виду критеріїв, слід враховувати наступні характеристики їх прийнятності: а) значимість: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень; б) повнота: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники подання та розкриття; в) надійність: надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудитором з подібною кваліфікацією; г) нейтральність: нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків; д) зрозумілість: зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням» [6].

Підходи до оцінки та визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю містяться в міжнародних концепціях системи внутрішньогосподарського контролю, які розроблені міжнародними професійними організаціями.

Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо ефективності внутрішньогосподарського контролю та порядку її оцінки представлено в табл. 1.

Таблиця 1

### Рекомендації міжнародних професійних організацій щодо порядку оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю

Документ	Характеристика
Модель COSO	Система внутрішнього контролю визнається ефективною, якщо Рада директорів і менеджмент можуть гарантувати, що вони усвідомлюють розмір необхідних витрат і зусиль для досягнення операційних цілей організації; опублікована фінансова звітність є достовірною; діючі закони та інструкції дотримуються.
Рекомендації Базельського комітету з банківського нагляду	Визначає набір принципів, згідно з якими повинна будуватися оцінка якості систем внутрішнього контролю кредитної організації: управління та культура контролю; визнання та оцінка ризику; діяльність щодо здійснення контролю і розділення повноважень; інформація і система її передачі; моніторинг діяльності та виправлення недоліків. Відповідно до рекомендації Базельського комітету незалежний внутрішній контроль в банках повинен доповнюватися ефективною службою внутрішнього аудиту, яка належним чином оцінює контрольні системи в організації.
Рекомендації Інституту внутрішніх аудиторів	Критеріями ефективності системи внутрішнього контролю є наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей і завдань та ступінь їх відповідності цілям і завданням організації; встановлення ступеня адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, що дозволяють визначити чи виконані поставлені цілі і завдання, чи – ні; відповідність кількісних показників діяльності організації передовим підприємствам з того ж напрямку.
Рекомендації Асоціації аудиту та контролю інформаційних систем	Для оцінки системи внутрішнього контролю Асоціація аудиту і контролю інформаційних систем проводить перевірку інформації, що публікується, фінансової звітності, яка повинна бути відповідно підготовленою та достовірною; перевірку дотримання організацією діючих законів та інструкцій, а також перевірку наявності адекватної доступності інформації і системи її передачі.

Джерело: складено за [14]

Аналізуючи вище викладене, вважаємо, що чіткого переліку критеріїв ефективності визначити не можливо, адже, вони є мінливими до ряду факторів, які впливають на функціонування системи внутрішньогосподарського контролю, складові системи управління, інформаційно-комунікаційні зв'язки, від яких і залежатиме власне підхід до ефективності та її критерії.

Перелік ключових критеріїв / контрольних показників, за якими можна провести оцінку ефективності внутрішньогосподарського контролю, вважаємо за доцільне згрупувати за типами завдань та елементами системи, що характеризує ступінь відповідності внутрішньогосподарського контролю хлібопекарського підприємства поставленим цілям і

загальноприйнятою стратегією розвитку підприємства.

Таким чином, пропонуємо визначати критерії ефективності внутрішньогосподарського контролю за наступними напрямками: критерії ефективності всієї системи внутрішньогосподарського контролю, критерії ефективності окремої перевірки, критерії ефективності внутрішнього контролера, критерії ефективності методики внутрішньогосподарського контролю, критерії ефективності служби внутрішньогосподарського контролю (табл. 2). За даними напрямками суб'єкт оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю визначає критерії, й відповідно показники, які будуть використовуватися для її розрахунку.

*Таблиця 2*

**Види ефективності внутрішньогосподарського контролю**

Види ефективності	Суть
Ефективність перевірки	Оцінюється ефект від здійснення перевірки окремого об'єкту або групи об'єктів. Наприклад, оцінка перевірки господарських процесів (надходження, виробництво, реалізація)
Ефективність контролера	Оцінюється ефект від роботи контролера або групи контролерів. Наприклад оцінка роботи контролера за певний період або за конкретної перевірки
Ефективність методики внутрішньогосподарського контролю	Оцінюється ефект від застосування окремих методів або методики контролю. Проводиться оцінка в розрізі методів документального та фактичного контролю, або застосування аналітичних процедур
Ефективність служби внутрішньогосподарського контролю	Оцінюється ефект від діяльності служби внутрішньогосподарського контролю хлібопекарського підприємства та встановлюється доцільність її функціонування
Ефективність системи внутрішньогосподарського контролю	Оцінюється ефект від функціонування всієї системи контролю на хлібопекарському підприємстві. Формується як результат оцінки вище зазначених видів ефективності

*Джерело: розроблено автором*

«Конкретно оцінювати самі практичні результати контролю допомагає розробка та використання стійких, постійних вимірників, показників. Якщо критерії досягнення цілей контролю мають загальний характер, то для показників характерне розкриття внутрішнього змісту контрольної роботи, представлення складових частин, з яких складається отриманий позитивний результат, що й дає можливість оцінити якість контролю. Показники грають подвійну роль: з одного боку свідчать про рівень роботи контролюючого органу, є основою оцінки його роботи, а з іншого – допомагають направляти їх роботу, виявляти й усувати виникаючі проблеми. Показники завжди повинні містити в собі оцінку роботи, яка проводиться контролюючим органом» [9, с. 465].

Розглянемо особливості класифікації методів оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю. В своєму дисертаційному дослідженні Л.В. Рибалко виділяє три види ефективності: соціальна, економічна, екологічна. Стосовно методики їх оцінки Л.В. Рибалко зазначає наступне: «Найважливішим індикатором, що свідчить про удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю, є рівень її ефективності. У дисертації удосконалена методика визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю шляхом виділення трьох аспектів: економічного, соціального

й екологічного ... Оцінюючи економічну ефективність, запропоновано розраховувати як прямі, так і непрямі показники. Перші характеризують співвідношення результатів контрольної діяльності з витратами на її здійснення (рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю), а також з альтернативними доходами, які можна було б отримати у результаті інвестування даних коштів у інші проекти (коефіцієнт альтернативної ефективності). Непрямі показники відображають ефективність діяльності та фінансовий стан підприємства в цілому» [7, с. 18].

Російські дослідники проблем державного фінансового контролю С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохін, В.А. Жуков, вважають що необхідно здійснювати соціальну, організаційну та економічну оцінку ефективності контролю. В свою чергу автори вказують, що «показники, які відображають ступінь впливу контролюючого органу на діяльність підконтрольного об'єкта або особи, його впливу на зміст управлінської діяльності, її стиль, можуть бути поділені на кількісні та якісні. Ті та інші характеризують діяльність органів управління, адміністрації підприємства та організацій уже після перевірки за тими чи іншими питаннями» [9, с. 467-468].

Досить вагому роботу з систематизації показників та методів оцінки ефективності внутрішньо-

## Аудит, аналіз і контроль

господарського контролю провела Е.Б. Морковкіна, яка пропонує власну класифікацію методів за наступними ознаками:

- за характером проведення: а) метод якісної оцінки на відповідність критеріям, визначає якість системи внутрішнього контролю (метод оцінки з використанням бальних та вагових коефіцієнтів, метод простого порівняння) та б) комбінований метод, що включає якісну і кількісну оцінки (метод якісної оцінки на відповідність критеріям, визначає якість системи внутрішнього контролю, метод оцінки на відповідність кількісних показників діяльності кредитної організації зразкам передової практики);

- за часовою охопленістю: а) динамічний метод, б) статичний метод;

- за періодичністю проведення: а) щоквартальний метод, б) щорічний метод.

Таким чином, в науковій літературі відсутній єдиний підхід до класифікації методів. Однак, на наш погляд, найбільш прийнятним підходом є класифікація показників на якісні та кількісні, які в свою чергу визначаються за допомогою розрахунків та тестів. Л.В. Рибалко стверджує, що при розрахунку ефективності внутрішньогосподарського контролю існує ймовірність суб'єктивності оцінювання результатів контрольної діяльності, що зумовлено неможливістю оцінити всі результати контролю в кількісному вимірнику. Саме тому слід виходити не лише з кількісних оцінок, але враховувати і якісні показники ефективності [7].

Досліджуючи наукові праці вітчизняних та зарубіжних авторів з проблем оцінки контролю можна прослідкувати різноманітність підходів до виділення показників ефективності внутрішньогосподарського контролю. Ряд авторів вважають, що оцінку ефективності внутрішньогосподарського контролю необхідно здійснювати шляхом тестування з виставленням відповідної кількості балів, інші пропонують розраховувати економічну ефективність

виражену в грошову вимірнику або у процентному співвідношенні. Вважаємо, що при оцінці ефективності системи внутрішньогосподарського контролю необхідним є застосування обох підходів.

Проте, в даному дослідженні вважаємо за доцільне більш детально розглянути саме якісні показники оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств, які полягають у визначенні економічного ефекту. Адже, в будь-якому випадку для оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств необхідно насамперед, встановити економічність цієї системи, як відношення витрат на утримання служби та функціонування внутрішньогосподарського контролю до суми виявлених (або встановлених) доходів у порядку повернення викраденого майна, запобігання втрат, штрафів, прийняття нераціональних управлінських рішень, здійснення не ефективних фінансових операцій.

Стосовно якісних показників ефективності, то вони повинні бути направлені на розрахунок загального показника ефективності системи внутрішньогосподарського контролю хлібопекарських підприємств, ефективність служби внутрішньогосподарського контролю та ефективність роботи внутрішніх контролерів.

Так, для оцінки ефективності служби внутрішньогосподарського контролю, пропонуємо використовувати показники: прибуток від роботи служби та рентабельність служби, а для оцінки роботи внутрішніх контролерів пропонуємо розраховувати коефіцієнт інтенсивності роботи внутрішнього контролера, коефіцієнт результативності, коефіцієнт реалізації, коефіцієнт дієвості, коефіцієнт окупності.

Механізм розрахунку даних показників представлено в табл. 3.

Таблиця 3

### Методика визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю хлібопекарського підприємства

Показник	Формула	Умовні позначення
Прибуток роботи служби	$ПРС = УП + ВПП - ВПЗС - ВР$	де УП – виявленні та усуненні порушення діяльності підприємства, грн.; ВПП – виявленні потенційні порушення або можливі відхилення та їх усунення, грн.; ВПНС – виявленні порушення зовнішнім суб'єктом контролю, грн.; ВР – витрачені ресурси на проведення контрольних заходів.
Рентабельність роботи служби	$РРС = ПРС / ФВ * 100$	де ФВ – фактичні витрати на утримання служби і функціонування внутрішньогосподарського контролю в, грн.
Коефіцієнт інтенсивності роботи контролера	$КІК = Кк / Кф$	Кф – кількість контрольних заходів; Кк – кількість проведених контрольних заходів окремим контролером
Коефіцієнт результативності контролю	$КР = Он / Од$	Он – обсяг виявлених порушень діяльності хлібопекарського підприємства, оцінених в грошову вимірнику; Од – обсяги діяльності, за об'єктами які підлягали контролю.
Коефіцієнт реалізації контролю	$КРК = Кп / Кк$	Кп – кількість заходів, які були здійсненні для усунення виявлених порушень.
Коефіцієнт окупності роботи	$КОР = Озс / Он$	Озс – обсяг витрачених коштів на утримання інспектора

Джерело: складено за [9, с.469]

Запропоновані показники дозволяють оцінити економічний ефект від функціонування служби внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарських підприємства та діяльності внутрішніх контролерів. Так, зазначенні показники дозволяють оцінити прибуток, який хлібопекарське підприємство отримало, завдяки вжитим заходам, щодо усунення порушень виявлених системою внутрішньогосподарського контролю та визначити рентабельність роботи служби внутрішньо-

господарського контролю. Крім того, дані показники характеризують роботу внутрішніх контролерів, адже дозволяють визначити інтенсивність їх роботи, результативність та окупність.

Апробуємо дану методику оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю її на прикладі діяльності ПАТ «Овруцький хлібо завод». Дані для розрахунку, зазначених показників представленні в таблиці 4.

Таблиця 4

Дані для розрахунку показників ефективності системи внутрішньогосподарського контролю ПАТ «Овруцький хлібо завод» за 2013 рік\*

Дані	Значення, грн.
Виявлені та усунені порушення / відхилення	84250,00
Виявлені потенційні порушення або можливі відхилення	104040,00
Виявлені порушення податковою інспекцією	45600,00
Виявлені порушення аудиторською фірмою з них за податками та зборами	82600,00 45600,00
Виявлені порушення іншими зовнішніми суб'єктами	4500,00
Витрати ресурсів на проведення контрольних заходів та утримання служби:	
Матеріальні витрати	1230,00
Витрати на оплату праці	12870,00
Витрати на соціальні заходи	2671,81
Амортизація	1240,00
Інші витрати	1100,00

\*Фактичні дані ПАТ «Овруцький хлібо завод» за 2013 рік

Розрахуємо прибуток від функціонування служби внутрішньогосподарського контролю досліджуваного підприємства.

Прибуток роботи служби (PPC) = 84250,00 + 104040,00 – 45600,00 – 37000,00 – 4500,00 – (1230,00 + 12870,00 + 2671,81 + 1240,00 + 1100,00) = 82078,19 грн.

Таким чином, в результаті функціонування системи внутрішньогосподарського контролю на ПАТ «Овруцький хлібо завод», підприємство, за рахунок проведення контрольних заходів, змогло передбачити та знизити витрати на 82078,19 грн. Це свідчить про ефективну організацію системи внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарському підприємстві й відповідно дозволяє говорити про дану підсистему управління як інструмент забезпечення високої результативності роботи підприємства. На основі розрахованого показника прибутку є можливість оцінити рентабельність роботи служби внутрішньогосподарського контролю:

Рентабельність роботи служби (PPC) = 82078,19 / (1230,00 + 12870,00 + 2671,81 + 1240,00 + 1100,00) \* 100 = 429 %

За результатами проведених розрахунків можна констатувати, що 1 грн. витрачених ресурсів на проведення контрольних заходів (утримання служби внутрішньогосподарського контролю) принесла підприємству економію ресурсів у ході господарської діяльності в 2013 році в розмірі 4,29 грн. Даний

показник свідчить про те, що утримання такої служби на підприємстві є доцільним.

Проведене дослідження дає можливість зробити висновок, що організаційно-методичний підхід до оцінки внутрішньогосподарського контролю має бути гнучким та динамічним до ряду факторів. Відтак кожен окремий суб'єкт оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю повинен самостійно обирати перелік критеріїв, в залежності від мети діяльності підприємства та потреб управління.

Пропонуємо визначати критерії ефективності за наступними напрямками: критерії ефективності всієї системи внутрішньогосподарського контролю, критерії ефективності окремої перевірки, критерії ефективності внутрішнього контролера, критерії ефективності методики внутрішньогосподарського контролю, критерії ефективності служби внутрішньогосподарського контролю. За даними напрямками суб'єкт оцінки ефективності внутрішньогосподарського контролю визначає критерії, й відповідно показники, які будуть використовуватися для її розрахунку.

Апробація запропонованого підходу до оцінки ефективності системи внутрішньогосподарського контролю на хлібопекарських підприємствах вказує на її результативність. Вважаємо, що її запровадження на підприємствах досліджуваної галузі є інструментом для подальшого вдосконалення контрольної діяльності.

**4 Список використаних джерел**

1. *Алборов Р.А.* Организация службы (аппарата) внутреннего аудита и оценка эффективности её деятельности в системе управления сельскохозяйственным производством / Р.А. Алборов, С.В. Концевая, Т.Р. Галлямова // Вестник Ижевской ГСХА. – 2005. – № 2(5). – С. 37-41.
2. *Жовніренко О.В.* Удосконалення контролю якості проведення аудиту ефективності / О.В. Жовніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154. – Ч. 3. – С. 70 – 78.
3. *Максімова В.Ф.* Системні принципи оцінки якості внутрішнього контролю / В.Ф. Максимова // Вісник ЖДТУ. – 2004. – № 4(30). – С. 149-156.
4. Міжнародний стандарт аудиту 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. з англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Зеніна О.В., Гик О.В., Біндер С.Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 852 с.
5. *Морковкина Е.Б.* Рекомендации по разработке методики оценки качества системы внутреннего контроля в кредитной организации / Е.Б. Морковкина // Финансы и кредит. – 2007. – № 40. – С. 21–27.
6. *Петраков Я.В.* Концептуальні підходи до класифікації аудиторських послуг / Я.В. Петраков, М.В. Лепехо // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». Збірник наукових праць. – 2009. – № 38. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Vcndtu/2009\\_38/28.htm](http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/28.htm).
7. *Рибалко Л.В.* Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах: автореферат дис. на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки» УААН, - Київ, 2008 - 20 с.
8. *Сагайдак Р.А.* Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 88-92.
9. *Степашин С.В.* Государственный финансовый контроль: учебник для вузов / С.В. Степашин, Н.С. Столяров, С.О. Шохин, В.А. Жуков. – СПб.: Питер, 2004. – 557 с.
10. *Сухарева Л.О.* Сутнісний аналіз категорій «якість» та «ефективність» як основа визначення об'єктів оцінювання стану підсистеми бухгалтерського контролю / Л.О. Сухарева, А.М. Садекова // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матер. міжнар. наук.-практ. конф., 25 трав. 2007 р. – Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2007. – С. 31-34.
11. *Федченко Т.В.* Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Т.В. Федченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/1\\_NIO\\_2011/Economics/77375.doc.htm/](http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm/)
12. *Христенко В.Б.* Межбюджетные отношения и управление региональными финансами: опыт, проблемы, перспективы / В.Б. Христенко. – М.: Дело, 2002. – 608 с.
13. *Шевченко Н.В.* Критерії та показники оцінки ефективності державного фінансового контролю / Н.В. Шевченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 2. – С. 82-85.
14. *Colbert Janet L., Bowen Paul L.* Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78 // IS Audit and Control Journal, 1996. – №4. – С. 26-35.