

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування та**  
**інфраструктури**  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**РИМАР Христина Дмитрівна**

**Методика й організація системи контролю на підприємстві / Methods and organization of the control system at the enterprise**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОБАМНВ-12  
Х.Д. Римар

Науковий керівник:  
викладач  
Б.І. Звір

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
“\_\_\_\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_\_\_\_ р.  
Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **Р. Ф. Бруханський**

**ТЕРНОПІЛЬ - 2022**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ</b>	
1.1. Сутність, види та призначення контролю в системі управління підприємством .....	7
1.2. Передумови, становлення та місце контролю в системі управління підприємством .....	19
1.3. Інформаційне забезпечення та складові елементи системи контролю.....	28
Висновки до розділу 1 .....	37
<b>РОЗДІЛ II. МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ ( на прикладі ПрАТ «Західна промислова група»)</b>	
2.1. Техніко-економічна характеристика та аналіз діяльності ПрАТ «Західна промислова група» .....	39
2.2. Специфіка організації системи внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група».....	54
2.3. Зарубіжна практика контролінгу на промислових підприємствах.....	61
Висновки до розділу 2 .....	70
<b>РОЗДІЛ III. УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</b>	
3.1. Розробка організаційно-методичного забезпечення системи контролю на підприємствах.....	73
3.2. Моделювання оптимальної системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах.....	79
Висновки до розділу 3 .....	85
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....</b>	<b>87</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ .....</b>	<b>91</b>

## ВСТУП

У сучасних умовах господарювання, беручи до уваги посилення глобалізаційних процесів у світовій економіці, постають нові вимоги до якісного управління підприємством та забезпеченні чітких характеристик фінансової звітності вітчизняних підприємств. Це передбачено міжнародними стандартами обліку та звітності, стандартами аудиту, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Умови функціонування вітчизняних промислових підприємств потребують удосконалення процесів управління, першочергово його функцій: планування. Обліку, регулювання та контролю, що є інформаційною базою здійснення аналізу та прийняття управлінських рішень.

Внутрішній контроль є важливим і невід'ємним елементом фінансового менеджменту, який забезпечує достовірність, прозорість і зрозумілість показників фінансових звітів.

Роль контролю в управлінні підприємством визначається особливістю його предмета, специфічністю організації та методу здійснення, можливістю превентивного впливу на діяльність підприємства. Постає потреба в умовах розвитку ринкових відносин обґрунтувати необхідність формування системи внутрішнього контролю на підприємстві. Очевидно, внутрішній контроль як процес, має бути ініційований органами управління (керівниками вищої управлінської ланки) та керівниками основних структурних підрозділів із застосуванням певних процедур та методів контролю, який спрямований на досягнення головної мети підприємства.

**Актуальність теми.** Будь-який контроль на підприємстві представлений у формі саморегулювальної системи методів та інструментів, спрямований на функціональну підтримку фінансового менеджменту на підприємстві. В умовах сьогодення не існує єдиного методичного підходу до порядку організації та здійснення внутрішнього контролю на підприємствах, адже згідно вітчизняного законодавства не визначено, що таке внутрішній контроль, і не регламентовано порядок його здійснення. Хоча таке поняття як фінансовий контролінг давно

присутнє у досвіді міжнародних компаній, у практиці ж вітчизняних підприємств не завжди формуються цілі і завдання контролю, не часто можна його знайти і у фінансовій стратегії підприємства, хоча саме цей процес орієнтований на майбутній розвиток підприємства в конкурентному середовищі. Необхідність осмислення нових підходів розкриття концепції внутрішньогосподарського контролю з боку вирішення його методології та організації в умовах розвитку ринкових відносин, зумовлює важливість обґрунтування потреби у формуванні системи внутрішньогосподарського контролю в якому зосереджена уся інформація про процеси на підприємстві.

Вітчизняні науковці, економісти та фінансисти-практики внесли значний доробок у дослідження наукових і практичних аспектів впровадження ефективної системи контролю на підприємстві, а саме : О.Б. Акентьєва, В.Д. Белік, М.В. Борисенко, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговська, З.П. Дереза, Л.В. Дікань, Є.А. Кочерін, В.Ф. Максимова Л.А. Сухарева. Над окремими питаннями контролю та аудиту працювали Р.Ентоні, В. Ньюман, Дж. Моргенстер, Дж. Робінсон. Проте ряд актуальних питань залишається нерозкритими.

**Використані теоретичні і законодавчо-нормативні джерела:** монографії, наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених з теорії, методології, методики та організації бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу господарської діяльності підприємств, нормативно-правові акти, періодичні видання, статистична, фінансова та управлінська звітність ПрАТ «Західна промислова група», власні спостереження автора.

**Об'єктом дослідження** є контролюючі процеси, що забезпечують ефективність фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Західна промислова група».

**Предметом дослідження** є формування організаційно-методичного забезпечення системи внутрішнього контролю підприємства.

**Метою дослідження** є пошук і розробка дієвих напрямків побудови ефективної системи контролю на підприємстві із відповідними організаційно-методичними складовими.

**Завдання, що ставляться в роботі:**

- дослідити сутність, види та призначення контролю в системі управління підприємством;
- визначити передумови, становлення та місце контролю в системі управління підприємством;
- проаналізувати інформаційне забезпечення та складові елементи системи контролю;
- провести аналіз діяльності ПрАТ «Західна промислова група» у розрізі років;
- розглянути специфіку організації системи внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група».
- вивчити зарубіжну практику контролінгу на промислових підприємствах та можливої її адаптації на вітчизняних підприємствах;
- розробити організаційно-методичну базу забезпечення системи контролю на підприємствах;
- змодельовати оптимальну систему внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група».

**Наукова новизна** роботи полягає у побудові оптимальної моделі системи внутрішнього контролю на підприємстві.

**Практичне значення одержаних результатів** визначається тим, що подані автором пропозиції, щодо оптимізації процесу контролю можуть бути використані при розробці напрямів підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств.

**Апробація результатів кваліфікаційної роботи.** Основні положення випускної кваліфікаційної роботи пройшли апробацію у I Міжнародній науково-практичній інтернет-конференції «Соціально-компетентне управління та безпека підприємницьких структур в умовах воєнної економіки» (м. Тернопіль, 28-29 жовтня 2022 р.). Опубліковано тези на тему: «Внутрішній контроль на підприємстві: вітчизняна та зарубіжна практика».

**Структура і обсяг роботи.** Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій та списку використаних джерел. Основний зміст роботи викладено на 90 сторінках друкованого тексту, що містить 10 таблиць і 14 рисунків. Повний зміст кваліфікаційної роботи викладено на 99 сторінках машинописного тексту. Список використаних джерел налічує 87 позицій.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 1.1. Сутність, види та призначення контролю в системі управління підприємством

Діяльність сучасних підприємств ґрунтується на побудові та формуванні системи контролю управління, який в основі є необхідним для усіх рівнів управління організаціями. Оскільки, розвиток зовнішнього середовища є нестабільним, відповідно господарюючі суб'єкти, які реалізують свою діяльність в Україні, маючи на меті ефективне функціонування та сталий розвиток мають застосовувати прогресивні методи, інструменти та форми управління, беручи до уваги досвід провідних міжнародних компаній у галузі управлінського контролю. Система управління фінансово-господарською діяльністю підприємств та економікою країни в цілому може бути досконало реалізована лише за умови здійснення ефективного управлінського контролю як вагової та цілісної аналітичної системи управління.

Сутність та роль управлінського контролю в діяльності підприємств в умовах сучасності трактуються з різних точок зору. Одні вважають, що контроль – це історично зумовлений факт, через це мета та завдання його полягають у визначенні способу суспільного устрою в країні. Інші стверджують, що саме контроль являється перевіркою здійснення ряду управлінських рішень та завдань, який забезпечує максимальне досягнення визначених цілей за мінімально витрачений робочий та ресурси. На нашу думку, управлінський контроль як складова менеджменту підприємства включає в себе усю діяльність організації та полягає у перевірці та спостереженні стану та функціонуванні підприємства в цілому, а також організовує його подальший розвиток та конкурентоздатність на міжнародному рівні.

Аналізуючи наукові праці американських учених, таких як Дж. Робінсон, В. Ньюман, Р. Ентоні, доцільно зауважити, що на їх думку, основою управлінського контролю є дослідження кількісної та якісної оцінки результатів роботи підприємства, порівняння фактичних та запланованих результатів та коригування відхилень. Тобто, іншими словами, управлінський контроль в умовах сучасності варто розглядати як система, яка ґрунтується на елементах входу – інформаційне забезпечення, елементах виходу – інформація про підприємство, а також ряд взаємопов'язаних між собою елементів, зокрема: центр відповідальності, процедура контролю, техніка контролю, система обліку. Здійснення ефективного управлінського контролю можливе лише за умови поєднання його разом із процесом стратегічного планування [12, с. 25].

Варто зауважити і те, що процес здійснення ефективного управлінського контролю має складатися із трьох незмінних етапів:

- визначення стандартів та критеріїв;
- порівняння із ними реальних результатів;
- прийняття ряду необхідних коригувань.

Кожен із передбачених етапів здійснюється за допомогою ряду заходів. Перший етап передбачає встановлення нормативів, зокрема завчасно вибрані елементи в загальній програмі планування, які аналізують ефективність виробництва та діяльності та дають змогу керівникам спростити роботу та скоротити його контроль за усіма процесами у реалізації плану. На другому етапі визначаються відхилення у роботі, але таким чином, щоб їх можна було побачити раніше, аніж вони зумовлять реальні дисбаланси та застосувати ряд заходів попередження. Третій етап полягає у коригуванні відхилень, перегляді планів та визначенні нових цілей, перерозподілу та уточненню завдань чи застосуванні крайньої міри – звільнення [49, с. 16].

В сучасному світі управлінський контроль являється засобом перевірки, аналізу та оцінки якості роботи менеджерів у ефективній реалізації поставлених підприємством цілей. Він виконує інформативну, оперативну, комунікативну, захисну та превентивну функції на підприємстві. У цьому випадку



управлінський контроль полягає не лише у фіксуванні відхилень, а також у проведенні аналізу причин даних відхилень та способи їх уникнення.

З метою покращення системи контролю на підприємстві було досліджено ряд організацій у сфері контролю, зокрема аналіз роботи керівників усіх рівнів у сфері управлінського контролю та сформовано ряд принципів, дотримання яких сприятиме здійсненню ефективного контролю об'єкта:

- принцип комбінації різних видів контролю;
- принцип публічності;
- принцип повноцінного всебічного контролю;
- принцип універсальності контролю.
- принцип координації контролю в управлінні. [41, с. 33].

Досить вагоме значення, на нашу думку, має той факт, що система управлінського контролю забезпечує вирішення проблем та складних завдань в управлінні підприємством. Її ефективність полягає у виявленні сильних та слабких сторін в діяльності підприємства. Також керівництво має можливість завчасно передбачити недоліки та скоригувати їх, ліквідувати відхилення з ціллю упередження кризової ситуації та порушень у фінансово-господарській діяльності підприємства.

Відповідно, сутність контролю у вузькому сенсі – це один із етапів здійснення діяльності підприємства, у широкому – підсистема, яка є основою в структурі загального управління підприємством, складові якої є базовими і необхідними для успішного здійснення контролю, оскільки відсутність останнього може призвести до непередбачуваних наслідків.

Дослідження функцій контролю розглянемо через їх опосередкований вплив на діяльність підприємства і їх вагомий вплив на кінцеві позитивні фінансові результати, які знаходять своє відображення в наукових працях багатьох вчених. Науковець Л.В. Дікань виокремив ряд функцій, представлених на рисунку 1.1, на основі яких здійснюється ефективний контроль, зокрема, це планування, організація, облік, аналіз та регулювання [19, с. 76]. До зазначених функцій науковець В. Бурцев відносить також комунікаційну та інформаційну

[7, с.17]. Аналогічна думка відображена і у працях науковця І. Стефаніка, яким передбачені інформаційна, профілактична та мобілізуюча функції [18, с.135]. Вчена В.Ф. Максимова вважає, що окрім вище перелічених функцій, існують також перевірна, комунікаційна, діагностична, орієнтуюча та захисна функції [40, с. 73]. Науковець М.В. Борисенко зробив ряд висновків, зокрема, що ефективний контроль у практичній діяльності підприємств можливий лише за умови виконання передбачених функцій [5]. В працях А.Б. Акентьєвої зазначено, що основний елемент при виборі функцій внутрішнього контролю є мета системи. Відповідно, доцільно на її думку відокремити такі функції внутрішнього контролю як інформацій, планова, аналітична, діагностична, координаційна, мотивуюча, превентивна, організаційно-розпорядча та функція нагляду [2].



**Рис. 1.1. Провідна функція (підсистема) контролю в системі загального управління**

Повноцінно погодитись з наведеними вище думками науковців було б не вірно. Функції внутрішнього контролю повинні бути сформовані відповідно до концепції системи внутрішнього контролю та розроблені згідно з специфікою роботи кожного підприємства. На нашу думку, до основних функцій здійснення внутрішнього контролю на підприємстві доцільно віднести: інформаційна, коригувальна, превентивна, діагностична, комунікаційна, координаційна та функція оцінки (рис. 1.2).

Інформаційна функція спрямована на забезпечення, збір, обробку наданої інформації для суб'єкта контролю про реальний стан об'єкта для розробки та виконання ефективних управлінських рішень.



**Рис. 1.2. Функціональна спрямованість внутрішнього контролю**

Діагностична функція полягає у вивченні, оцінці та систематизації дійсного стану діяльності підприємства, виявленні доступних способів для розвитку, попередження негативних моментів, зокрема обкрадання, банкрутство, зловживання своїми повноваженнями, та інше. Як зазначено у праці Дж. Моргенстера, «...необхідно своєчасно діагностувати проблеми, щоб потім не розтрачувати даремно час і сили. Необхідно визначити першочергово причини виникнення проблеми та прийняти послідовні, правильні управлінські рішення» [73, с. 74]

За допомогою превентивної функції здійснюється облік відхилень, які можуть бути небажаними та врешті призведуть до негативних наслідків. З ціллю випередження виникнення негативних наслідків доцільно здійснити оцінку законності та доцільності операції. Науковці у здійсненні превентивної функції розуміють:

- контроль повноважень в основі якого лежить відстеження та відміна ряду змін в облікових реєстрах підприємства відносно прийняття рішень;

- контроль збереження передбачає раціональність у використанні майнових ресурсів підприємства та запобігає здійсненню крадіжок на підприємстві;

- документальний контроль здійснюється задля перевірки законності здійснення та правильності оформлення операцій в облікових реєстрах та попереджає унесення змін та знищення документів без відповідних вказівок.

Збір інформації задля повноцінного виконання діагностичної функції та здійснення зворотного зв'язку всередині підприємства між підрозділами та зовнішнім середовищем забезпечує комунікативна функція.

Сутність коригувальної функції полягає у розробці пропозицій відносно внесення корективів у прийняті уже управлінські рішення, пошуку методів завчасного виправлення ймовірних помилок та відхилень та уникнення їх появи у майбутньому.

Постійне та безперервне здійснення внутрішнього контролю, узгодженість та порядок у роботі суб'єктів контролю, передбачення повторення функцій управління виконується координаційною функцією.

Функція оцінки здійснює ефективний контроль та надає достовірну оцінку стану об'єкта контролю в цілому.

Підсумовуючи вищезазначене, можна констатувати, що функції внутрішнього контролю тісно взаємопов'язані між собою та є невід'ємними елементами першочергових заходів виявлення негативних відхилень та майбутньому їх уникнення, які можуть бути реалізовані суб'єктами завдяки ефективним та результативним управлінським рішенням. Функції внутрішнього контролю забезпечують виникнення прямого та зворотного зв'язків між підгрупами підприємства.

Аналогічно, управлінському контролю властива двоїста роль у процесі управління. Як показує практика, опісля повної інтеграції контролю та властивих йому елементів процесу управління неможливо виокремити межі повноважень працівника так, що управлінський процес мав відношення лише до одного елементу управління не утворюючи взаємозв'язок та взаємодію з контролем.

Підсистему контролю в управлінні за прийнятим рішенням можна поділити на кілька видів контролю: попередній, поточний, заключний, оперативний, зі зворотним зв'язком, за стандартами, за показниками результативності, за показниками припустимих відхилень [11, с. 77]. Це дає нам змогу визначити цілі, яких необхідно досягнути у процесі здійснення контролю на кожного його етапі.

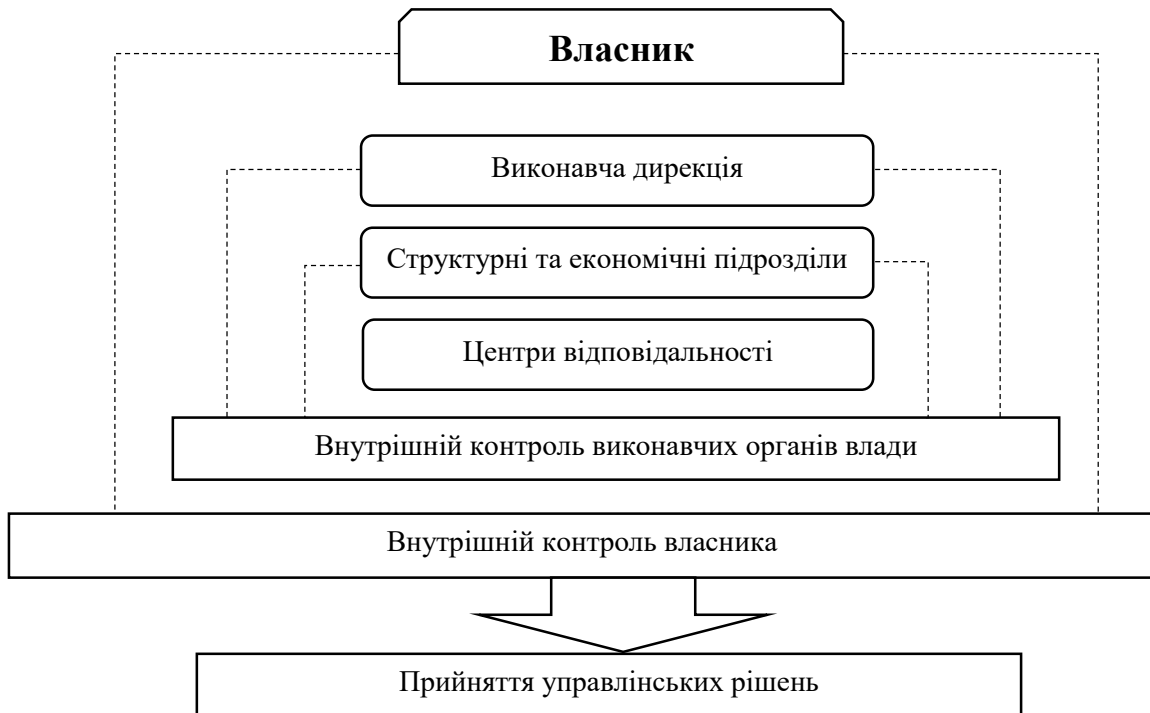
Здійснення попереднього контролю розпочинається на початку господарської операції. Це дає змогу визначити наскільки реально досягнути поставленої мети при виконанні запланованої операції, а також визначити якісні, кількісні та структурні характеристики найоптимальнішого варіанту бажаного результату. Попередній контроль полягає у перевірці правильності виконання ряду поставлених завдань, достовірності та точності визначених прогнозів, можливості надати усі необхідні для операції ресурси. Основне його завдання – уточнити доцільність і законність виконання операцій.

Застосування поточного контролю розпочинається з самого початку виконання господарських операцій на практиці і до моменту отримання бажаного результату. Поточному контролю характерні такі елементи, як вимірювання, порівняльна оцінка контрольного об'єкту, а також розробка та виконання коригуючих дій, які забезпечать у конкретний термін та з бажаною якістю отримати заплановані кінцеві результати. На відміну від іншого контролю, поточний контроль здійснює безперервне спостереження за контрольованим об'єктом. В процесі перетворення поточний контроль дає змогу забезпечити відповідну якість продукту та послуг передбаченим нормам та нормативам. Визначений контроль в значній мірі залежить від зворотного зв'язку.

Характерна особливість наступного контролю полягає у вивченні та оцінці показників процесів, які уже здійснилися та забезпеченні управління даними для реалізації перспективного планування.

Під час здійснення управління економічними об'єктами необхідно застосовувати усі стадії контролю, та все ж вагому роль відіграють попередній

та поточний контролю, оскільки це дає змогу виконати превентивне регулювання ймовірних недоліків.



**Рис. 1.3. Місце контролю в системі управління підприємством**

У зв'язку з цим оперативному контролю мають бути характерні системність та динамічність. Це дасть змогу раціонально прийняти та реалізувати управлінські рішення, що являється важливою передумовою ефективної системи оперативного контролю. Також, вагомим чинником при визначенні оперативного контролю є усвідомлення його функціональної приналежності до внутрішнього. «Оперативний контроль є невід'ємною частиною господарського та внутрішнього контролю, оскільки забезпечує ефективне досягнення накреслених цілей шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень у процесі виконання поставлених завдань». Його роль полягає «у постійній присутності в ході виникнення окремих подій або явищ, а також своєчасній оцінці при появі відхилень чи інших недоліків господарювання» [50, с.488–489].

Головні ознаки, які характеризують оперативний контроль поміж інших видів контролю є:

- термін виконання – процес кожної господарської операції здійснюється в найкоротші терміни;
- галузь об'єкта – це той об'єкт, який має значення для виконавців на протязі здійснення щоденного управління;
- часові проміжки реалізації.

Доцільно зауважити, що оперативний контроль також є складовим чинником інших підсистем контролю, що можна пояснити як: ефективне виконання фінансового контролю, зокрема його операцій та планів можливе шляхом своєчасного визначення оцінки законності, доцільності та правильності набутих доходів, передбачених витрат, здійснених розрахунків в процесі їх реалізації; отримання бажаних результатів при здійсненні адміністративного контролю можливо лише при виконанні постійного контролю за виконанням передбачених обов'язків, визначених повноважень керівників та службовців; обов'язково необхідно приділяти увагу несанкціонованим делегуванням повноважень у процесі нормального оперативного контролю; стимулююча роль оперативного контролю в процесі запровадження мотиваційних програм; основна ціль оперативного контролю полягає у можливості попередження виникнення необдуманих витрати в процесі здійснення операцій, а не по їх закінченні [50, с.489].

Внутрішній контроль являється основним в процесі прийняття управлінських рішень та має бути присутній на кожному рівні управління. Як бачимо на рисунку 1.3 саме керівники структурних підрозділів в межах свого підрозділу здійснюють поточний внутрішній контроль за реалізацією визначених завдань, а начальник разом із службою внутрішнього контролю контролює стан виконання плану на підприємстві за допомогою звітів служби внутрішнього контролю.

Контроль як функція управління на підприємстві керується наступними цілями:

- планове здійснення виробничого процесу;
- стандарти якості виготовленої продукції;
- ефективна діяльність підприємства;
- фінансова конкурентоспроможність підприємства;
- гарантія ефективного виконання управлінських рішень;
- визначення зворотного зв'язку в процесі управління.

Для нашого дослідження є важливим управлінський контроль, який інтерпретується через призму контролюючих суб'єктів, які наділені наступними повноваженнями:

- дослідження поточного стану або дій керівної ланки систему управління підприємством;
  - аспекти відхилень, які значно перевищують гранично допустимий рівень, на предмет ймовірності їх впливу на функціонування підприємства;
  - визначення причин даних відхилень.

Тому сутність управлінського контролю проявляється через інформаційну прозорість об'єкта управління задля ефективного прийняття доцільних рішень.

Нами досліджено, що усі управлінські функції обов'язково інтегровані з контрольною, у зв'язку з цим можемо зазначити, що контроль підприємства є:

- необхідним елементом кожного етапу процесу управління;
- відокремленим етапом, який передбачає інформаційну прозорість на предмет якості здійснення процесу управління на решті стадіях [14].

Реалізація цілей контролю в управлінні можлива за умови виконання завдань, які ґрунтуються на отриманні наступних показників ефективного управління підприємством:

- діяльність підприємства повинна бути згідно прийнятого курсу дій та стратегій;
- економія коштів та потенціалу підприємства;
- гнучкість підприємства відносно фінансово-економічного, ринкового та юридичного стратегій;



- відповідний рівень наповненості та точності необхідних первинних документів та якісна первинна інформація задля успішної діяльності та прийняття ефективних управлінських рішень;

- безпомилкова реєстрація показників та обробка фінансово-господарських операцій підприємства – наявність, повноцінність, математична точність, рознесення по рахунках, формальна доступність, тимчасове визначення, відображення та розкриті дані у звітах;

- цільове та економне використання матеріальних цінностей підприємства;

- виконання передбачених посадових інструкцій, правил, процедур, наказів та розпоряджень працівниками підприємства розроблених адміністрацією підприємства;

- здійснення діяльності підприємства згідно вимог чинного законодавства, затверджених органами влади та її суб'єктами, в тому числі повноважними органами місцевого самоврядування зокрема.

Характерними особливостями здійснення ефективного контролю є раціональне використання коштів, зменшення видатків та скорочення збитків, передбачені функціонуванням системи, або ж іншими словами передбачувані збитки значно менші за наявні.

Здійснення контролю як функції управління реалізується лише у межах визначеної системи. Поза межами системи відсутнє управління, а значить і відсутній контроль. Дане трактування свідчить про те, що контроль доцільно розглядати як самостійну систему в рамках управління та як єдину підсистему визначеного управління. Відповідно, як і будь яка управлінська система, так і контроль ґрунтується на елементах, зв'язках, які зведені до єдиного ряду та взаємозалежать одне від одного [16, с. 51].

Доцільність здійснення аналізу контролю в управлінні підприємством дає змогу виокремити цілі контролю та цілі управління та визначити їх відмінність між собою. У зв'язку з тим, що на підприємствах допускається механічно перенести функції контролю на ревізію підприємницької діяльності як специфічну форму проведення контролю, аналогічно це ототожнюється і з

контролем документальної ревізії [34]. Це є вагомим чинником для того, щоб переглянути та конкретизувати мету та завдання контролю. Останні розробляються на рівні підприємства, беручи до уваги його конкретні наявні об'єкти, організаційну структуру організації, галузі виробничої діяльності. Тому, роблячи висновок, можемо зазначити, що між завданнями та метою контролю та завданнями та метою управління постійно буде присутній тісний зв'язок (рис. 1.4).



**Рис. 1.4. Взаємозв'язок мети управління та мети контролю на підприємстві**

Як бачимо на рисунку 1.4 система управління на підприємстві здійснює завдання відносно збільшення ефективної діяльності, отримання бажаних результатів, прийняття цільових управлінських рішень, тоді як контроль виявляє, діагностує та інформує про ряд порушень та відхилень від визначених параметрів. Хоча різниця між метою контролю та метою управління значна, та все ж вони мають бути між собою взаємоузгодженими.

Вагоме значення контролю полягає також в тому, що його відсутність може призвести до непередбачуваних соціально-економічних наслідків. Запровадження системи внутрішнього контролю на підприємствах є нагальною та очевидною потребою. В масштабах макроекономіки доцільність контролю передбачена переходом на ринку послуг аудиту від системно спрямованих послуг аудиту до аудиту, який заснований на ризиках. В даному випадку варто погодитись із думкою науковця Л.О. Сухаревої про те, що «...відсутність чіткої системи внутрішнього фінансового контролю як основи вирішення актуальних проблем методологічного характеру і проблем функціонування цієї системи не призводить до переходу (трансформації) підтверджувального аудиту (який у наш час поширений в Україні) в аудит, що орієнтований на внутрішній аудит компанії» [51].

В сучасних умовах розвитку економічних відносин в Україні необхідність удосконалення функцій управління значно виросла. Контроль як одна із важливих функцій управління виконується в визначеній системі, на визначеному рівні управління та взаємодіє з кожною із функцій управління, підтримуючи їх організацію та реалізацію. Контроль надає інформацію не лише для проведення аналізу можливості досягнення мети, а й являється ваговою умовою створення нового циклу управління. Тісно взаємодіючи з іншими функціями управління контроль є тим самим основним джерелом інформації, яка дасть змогу розробити та прийняти оптимальні управлінські рішення та, врешті, займає центральне місце в системі здійснення управлінської діяльності підприємства. Також це є засіб організації зворотного зв'язку, оскільки суб'єкт управління має змогу отримати інформацію відносно стану керуемого об'єкту та рівень виконання прийнятих рішень. Все це забезпечує швидке реагування на похибки, які виникли та здійснити ряд коригуючих заходів [62].

В управлінні контроль забезпечує взаємодію та взаємозв'язок між різними видами діяльності в границях підприємства та певних його підрозділів, підтримує ефективну та результативну діяльність за допомогою активного впливу на контролюючі об'єкти [34, с. 73].

## 1.2. Місце та значення контролю в системі управління підприємством

Діяльність підприємств та організацій будується на певних вимогах нинішнього стану економіки України. Зростання ефективності діяльності по усім напрямкам є вагомою складовою розвитку відносин в економіці. Бажання вийти на міжнародні ринки збуту потребує наявність сталого розвитку підприємств, зростання інвестиційної привабливості, підвищення його ринкової вартості. Але все ж виконуючи свою діяльність підприємства стикаються з певними негативними факторами, які є перешкодою для стабільного розвитку та не дають змоги досягнути певної мети управління – забезпечення добробуту власників підприємства через нестабільність економіки в державі, мінливе та непередбачуване зовнішнє середовище, жорстку конкуренцію, складність організаційної структури підприємства, зростання ризиків у процесі діяльності, бажання підвищити рівень довіри до підприємства зі сторони інвесторів та ділових партнерів [2, с.13].

Забезпечити стабільний розвиток та підтримку життєдіяльності підприємства має на меті ефективна та досконала система управління. За оцінками досліджень, дві третини банкрутств виникли через внутрішні проблеми підприємств та лише одна третина зовнішні [56, с. 62]. Здійснення ефективного управління є вагомим для усіх підприємств незалежно від організаційно-правової форми власності. Та при кризових явищах на підприємствах зростає залежність фінансово-економічної стійкості суб'єкта господарювання від ефективної системи внутрішнього контролю, що є незмінним фактором системи управління діяльністю підприємств. У розвинутих країнах контроль являється елементом удосконалення управління діяльністю підприємств, який поширюється на всі рівні. Так, зокрема, у США і Великобританії функціонують стандарти, згідно яких на підприємствах створюється система внутрішнього контролю [30, с. 34- 35]. У 1985 р. комісія COSO (Комісія Трідвея, The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission) розробила концепцію,

яка полягає у тому, що внутрішній контроль являється процесом, який виникає шляхом взаємодії ради директорів, менеджерів усіх рівнів та інших співробітників компанії з метою досягнення визначених цілей відносно наступних напрямків: ефективність операційної діяльності, достовірність фінансової звітності, дотримання відповідних норм законодавства. Відповідно місце внутрішнього контролю досліджується фахівцями Інституту внутрішніх аудиторів (США) як одна з функцій працівника на своєму робочому місці в межах повноважень, які йому надані [51, с. 331]. Усе це вказує на вагомість внутрішнього контролю та дає змогу виокремити ряд завдань для господарюючих суб'єктів відносно здійснення на підприємстві внутрішнього контролю, які забезпечать підприємству досягнення основної цілі управління та забезпечить фінансово-економічну стійкість у довгостроковому періоді (рис. 1.5).



**Рис. 1.5. Систематизація завдань організації системи внутрішнього контролю на підприємстві**

Виконання визначених завдань дасть змогу вибудувати ефективну систему внутрішнього контролю, тому що саме досліджуваний вид контролю включає в себе майже всі сфери діяльності підприємства та є основним в процесі прийняття вірних управлінських рішень та методом попередження ймовірних ризиків та їх наслідків. Але на сьогоднішній день не зважаючи на весь об'єм наукових дослідів можна відслідкувати обмеження та не визначення відносно формування системи внутрішнього контролю доцільно провести дослідження усього комплексу науково-практичних розробок та рекомендацій та досвід сформований вітчизняними та зарубіжними науковцями.

Науковцями В. Беліком та Л. Дікань до факторів визначення функції контролю на підприємстві відносять:

- невизначеність;
- попередження кризових явищ;
- підтримання успіху;
- прагнення зростання інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності підприємства [3, 19].

Даний перелік доцільно доповнити також функцією дотримання законності та чіткості відтворення господарських операцій у бухгалтерському обліку, вчасного пошуку відхилень та здійснення коригування помилок на підприємстві.

Таким чином, підсумовуючи все вищезазначене, доцільно зробити висновок про те, що контролю характерна дієвість, яка є його особливістю. Контроль, загалом, не орієнтується на пошук фактів крадіжок, а на попередження їх виникнення. Контроль в процесі детального дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства дає змогу розробити ряд заходів, які забезпечують уникнення втрати, зберігають фінансово-господарську базу та попереджують можливості відхилень від закону, нормативно-правових актів та допустимих норм діяльності підприємства. Все зазначене укріплює думку про взаємодію кожної функції управління з функцією контролю.

Контроль в управлінні ефективною діяльністю підприємства дає змогу реалізувати ряд завдань, зокрема:

- забезпечення послідовного здійснення визначеної стратегії підприємства;
- збереження та раціональне використання ресурсів підприємства;
- надання якісної інформації керівництву підприємством;
- підтримується правильне та повноцінне оформлення первинних документів;
- своєчасне виявлення та мінімізація фінансових та комерційних ризиків при здійсненні управління діяльністю підприємства;
- дотримання визначеного регламенту посадових інструкцій, наказів та планів працівниками підприємства.

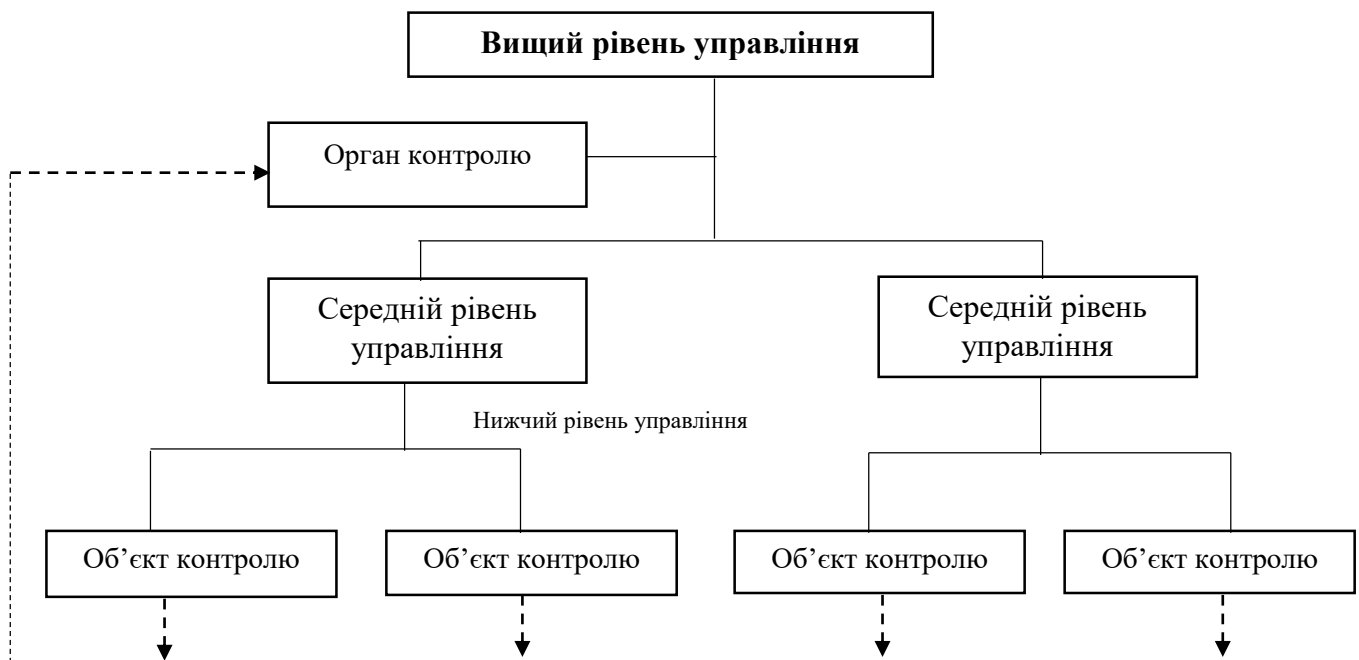
Ефективне виконання зазначених вище завдань можливе при умові забезпечення системою контролю, як функції управління оцінки якості роботи підприємства. Управління являється видом людської діяльності, яка спрямована на вирішення проблем відповідно адекватної поведінки підприємства до складного оточуючого середовища, а тому в процесі управління значна роль належить інформаційним ресурсам. Управління можна досліджувати зі сторони інформаційного процесу, в якому якість рівня досягнення цілі підприємства полягає у відстеженні економічних явищ та процесів, визначенні тенденцій та похибок як в діяльності підприємства, так і в його конкурентів. В залежності від конкурентного середовища, в якому підприємства здійснюють свою діяльність, в історії будь-якої країни можна виділити декілька стадій розвитку економіки, зумовлених приростом нестабільного середовища. Зміна рівня нестабільності передбачає переорієнтацію управлінських систем із простих на складні. Пушкар М.С. виділяє чотири етапи в розвитку управлінських систем:

- управління на основі контролю за виконанням (фіксація минулих подій);
- управління на основі екстраполяції (темпи змін наростають, але майбутнє можна передбачити методом екстраполяції минулого);

- управління на основі передбачення змін (виникнення неочікуваних явищ та прискорення темпів змін але не настільки, щоб вчасно не можна їх передбачити і визначити реакцію на них);

- управління на основі гнучких екстрених рішень (виникнення нових завдань настільки швидше, що їх неможливо вчасно передбачити) [30, с.55-56].

Досягнення ефективного виконання зазначених вище етапів можливе лише за умови створення відповідного органу контролю в структурі управління господарської організації, яку досліджував ще в 1982 році Є.А. Кочерін (рис. 1.6).



**Рис. 1.6. Місце органу контролю в структурі управління компанії за Є.А. Кочеріним [31, с. 201]**

З рис. 1.6 видно, що Є.А. Кочерін, розглядає орган контролю на підприємстві, який повинен підпорядковуватись вищому рівню управління. На нашу думку, це твердження не є достовірним, оскільки служба внутрішнього контролю має нести незалежний характер діяльності з метою надання своїм керівникам достовірної інформації про наявний фінансовий стан підприємства. В іншому ж випадку можливе породження маніпуляцій зі сторони керівництва у звітах бухгалтерського та фінансового обліку та приховання фактів незаконного використання та розкрадання майна.



В процесі проведення своєї діяльності відділ внутрішнього контролю взаємодіє з всіма підрозділами підприємства. Тільки за умови двостороннього ведення діяльності служба внутрішнього контролю може в повній мірі виконувати поставлені перед нею завдання та надавати доступ до інформації керівництву задля прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Окрім того, одним із важливих факторів ефективного управління є зворотній зв'язок між суб'єктом та об'єктом управління, який можливий лише за умови контролю, збору інформації про стан досліджуваного об'єкту та рівень виконання обґрунтованих управлінських рішень.

Обов'язки служби внутрішнього контролю полягають у:

- проведенні постійного аналізу діяльності на виробництві та у звітності, повноцінному веденні бухгалтерського та податкового обліку, оперативному та адміністративному контролю;

- забезпеченні постійного контролю за дотриманням працівниками підприємства згідно передбаченого графіку документообігу;

- дослідженні фактів порушень працівниками згідно чинного законодавства, нормативно-правових звітів, які контролюють та розробляють стратегію діяльності підприємства;

- забезпеченні документування усіх фактів перевірки, оформленні письмових висновків, де повинні бути зазначені усі питання, які виникають у ході перевірки;

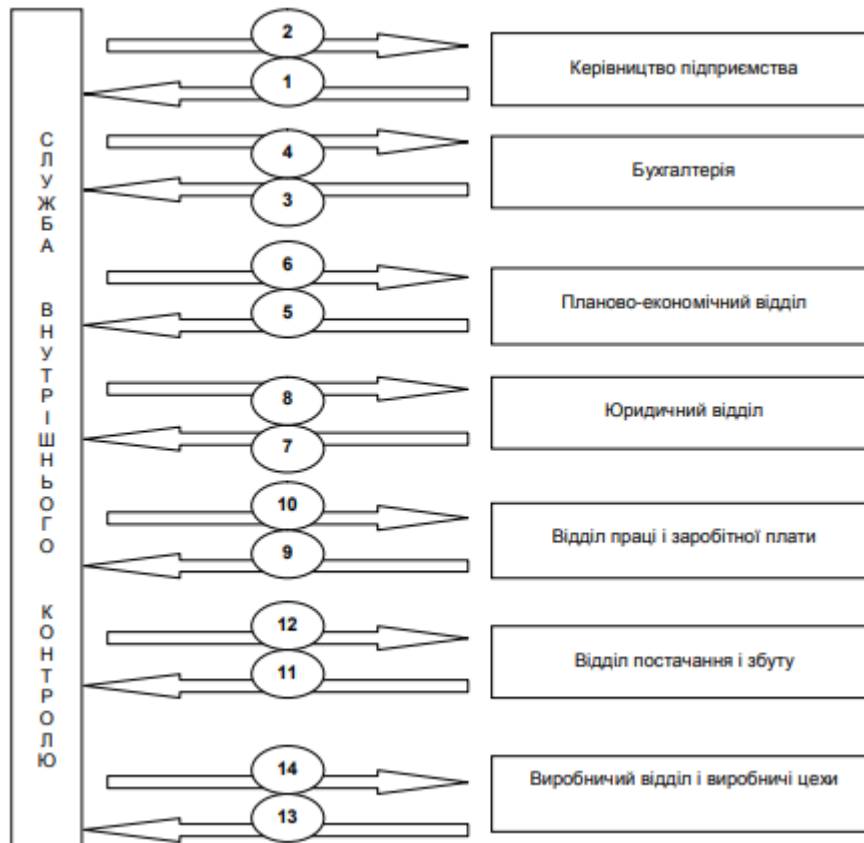
- розробці рекомендацій та підказок відносно корекції допущених помилок та порушень; рекомендаціям керівниками запровадження ряду заходів щодо майбутнього попередження ситуацій, які в майбутньому можуть стати порушенням чинного законодавства.

Більш досконало взаємозв'язок системи внутрішнього контролю та інших підрозділів підприємства було досліджено Н.Г. Виговською, який відображено на рисунку 1.7, зокрема:

Система внутрішнього контролю отримує накази, розпорядження та вказівки від керівництва підприємством, яка в подальшому готує звіти за

результатом проведених перевірок, досліджених довідок, рекомендацій та висновків.

Бухгалтерія надає службі внутрішнього контролю документи, які підтверджують надійну систему обліку, фінансові звіти, законність розрахунків з бюджетними та позабюджетними організаціями, дебіторами та кредиторами та натомість отримує матеріали та акти перевірок, інвентаризації, тощо.



**Рис. 1.7. Взаємодія служби внутрішнього контролю з іншими структурними підрозділами підприємства за Н.Г. Виговською [14, с. 250]**

Від планово-економічного відділу потребуються звіти про виконання планових завдань, розрахунки планових цін збуту продукції, за надання послуг та виконання робіт з метою отримання від служби внутрішнього контролю висновків щодо економії матеріальних та фінансових ресурсів при розрахунку планових цін, вдосконалення планової роботи.

Відділ внутрішнього контролю вимагає від юридичного відділу матеріали за результатами судових розглядів позовів, проєктів наказів, інструкцій після

розгляду та дослідження яких надає акт щодо оцінки виявлених порушень та зловживань

Економічний та зарплатний відділ надають штатні розписи та положення щодо оплати праці працівників з метою отримати ряд пропозицій по удосконаленню оплати праці та акти перевірки щодо цільового використання коштів та ефективності наповнення робочого часу.

Система внутрішнього контролю отримує від відділу постачання та збуту звіти щодо використання матеріально-виробничих запасів на виробництві, передача матеріалів зовнішнім організаціям, акти прийому-списання товарно-матеріальних цінностей, картки складського обліку, договори про матеріально-відповідальних осіб. В свою ж чергу система внутрішнього контролю надає довідки та пропозиції щодо вдосконалення роботи відділу.

Система внутрішнього контролю також робить висновки та дає пропозиції відносно правильного оформлення накладних, відповідності фактичного виходу продукції передбаченим нормам, цільового застосування норм природного збитку, заповнення виробничих журналів, дотримання технологічної дисципліни, своєчасного відображення виконаних операцій в первинній документації тощо [34, с. 250].

Розроблена схема взаємозв'язку служби внутрішнього контролю та інших підрозділів підприємства має досить спрощений та теоретичний характер та не може відобразити взаємозв'язок служби з рядом інших суб'єктів, зокрема власником та акціонерами, які в більшості випадків являються ініціаторами утворення служби внутрішнього контролю та вимагають звіти про здійснення діяльності. Та не беручи до уваги зазначений недолік дана схема ілюструє основні центральні елементи взаємодії внутрішнього контролю та інших підрозділів підприємства та явно вказує на те, що існування зворотного зв'язку між службою та підрозділами забезпечить ефективне виконання роботи на підприємстві.

Організуючи роботу системи внутрішнього контролю доцільно звернути уваги на повноцінне інформаційне забезпечення. Інформаційні системи

застосовуються з метою організації інформаційних процесів – системи зберігання, обробки та передачі інформації з ціллю управління підприємством чи його визначеними структурними підрозділами, або прийняття управлінських рішень. На нашу думку, дане питання доцільно більш детально розглянути у наступному підрозділі.

### **1.3. Роль інформаційного забезпечення у системі контролю на підприємстві**

Роль інформації в сфері інформаційного забезпечення в умовах сучасності займає вагомую роль. Аналогічно це стосується і господарської діяльності підприємства. Це створює попит на ефективне інформаційне забезпечення всіх етапів, які виникають у процесі діяльності підприємства, в тому числі і виконанні контролю передбачених функцій в системі управління підприємством. Реалізація останнього можлива за наявності відповідної системи контролю, яка має ґрунтуватись на сучасному інформаційному забезпеченні. У зв'язку з цим питання інформаційного забезпечення є необхідним чинником у процесі дослідження системи контролю за діяльністю підприємства. Повноцінна та достовірна інформація, яка функціонує в системі контролю відіграє вагомую роль у прийнятті раціональних управлінських рішень. Проте необхідно зауважити, що інформаційне забезпечення у системі контролю це не лише інформація, а й інші елементи. У зв'язку з цим з метою визначення рівня впливу інформаційного забезпечення на виконання контролю за діяльністю підприємства доцільно провести дослідження теоретичних засад інформаційного забезпечення системи контролю за діяльністю підприємства.

Контроль – це одна з первинних функцій менеджменту, і недосконала його система виконання може призвести до зниження результатів діяльності підприємства та зменшення прибутку. Одночасно повноцінний контроль забезпечує досягнення обраних цілей. Мета контролю полягає у сприянні

порівняння фактичних та планових результатів діяльності, що забезпечить реалізацію поставлених цілей, які ставить перед собою підприємство [66].

З моменту започаткування контроль надає достовірну та повну інформацію з ціллю прийняття ефективних управлінських рішень, не беручи до уваги уточнення його економічної сутності, формування нових видів та класифікацій, видозмінення організаційної та методичної структури. Вагомою базовою складовою останнього є необхідне інформаційне забезпечення. Через це ефективний процес контролю в повній мірі залежить від повноцінного та якісного інформаційного забезпечення.

Нами було визначено, що результат започаткування інформаційного забезпечення ґрунтується на інтегруванні інформаційних даних щодо удосконалення документообігу, систематизування та автоматизації чинників економічного характеру, підготовці необхідної інформації по запитам внутрішнього та зовнішнього контролю.

Аналізуючи праці науковця В. Лаврука, погодимось, що рівень застосування сучасних інформаційних систем та комп'ютерних технологій у процесі проведення контролю за функціональною діяльністю на певних підприємствах значно нижчий, у зв'язку з наступними причинами: [38]:

- відсутні необхідні ресурси для придбання планових засобів для висококваліфікованих спеціалістів з метою їх експлуатації;
- не усвідомлення вищим керівництвом методів розвитку підприємств у ринкових умовах;
- відсутні доступні рекламні засоби щодо можливостей програмної продукції та їх невідповідність передбаченим завданням підприємств;
- знижена діяльність інформаційно-консультативних центрів щодо обґрунтування важливості і дослідження фінансово-економічних можливостей досліджуваного підприємства відносно введення інформаційних систем.

Інформаційне забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю в повній мірі залежить від інформаційного забезпечення системи

управління на підприємстві і є інтегрованим елементом системи. Його роль як складової усієї інформаційної системи доцільно вважати досить вагомим [35].

У наукових джерелах розглядають класифікацію інформаційного забезпечення, системи контролю за функціональною діяльністю підприємств які ґрунтуються на основі ряду ознак, зокрема: зміст інформаційного забезпечення, професійна інформаційна комунікація, пізнавальність інформації та спосіб відображення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Класифікатор інформаційного забезпечення контрольного процесу\*

Вид інформаційного забезпечення	Характеристика
<i>за змістом</i>	
Законодавче	Сукупність законів, що регулюють суспільні відносини та окремі законотворчі стосунки відповідної галузі
Нормативно-довідкове	Норми та нормативи витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; утворення фондів економічного стимулювання, пільгових витрат, розміри платежів до державного бюджету, з соціального страхування тощо
Організаційно-управлінське	Структура підприємства, його юридично-правова самостійність та організаційно-розпорядчі документи, накази, розпорядження, службове листування з питань виробничої і фінансової діяльності
Планове	Сукупність інформації, яка є в планах економічного і соціального розвитку підприємства і його структурних підрозділів
Договірне	Господарські угоди, укладені підприємством та затверджені в установленому порядку, на поставку виробничих запасів, реалізацію продукції тощо
<i>за професійною інформаційною комунікацією</i>	
Інформаційне пряме	Інформація про стан підконтрольних об'єктів та їхню поведінку у динамічних процесах виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств
Інформаційне непряме	Нормативно-правова база, методичні рекомендації та інструкції, що регулюють діяльність об'єкта контролю
Інформаційне опосередковане	Інформація про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств однієї галузі і зіставлення їх із даними підприємства, спеціальної літератури
Робоче	Інформація, якою обмінюються працівники у процесі проведення контрольних дій
<i>за пізнавальністю інформації</i>	
Нове	Інформація, що відображає новизну рішень чи виявлених недоліків
Релевантне	Інформація, що раніше була в аналогах
<i>за способом відображення</i>	
Цифрове	Розрахунки, цифрові та статистичні дані
Графічне	Інформація, що представлена у вигляді схем, креслень, графіків

\* Джерело: Розроблено автором за даними [15; 38]

Узагальнюючи наведену в таблиці 1.1 інформацію, на нашу думку, створення інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства ні в якій мірі не має базуватись лише на методі обробки даних. Його реалізація може бути виконана шляхом аналізу первинної інформації, зведеної документації, облікових актів та звітів, спеціальних видань чи нормативних документів. Інформаційне забезпечення полягає у швидкому формуванні та оперативному наданні повноцінної інформації, згідно з якою будуть прийняти ефективні управлінські рішення усіх рівнів. Ми вважаємо, що інформаційне забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства ґрунтується на виконанні певних функцій, зокрема:

– контрольна – націлена на пошук відхилень у обліковій та плановій звітності фінансових потоків з застосування арифметичних методів, інформаційних даних, комп'ютерної техніки [28];

– інформаційна – надає достовірну та повноцінну інформацію щодо стану фінансових ресурсів управлінського персоналу усіх підрозділів системи управління підприємства щодо їх професійних повноважень [28];

– інтеграційна – наповнює та систематизує інформаційні дані задля реалізації ряду завдань по контролю фінансових ресурсів на різних етапах структури системи управління підприємством [28].

На нашу думку, структура утворення інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства в значній мірі залежна від характеру організаційної системи підприємства, сфери технологій та виробництва.

Наукова література виділяє наступні етапи збору, обробки та накопичення інформації відносно господарської діяльності підприємства:

– етап перший – або ж низовий етап, на якому збираються первинні документи з обліку матеріалів на складі, готової продукції, працездатності працівників та ін.;

– етап другий – загальногосподарський етап, який збирає інформацію відносно операцій фінансово-розрахункового характеру, матеріальних ресурсів, основних засобів та матеріалів, обліку праці і заробітної плати;

– етап третій – етап зведення бухгалтерської звітності, яка дає змогу згрупувати та узагальнити інформацію, яка була зібрана з попередніх двох етапів [28].

Структурування інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства вимагає комплексного оцінення особливостей взаємодії структурних показників інформаційної системи; інформаційних технологій; виконання методів обробки інформації; функціональної здатності технічних засобів [28].

Професор В. Рудницький зазначає ряд джерел інформації відносно кожної складової інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства, зокрема:

- організація номенклатури – первинна документація, накази директора;
- укомплектування бази даних та режиму її діяльності – облікові реєстри, звітність підприємства, організаційно-розпорядчі документи;
- характерне збереження контрольних даних – результати здійснених перевірок та запропонованих контрольних процедур.

За наявності необхідних програмних технологій, які є ключовою складовою нинішнього інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства, усі вищезазначені види інформації піддаються узагальненню та аналізу та надаються керівника з метою прийняття ефективних управлінських рішень.

Та все ж ми спираємось на думку О. Пархоменко відносно інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства, яка повинна відповідати наступним вимогам [46]:

- відповідність інформації потребам управління;
- достовірність інформації;
- необхідність та достатність об'єму інформації;



- регулярність інформації задля відстеження динаміки даних;
- багатоваріантність інформації з метою пошуку альтернативних рішень;
- своєчасність передачі та подання інформації;
- мінімізація введення та виведення облікових показників тощо.

Підсумовуючи все вищезазначене, можемо стверджувати, що розробка ефективної системи контролю за функціональною діяльністю підприємства є неможливою в тому випадку, коли відсутній належний рівень інформаційного забезпечення. Оперативне, узагальнене й достовірне інформаційне забезпечення являється запорукою якості як процесу контролю, так і його висновків.

Вплив сучасних інформаційних систем на контрольний процес здійснюється в першу чергу з застосуванням комп'ютерних технологій і спеціального програмного забезпечення, які напряму впливають на особливості контрольних дій, а по-друге, інформаційні системи, що застосовуються в обліку, передбачають особливі умови використання облікової інформації відносно отримання доказів у процесі контролю.

Сучасна система контролю за функціональною діяльністю підприємства повинна забезпечувати надання користувачам точної та своєчасної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети можливе лише завдяки використанню відповідного інформаційного забезпечення, яке має включати в себе, крім програмних продуктів, ще й сукупність елементів управлінського контролю.

Управлінський контроль являє собою систему, призначення якої сприяти досягненню стратегічних та оперативних цілей суб'єкта господарювання в умовах невизначеності та перманентних ризиків. Оцінюючи теоретичні розробки та практичний досвід вітчизняних і зарубіжних підприємств можна стверджувати, що на цей час існують різні типи систем управлінського контролю, а саме: трьохелементні, чотирьох елементні та п'яти елементні. При цьому конкретизація елементів різних типів систем управлінського контролю дещо різниться.

Трьохелементний тип системи управлінського контролю розглядається в основному з двох позицій:

1. Визначення контролю з позиції функції управління.
2. Визначення контролю з точки зору його структури. [85]

Головне значення чотирьох елементного типу управлінського контролю є допомога структурним підрозділам в досягненні цілей підприємства при виділенні та врахуванні таких ключових елементів та їх меж, які максимально сприятимуть досягненню задекларованих цілей [84].

Найбільш складним є п'яти елементний тип управлінського контролю за Гутенбергом, що містить такі складові, як: «стандарти, інформаційне забезпечення, оцінка відхилень, коригування відхилень, комунікаційні зв'язки» [81].

При цьому слід зазначити, що наведені складові в тій чи іншій мірі притаманні будь-якому типу системи управлінського контролю. Насамперед це стосується виділення таких основних елементів системи контролю, як вимірювання, оцінка відхилень та їх коригування.

Подібність точок зору впливає із ідентичності визначення сутності контролю та виокремлення процедур контролю, зокрема в частині питань вимірювання, оцінки та корегування. Відмінності або подібність різних типів управлінського контролю виникають в результаті:

1. Пізнання сутності елемента не завжди є одно типовим.
2. Трагування меж елемента може відрізнитися. Так, розробка стандартів, звітність та оцінка розглядається одними авторами як складові елемента оцінки, в той час як інші вчені наголошують, що це три незалежні елементи. Це ж стосується і питань стандартів контролю та контрольних змінних у стандартах: одні автори розглядають їх як один елемент, інші виділяють два незалежних елементи.

У той же час, не має однаковості і у визначенні меж системи контролю. Зокрема дискусійними є питання стосовно відкритості системи контролю. Тому для побудови ефективної системи управлінського контролю важливим є

розробка його концептуальних основ. Передумовою визначення сфери повноважень системи управлінського контролю є осмислення в першу чергу його елементів та вирішення питань щодо їх трактування. Ключовим моментом при цьому є визначення їх сутності, економічної природи та сфери використання.

Для вивчення демаркації меж та масштабів кожного елемента, доцільним є визначення принаймні двох їх основних характеристик:

по-перше, це незамінність: якщо один елемент в системі не враховано, сутність об'єкта буде змінено, (іншими словами, якщо в підприємстві стандарти контролю не є елементами системи управлінського контролю, то і відповідно не буде ставитися питання відповідності діяльності підприємства встановленим стандартам);

по-друге, це неупередженість: елемент має відображати найбільш фундаментальний елемент об'єкта з незалежним і явним діапазоном; (іншими словами, якщо в підприємстві в стандартах контролю є можливим виділення змінної та постійної складової, доречним є виділення двох елементів).

Обсяг елементів системи управлінського контролю тісно пов'язаний із його загальною конотацією. Якщо систему управлінського контролю розглядати як відкриту, то, як приклад, можна виділити елемент моніторингу зовнішнього середовища. В той же час, якщо систему розглядати як закриту такого елемента не буде.

Відповідно до теоретичних основ та значення системи управлінського контролю в підприємстві, вважаємо за доцільне виділення таких елементів управлінського контролю: контроль зовнішнього середовища, контрольні змінні, стандарти контролю, інформаційні звіти, контроль оцінки, контроль корегування, оцінка ефективності, механізм стимулювання, комунікаційні зв'язки, моніторинг (табл. 1.2)

Таблиця 1.2

## Елементи управлінського контролю

№	Назва елементу	Суть елементу
1	Контроль зовнішнього середовища	Контрольне середовище визначає умови функціонування системи управлінського контролю в підприємстві, що включає зовнішню і внутрішню складову.
2	Контрольні зміни	Є ключовими елементами системи управлінського контролю і управління ризиками, що впливають на досягнення стратегічних цілей підприємства. Останнє безпосередньо залежить від управління елементами ризику та факторами вартості, які найбільш впливають на досягнення організаційних цілей.
3	Стандарти контролю	Є основою управління та критерієм оцінки його ефективності, що відображає кількісні контрольні змінні показники.
4	Інформаційні звіти	Є процесом вимірювання, реєстрацій та підготовки інформації про діяльність підприємства з метою відображення господарських операцій.
5	Контроль оцінки	Це процес перевірки відображення господарської діяльності підприємства, порівняння даних інформаційних звітів управлінського контролю зі стандартами контролю та проведення необхідних аналітичних розрахунків.
6	Контроль корегування	Процес регулювання або корекції несприятливої дисперсії між фактичними даними і стандартами контролю після оцінки. Суть контролю корегування – забезпечення реалізації норм і цілей контролю.
7	Оцінка ефективності	Процес оцінки результатів управлінського контролю. Операційна оцінка ефективності управлінського контролю надає великого значення діяльності посадових осіб підприємств та персоналу, якому делеговано функції контролерів.
8	Механізм стимулювання	Процес встановлення винагороди або покарання для працівників відповідно до результату їх роботи. Для забезпечення дієвого управлінського контролю в довгостроковій перспективі, його результати повинні бути пов'язані з механізмом стимулювання та передбачати виплату певних компенсацій.
9	Комунікаційні зв'язки	Процес своєчасного представлення релевантної інформації суб'єктам контролю в межах їх функціональних повноважень. Система не зможе ефективно функціонувати, якщо не буде зв'язку між стандартами контролю та інформаційними повідомленнями, а отже, оцінка та корегування будуть реалізовані неефективно.
10	Моніторинг	Відображення якості реалізації прийнятих рішень на основі інформації акумульованої системою управлінського контролю. Якщо немає контролю або оцінки, продуктивність та ефективність буде знижуватись.

\*Джерело: Розроблено автором

Наведені елементи системи управлінського контролю будуть сприяти формуванню досконалої системи управлінського контролю суб'єктів господарювання. Кожен елемент має свою особливу та важливу функцію в процесі управлінського контролю і є запорукою якості цієї системи. Не належне врахування наведених елементів буде призводити до зниження якості функціонування підприємства.

### **Висновки до розділу 1**

Система управління фінансово-господарською діяльністю підприємств та економікою країни в цілому може бути досконало реалізована лише за умови здійснення ефективного управлінського контролю як вагової та цілісної аналітичної системи управління.

Основою управлінського контролю є дослідження кількісної та якісної оцінки результатів роботи підприємства, порівняння фактичних та запланованих результатів та коригування відхилень. Здійснення ефективного управлінського контролю можливе лише за умови поєднання його разом із процесом стратегічного планування.

Визначено, що в сучасних умовах розвитку економічних відносин в Україні необхідність удосконалення функцій управління значно виросла. Контроль як одна із важливих функцій управління виконується в визначеній системі, на визначеному рівні управління та взаємодіє з кожною із функцій управління, підтримуючи їх організацію та реалізацію. Контроль надає інформацію не лише для проведення аналізу можливості досягнення мети, а й являється ваговою умовою створення нового циклу управління. Тісно взаємодіючи з іншими функціями управління контроль є тим самим основним джерелом інформації, яка дасть змогу розробити та прийняти оптимальні управлінські рішення та, врешті, займає центральне місце в системі здійснення управлінської діяльності підприємства.

Досліджено, що внутрішній контроль являється основним в процесі прийняття управлінських рішень та має бути присутній на кожному рівні управління. Так, оскільки саме керівники структурних підрозділів в межах свого підрозділу здійснюють поточний внутрішній контроль за реалізацією визначених завдань, а начальник разом із службою внутрішнього контролю контролює стан виконання плану на підприємстві за допомогою звітів служби внутрішнього контролю.

Доцільність здійснення аналізу внутрішнього контролю в управлінні підприємством дає змогу виокремити цілі контролю та цілі управління та визначити їх відмінність між собою, що є вагомим чинником для того, щоб переглянути та конкретизувати мету та завдання контролю.

Ефективне виконання поставлених мети та завдань можливе при умові забезпечення системою контролю, як функції управління оцінки якості роботи підприємства. Управління являється видом людської діяльності, яка спрямована на вирішення проблем відповідно адекватної поведінки підприємства до складного оточуючого середовища, а тому в процесі управління значна роль належить інформаційному забезпеченню.

На нашу думку, створення інформаційного забезпечення системи контролю за функціональною діяльністю підприємства ні в якій мірі не має базуватись лише на методі обробки даних. Його реалізація може бути виконана шляхом аналізу первинної інформації, зведеної документації, облікових актів та звітів, спеціальних видань чи нормативних документів. Це можливо досягнути лише завдяки використанню відповідного інформаційного забезпечення, яке має включати в себе, крім програмних продуктів, ще й сукупність елементів управлінського контролю.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ ( на прикладі ПрАТ «Західна промислова група»)

#### 2.1. Техніко-економічна характеристика та аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства

Економіка України є транзитивною і чітко розвивається за законами ринку, що передбачає появу економічних відносин між виробником і споживачами продукції. Кожен суб'єкт на ринку переслідує власні інтереси, а ринок є своєрідним інструментом узгодження цих інтересів. В умовах ринку запорукою стабільного функціонування компанії є його непохитна фінансова стійкість, яка відображає стан фінансових ресурсів компанії, можливість вільно маневрувати і використовувати грошові кошти, забезпечувати безперебійний процес виробництва і подальший збут продукції, враховувати усі можливі напрямки і шляхи розширення діяльності.

Тому, аналіз фінансово-господарської діяльності відіграє значиму роль у стратегічній політиці і подальшому успішному розвитку будь-якого підприємства. Внутрішні і зовнішні ризики, пришвидшені темпи інфляційних процесів, складні організаційно-правові умови функціонування, нестабільність економіки, військовий стан країни, значна конкуренція, здороження енергетичних світових ресурсів – усе це впливає на добробут, економічну і фінансову рівновагу підприємства. Тому оцінка фінансового стану підприємства, як своєрідного контрольного індикатора є дуже вагомою, і дозволяє оминати усі негаразди, які можуть виникнути у поточному і майбутньому періодах.

Аналіз фінансового стану підприємства ілюструє його потенціал і є найважливішою характеристикою його економічного статусу в зовнішньому середовищі. На підставі вивчення залежності динаміки показників фінансової діяльності є можливість контролювати прогнози на найближчу і більш віддалену

перспективу, очікуючи реалізацію оптимальних варіантів розвитку та функціонування підприємства.

У 1996 році на ринку України з'явилася компанія – ПрАТ «Західна промислова група», діяльність якої стартувала з виробництва пластикової тари та упаковки. На сьогодні компанія на ринку працює більше 20 років, має запатентовані бренди, а у штаті працює близько 150 співробітників – кадровий потенціал, здатний працювати на позитивний результат на конкурентному вітчизняному ринку. До чинників конкурентних переваг менеджменту персоналу компанії слід віднести:

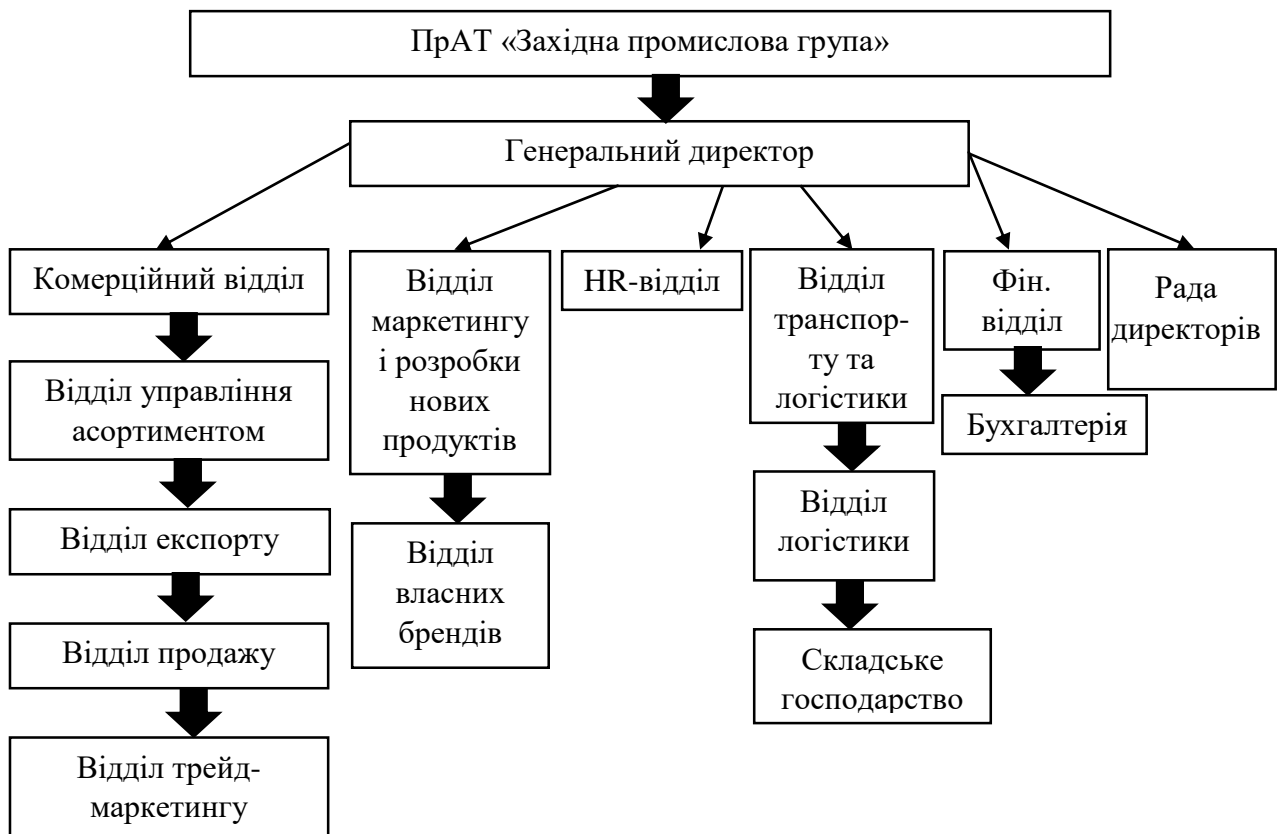
- наявність висококваліфікованих кадрів, професіоналів у цій галузі;
- досвід персоналу в даній галузі;
- здатність розвиватися, удосконалюватися, впроваджувати інновації у виробничий процес;
- наявність системи підготовки та підвищення кваліфікації кадрів відповідно до стратегічних цілей діяльності.

Компанія виготовляє понад 230 позицій продукції. Зараз потужності компанії дозволяють виконати будь-який обсяг замовлення і уже давно вийшла на закордонні ринки збуту. Будучи одним із лідерів в Україні з виробництва товарів для дитячого розвитку та творчості, приватне акціонерне товариство «Західна промислова група» становить собою сучасний виробничий комплекс, який включає в себе високо технологічне досконале обладнання у поєднанні з професійною командою менеджерів різних відділів та спеціалістів з виробничого процесу (рис. 2.1).

Окрім того, необхідно зазначити продукція має гігієнічні висновки, декларації, рекомендовані МОЗ України, широкий асортимент в кожній категорії товарів. Ціна, якість і постійний оперативний контроль усього циклу виробництва – основний вектор у діяльності господарюючого суб'єкта, що зорієнтований на задоволення різносторонніх потреб споживачів, адже компанія виробляє продукцію відповідно до стандарту ISO 9001:2008 «Системи



управління якістю. Вимоги». Продукція відповідає також європейським стандартам якості, та є абсолютно безпечною для кінцевого покупця.



**Рис. 2.1. Організаційна структура ПрАТ «Західна промислова група»**

У 2020 році компанія зробила крок у майбутнє і кардинально оновила асортимент свого бренду ТМ «ГАММА'UA». Цим поштовхом стала ідея її засновників втілити у життя дитячу мрію: проілюструвати безкінечну красу і розмаїття, різнобарв'я і сучасність матеріалів для дитячого розвитку, творчості та креативу через призму українського виробника. Наразі компанія обладнана власною лабораторією, що дозволяє дотримуватися розроблених чітких технологічних та рецептурних вимог щодо виготовлення фарб та пластиліну. Інноваційні технології виробництва, високоякісна сировина та кваліфікований персонал дозволяють підприємству виготовляти продукцію високої якості за доступними цінами.

Разом з тим, компанія оновила логотип, а у виробництві фарб з'явилися фірмові кольори та чітка серійність, насичений колір упаковки продукції.

У своєму сегменті споживачів компанія проводить активну рекламну підтримку, використовує сучасні інструменти маркетингу, генерує ідеї оптимізації і розширення асортименту, бере участь у вітчизняній та міжнародній виставковій діяльності.

Компанія представляє на ринку України широкий асортимент продукції, який нами було згруповано у табл. 2.1.

*Таблиця 2.1.*

**Асортимент продукції представлений для продажу  
ПрАТ «Західна промислова група»**

<b>Вид продукції</b>	<b>Розширений асортимент продукції</b>
Акварель	Акварель «Веселі друзі» Акварель «Захоплення» Акварель «Казковий світ» Акварель «Мозаїка» Акварель «Улюблені іграшки» Акварель «Хобі»
Гуаш	Гуаш «Веселі друзі» Гуаш «Захоплення» Гуаш «Казковий світ» Гуаш «Улюблені іграшки» Гуаш «Хобі» Гуаш «Фантазія» Гуаш пальчикова Гуаш художня Гуаш в асортименті
Пластилін	Пластилін «Веселі друзі» Пластилін «Захоплення» Пластилін «Малята» Пластилін «Скульптурний» Пластилін «Улюблені іграшки» Пластилін «Хобі» з блискітками Пластилін «Фантазія»
Супутні товари	Вироби з пластику
Акрил	-
Набори для творчості	Набір для творчості «Корівка» Набір для творчості «Їжачок» Набір для творчості «Кораблик» Набір для творчості «Будинок»

*\*Джерело: побудовано автором*

Безперечно успіх досліджуваної компанії, яка функціонує на вітчизняному ринку залежить від багатьох факторів, однак одним із найефективніших методів

покращення функціонування її фінансово-господарської діяльності є організація системи управління, реалізувати, яку можна через виконання основних функцій управління — планування, організація, мотивація та контроль. Функція контролю є пріоритетною у нашому дослідженні, так як саме ця функція забезпечує достовірною, правдивою та неупередженою інформацією про діяльність підприємства, а саме: формує спостереження за фінансовим станом підприємства, аналізом майна і результатами роботи (прибутком або збитком).

Для ефективного функціонування будь-якого підприємства керівникові необхідно володіти прозорою інформацією про усі фінансові, економічні та грошові операції, отримати яку можливо лише через аналіз внутрішньої фінансової звітності та упровадження дієвого поетапного контролю. Ця інформація використовується для оперативного контролю та управління такими процесами, як постачання, виробництво та реалізація продукції.

Розглянемо та проаналізуємо базові форми фінансової звітності, які формуються на досліджуваному підприємстві, що є вагомим елементом аналітичної роботи та головним інструментом управління господарською діяльністю, оскільки, саме вони надають повну, загальну характеристику фінансового стану компанії.

Здійснюючи комплексний аналіз фінансової звітності потрібно дотримуватися певних вимог:

- використання таких методик дослідження, які б давали змогу в обмежені строки якісно оцінити фінансовий стан суб'єкта господарювання;
- забезпечення формування групи показників, які б у своїй сукупності відповідали вимогам комплексної характеристики поточного стану підприємства та перспектив його подальшого розвитку;
- розробка дієвої системи аналітичної обробки визначеної групи цільових показників з метою превентивного уникнення неоднозначності висновків, щодо ідентифікації становища об'єкта дослідження.

У контексті аналізу інформації щодо економічних ресурсів, які підлягають контролю підприємством, здатності змінювати ці ресурси є корисними для

визначення спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому.

Корисність інформації щодо структури капіталу проявляється при прогнозуванні майбутніх потреб у позиках, при визначенні розподілу майбутніх прибутків та потоків грошових коштів серед власників підприємства, а також при визначенні ймовірності залучення фінансів. Аналізуючи показники ліквідності та платоспроможності підприємство отримує інформацію, що є корисною для прогнозування спроможності компанії вчасно виконувати свої фінансові зобов'язання і швидко реалізовувати активи, перетворюючи їх у грошові кошти.

Фінансовий аналіз підприємства являє собою всебічне дослідження господарських операцій, а для його проведення пропонується розглянути компоненти фінансової звітності, що відображають різні аспекти одних і тих самих господарських операцій та подій як за звітний, так і за попередній періоди, розкриття облікової політики та її змін, що надає можливість проведення ретроспективного та перспективного аналізу діяльності підприємства (табл. 2.2).

*Таблиця 2.2.*

**Склад основних форм фінансової звітності на досліджуваному підприємстві**

<b>Форма звітності</b>	<b>Зміст компоненти фінансової звітності</b>	<b>Призначення та використання інформації</b>
Форма №1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан)	Склад та наявність економічних ресурсів, що контролює підприємство, на відповідну дату.	Оцінка структури ресурсів, що має підприємство у своєму розпорядженні, джерела їх формування, оцінка платоспроможності підприємства, оцінка фінансової стійкості підприємства, оцінка ліквідності та оборотності оборотних активів, стан та динаміка дебіторської та кредиторської заборгованості.

## Продовження таблиці 2.2

Форма № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про прибутки і збитки)	Результативність діяльності підприємства за певний період часу.	Оцінка та аналіз потенційних змін в економічних ресурсах, які підлягають контролю зі сторони підприємства в поточному та майбутньому періодах; оцінка спроможності підприємства генерувати грошові кошти за рахунок наявних ресурсів; визначення величини чистого прибутку.
Форма № 3 «Звіт про рух грошових коштів»	Порядок формування грошових потоків за видами діяльності підприємства.	Оцінка ефективності грошових потоків у розрізі видів діяльності. Прогноз грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.
Форма № 4 «Звіт про власний капітал»	Ілюструє зміни у власному капіталі підприємства	Детальна оцінка інформації щодо причин змін складових власного капіталу
Примітки до фінансової звітності	Облікова політика, яка ведеться на підприємстві. Додаткова інформація по фінансовій звітності, яка є обов'язковою за ПБО. Інформація, що розкриває додатковий аналіз статей фінансової звітності.	Оцінка облікової політики, прогноз можливих ризиків, деталізація окремих статей звітності.

Результати, які ми очікуємо від проведеного аналізу через призму оперативного внутрішнього контролю полягають у наступному:

- оцінка ефективності провадження фінансово-господарської діяльності підприємства в динаміці останніх років;
- визначення ефективності здійснення тих чи інших фінансових операцій за останні п'ять років;
- розробка тактичних кроків подальшого розвитку та оптимізації діяльності господарюючого суб'єкта, використовуючи накопичену, чітку, трансформовану інформаційну базу фінансового характеру;
- визначення ступеня кредитоспроможності підприємства;
- здійснення якісного планування, прогнозування, бюджетування фінансових ресурсів та подальшого ефективного їх розміщення;

– застосування ефективних превентивних заходів, що сприяють підвищенню платоспроможності, фінансової стійкості та прибутковості підприємства;

– ефективне використання чистого прибутку, з метою підвищення виробничого потенціалу підприємства і в перспективі його ринкової вартості;

– оцінка ступеня внутрішніх і зовнішніх ризиків підприємства, з метою нівелювання їх впливу на фінансовий результат підприємства.

Для його проведення використовуємо базові форми фінансової звітності ПрАТ «Західна промислова група» у розрізі років, з метою аналітики та оптимізації фінансових процесів компанії (табл. 2.3.).

Таблиця 2.3.

**Баланс(Форма №1) ПрАТ «Західна промислова група»  
у динаміці 2017-2021рр. (тис. грн)**

Статті балансу	Код	Рік				
		2017	2018	2019	2020	2021
<b>Актив</b>						
<b>I. Необоротні активи</b>						
Нематеріальні активи:	1000	123	89	65	46	38
Первісна вартість	1001	471	471	455	454	433
Накопичена амортизація	1002	348	382	390	408	395
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	0	0	3314	2321
Основні засоби:	1010	184251	189040	188956	196016	206650
Первісна вартість	1011	212236	233900	254507	282399	315514
Знос	1012	27985	44860	65551	86383	108864
Усього за розділом I	1095	184374	189129	189021	199376	209009
<b>II. Оборотні активи</b>						
Запаси:	1100	1865	4888	8341	9701	15495
виробничі запаси	1101	1861	4884	8291	0	0
Незавершене виробництво	1102	4	44	19	0	0
товари	1104	0	0	31	0	0
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:	1125	140785	191683	280349	304368	286027
Дебіторська заборгованість за розрахунками:						
за виданими авансами	1130	2952	33627	11038	16049	14613
з бюджетом	1135	1243	4859	14370	5422	4983

## Продовження таблиці 2.3

у тому числі з податку на прибуток		542	141	0	0	0
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	856	2773	3631	1760	1719
Гроші та їх еквіваленти:	1165	3450	6409	10495	28554	25545
Рахунки в банках		3450	6409	10495	28554	25545
Витрати майбутніх періодів		0	0	0	2087	46
Інші оборотні активи		0	0	0	5110	8281
Усього за розділом II	1195	151151	244239	328224	373051	356709
<b>Баланс</b>	1300	335525	433368	517245	572427	565718
<b>Пасив</b>						
<b>I. Власний капітал</b>						
Зареєстрований капітал	1400	15390	15390	15390	15390	15390
Капітал у дооцінках	1405	77930	70970	64456	58509	52841
Додатковий капітал	1410	3229	3229	3229	3229	3229

Резервний капітал	1415	3847	3847	3847	3847	3847
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	82558	90161	97619	104615	110966
Усього за розділом I	1495	182954	183597	184541	185590	186273
<b>II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення</b>						
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	7881	7843	7050	6339	6262
Інші довгострокові зобов'язання	1515	0	0	0	61800	61800
Усього за розділом II	1595	7884	7843	7050	68139	68062
<b>III. Поточні зобов'язання і забезпечення</b>						
товари, роботи, послуги	1615	135450	220955	302272	269752	257995
розрахунками з бюджетом	1620	555	1036	2152	3014	3161
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	0	223	262	0
Розрахунками зі страхування	1625	1324	2551	2061	2890	3198
розрахунками з оплати праці	1630	2967	5329	7410	10178	12620
одержаними авансами	1635	0	274	26	225	74
за розрахунками з учасниками		20	49	73	72	59
Поточні забезпечення	1660	3807	6100	9617	10485	14384
Доходи майбутніх періодів	1665	0	0	0	19098	17342
Інші поточні зобов'язання	1690	569	5634	2043	2984	2550
Усього за розділом III	1695	144692	241928	325654	318698	311383
<b>Баланс</b>	1900	335530	433368	517245	572427	565718

\*Джерело: побудовано автором

На основі Балансу підприємства побудуємо аналітичну таблицю, що проілюструє, як працювало підприємство в динаміці останніх п'ять років, які відбувалися позитивні і негативні зміни у складі економічних ресурсів та фінансових операціях суб'єкта господарювання, і, що є основними загрозами у майбутній діяльності ПрАТ «Західна промислова група».

Таблиця 2.4.

**Базові фінансово-економічні показники діяльності ПрАТ «Західна промислова група» (2017-2021 рр.)**

Показники	Роки					Абс. та віднос. відх. (2021/2017)	
	2017	2018	2019	2020	2021	тис.грн.	%
Необоротні активи	184374	189129	189021	199376	209009	24 635	13,36
Оборотні активи	151151	244239	328224	373051	356709	205 558	135,1
Власний капітал	182954	183597	184541	185590	186273	3 319	1,81
Позиковий капітал	334105	427836	512765	558641	542982	208 877	62,52
Валюта балансу	335530	433368	517245	572427	565718	230 188	68,60
Чистий дохід	310722	434188	822581	893832	897388	586 666	188,81
Собівартість	- 287564	- 413277	- 753641	- 821467	- 821691	- 534127	- 185,74
<b>Чистий прибуток (чистий збиток)</b>	- 4410	- 578	202	42	330	4 740	-107,48

*\*Джерело: побудовано автором*

Проведений аналіз у табл. 2.4 відображає склад і структуру майна, дозволяє нам у процесі дослідження встановити розмір абсолютного і відносного приросту, або зменшення його майна та окремих його видів.



Очевидно, що зміна структури майна створює певні умови для фінансової і виробничої діяльності, а також впливає на сукупні активи та їх оборотність. Отже, згідно розрахунків простежуємо зростання суми необоротних активів 2021 року порівняно з 2017 роком на 13,36%, це позитивний чинить вплив на зростання основних засобів, а отже є потенціал підприємства до виробничого розширення. Оборотні активи у 2021 році склали 356 709 тис. грн., що на 135,1 % більше за показник 2017 року та ілюструє, що підприємство надає перевагу більш мобільній частині активів, яка може бути швидко конвертована у грошові кошти у необхідний період часу. Позитивна динаміка обсягів власного капіталу, що збільшуються упродовж 2017-2021 років на 1,81% - зазначене було зумовлено скороченням обсягів непокритих збитків. Підприємство веде активну політику, щодо збільшення обсягу позикового капіталу, що свідчить про посилення процесів залежності компанії від зовнішніх джерел фінансування, однак такі рішення приймаються в умовах релевантного діапазону, і не завжди несуть загрозу непогашення чи банкрутства. Валюта балансу у 2021 році становить 565718 тис. грн., що на 68,60 % більше за показник 2017 року, зрозуміло, що це позитивний момент, свідчить про розширення діяльності підприємства, саме у цей період підприємство виходить на високі обсяги реалізації. Також спостерігається значний приріст чистого доходу на 188,81%, що вказує на міцні позиції господарюючого суб'єкта, розширення сфер його діяльності, реалізації продукції, та підвищення ринкової вартості підприємства. Такий ефект на досліджуваному підприємстві виник через зростання обсягів виробництва чи провадження гнучкої політики зростання цін.

Неоднозначний показник собівартість продукції у наших розрахунках, що постійно зростає і одночасно знижує прибутковість досліджуваного підприємства. Згідно аналізу таблиці 2.4 ПрАТ «Західна промислова група» діяльність з 2017 по 2021 рік була частково збиткова, однак з 2019 року показник чистого прибутку тяжіє до зростання.

Відомо, функціонал підприємства в умовах ринку визначається саме показником прибутку, адже прибуток є найважливішим фактором стимулювання діяльності і створює фінансову основу для його розширення.

Таблиця 2.5.

### Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) - форма №2

#### ПрАТ «Західна промислова група» (тис. грн)

Стаття	Код рядка	2017	2018	2019	2020	2021
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	310722	434188	822581	893832	897388
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(287564)	(413277)	(753641)	(821467)	(821691)
Валовий прибуток (збиток)	2090 (2095)	23158	220911	68940	72365	75697
Інші операційні доходи	2120	24144	88266	12582	12074	9029
Адміністративні витрати	2130	(19961)	(18508)	(21031)	(34143)	(26215)
Витрати на збут	2150	(1483)	(3337)	(42545)	(31973)	(44792)
Інші операційні витрати	2180	(22013)	(86389)	(16541)	(17950)	(12599)
Фінансові результати від операційної діяльності	2190 (2195)	3845	943	1405	373	1120
Інші доходи	2240	5	4	0	1756	26
Інші витрати	2270	(8556)	(333)	(5)	(7)	(1)
Фінансові результати до оподаткування	2290 (2295)	(4706)	614	1400	2122	1145
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	296	(1192)	(1198)	(20800)	(815)
Чистий фінансовий результат - прибуток (збиток)	220 (225)	(4410)	(578)	202	42	330

\*Джерело: побудовано автором

Даний показник ілюструє документ – Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) в якому відображено результативність діяльності ПрАТ «Західна промислова група» за певний період часу. Проаналізуємо ті фактори, що вплинули на величину чистого прибутку (збитків), отриманих підприємством у розрізі років (табл. 2.5).

Аналізуючи табл. 2.5 ми можемо провести оцінку динаміки абсолютних показників, кожен із яких несе відповідне аналітичне навантаження на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства. Згідно таблиці представленої вище, спостерігаємо зростання чистого прибутку майже вдвічі у 2019 році відносно 2018 року на 189, 5%, що було зумовлено розширенням асортименту продукції, виходу на нові майданчики збуту, зокрема інтернет-магазини, та встановлення гнучкої цінової політики. Собівартість також вагомий показник господарської діяльності, адже відображає витрати компанії на виробництво відповідного виду продукції в грошовій формі. Тому він є найважливішим якісним показником роботи ПрАТ «Західна промислова група», за рівнем якого можна робити висновки про ефективність використання виробничого потенціалу (матеріальних та трудових ресурсів), організаційні і технологічні аспекти виробництва. Даний показник тяжіє до зростання, вагомий стрибок вгору бачимо уже у 2019 році (на 182 %) і максимальні у 2020 і 2021 роках. На той період відбулося зростання цін на сировину та матеріали, здороження вартості палива з одночасним підвищенням тарифів на електроенергію та газ, при цьому компанія не завантажувала виробничі потужності на повну, тому були невеликі обсяги виготовленої продукції.

Спостерігається чітка тенденція зростання валового прибутку у розрізі років, така тенденція зберіглася і у роки світової пандемії, зокрема приріст у 2021 році по відношенню до 2019р. незначний – 4.6 %, але він є. Однак, цей показник не є індикатором прибуткової діяльності підприємства, так як це лише загальна, не очищена сума прибутку отримана підприємством від підприємницької діяльності. Відносно показників витрат, то всі вони поступово зростають у

розрізі усіх років, так витрати на збут частково скоротилися у 2020 році і знову ріст у 2021 році на 140% у порівнянні до попереднього року. Причиною цього зростання - нарощення витрат на розвиток маркетингової, товарної та цінової політики щодо оновленого асортименту підприємства.

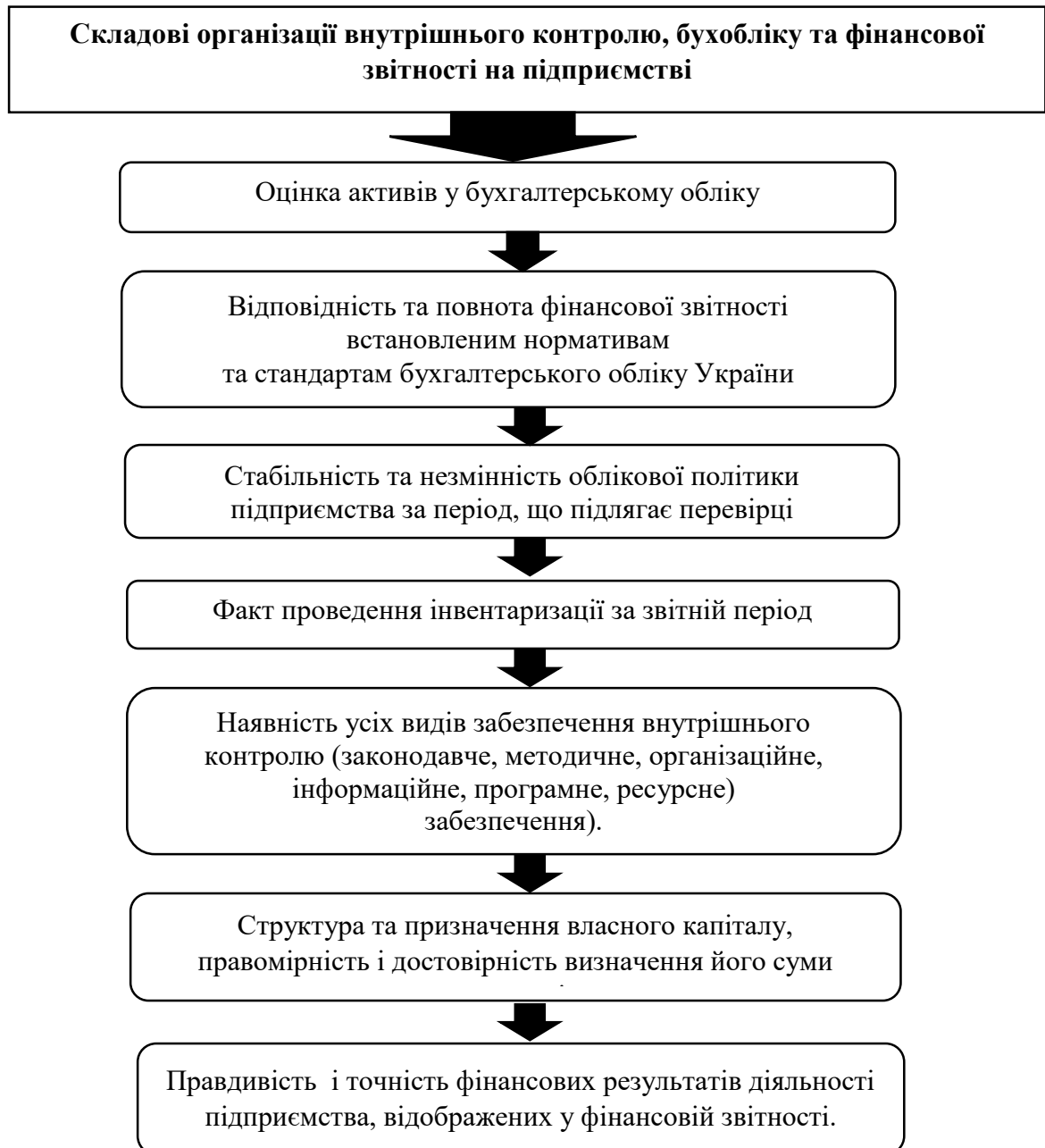
Що стосується прибутку – це поточний відтворювальний результат, оскільки в кожному наступному періоді він по-новому формується і використовується. Даний показник становить економічну ефективність підприємства і є найважливішим індикатором для контролю успішної діяльності підприємства. На досліджуваному підприємстві – чистий фінансовий результат - прибуток (збиток) ілюструє на скільки компанія успішно провадить свій бізнес. Так, у 2017-2018 роках підприємство отримало збитки, найуспішніший рік 2021 – підприємство вийшло на позитивний фінансовий результат у розмірі 330 тис. грн.

Загалом фінансові показники ПрАТ «Західна промислова група» свідчить про те, що фінансова стійкість підприємства є нестабільною і підлягає поетапному відновленню, для цього компанія першочергово повинна працювати над удосконаленням фінансової політики. Необхідно також оптимізувати структуру капіталу, нарощувати оборотні активи і грошові потоки, збільшувати обсяги власних коштів, а саме переглянути цінову політику, що посприє збільшенню операційного доходу, скорочувати нераціональні витрати, покращити податкову політику компанії, працювати над програмою лояльності у ціновій сфері, продумати програму раціоналізації використання виробничого обладнання (оренда) та відновлення основних засобів. Використовувати сучасні маркетингові інструменти та комунікації з потенційними контрагентами, в умовах жорсткої конкуренції усе це виправдовує додаткові витрати з метою стимулювання і нарощення обсягів збуту продукції.

Отже, підсумовуючи вищеподаний матеріал, нами було з'ясовано фінансова звітність є вагомим маркером діяльності господарюючого суб'єкта, реалізація внутрішнього контролю на базі ґрунтовного аналізу фінансової звітності підприємства є підтвердженням виконання вимог Закону України «Про

бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», та інших законодавчих норм України, щодо організації системи бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності на підприємстві.

Також вважаємо, вагомим в процесі організації внутрішнього контролю стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності звернути увагу на усі складові, які відіграють важливу роль для побудови загальної картини достовірної інформації, щодо діяльності компанії (рис. 2.2.).



**Рис. 2.2. Складові організації внутрішнього контролю фінансового стану підприємства**

Наявність і контроль усіх цих складових, дають можливість фінансовим менеджерам вчасно виявити та ліквідувати «вузькі місця» на підприємстві, оперативно створювати усі необхідні передумови і можливості для подальшої успішної діяльності та розвитку підприємства, забезпечити постійний аналіз та контроль ризиків, що періодично виникають у фінансово-господарській діяльності. Разом з тим, доречно виокремити таку складову, як облікова політика підприємства, яка суттєво впливає на фінансові результати та результати управлінських рішень підприємства. На нашому підприємстві гнучка облікова політика, що дає можливість маневрувати під час розробки фінансових рішень.

## **2.2. Специфіка організації системи внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група»**

Розширення діяльності ринків у напрямку інтеграції із світовою економікою спрямовано на використання нових принципів і методів управління підприємством, зокрема формування й управління результатами його діяльності. Оцінивши стан та перспективи розвитку вітчизняного підприємництва можна зазначити, що у змінених умовах господарювання основним фактором підвищення прибутковості господарської діяльності підприємств і забезпечення їх стабільності у ринковому середовищі є створення дієвої системи внутрішнього контролю, оскільки менеджмент ринків України недостатньо використовує можливості сучасних інформаційних систем обліку та внутрішнього контролю.

Роль внутрішнього контролю на підприємстві у багатьох дослідників зводилася до порівняння показників, які отримали у плановому і фактичному періодах. В умовах адміністративно-командної економіки такий спосіб внутрішнього контролю був найбільше застосований. Проте, завдання системи внутрішнього контролю в умовах сучасного підприємництва передбачає не лише порівняння планових і фактичних показників, але й пошук шляхів для усунення виявлених недоліків. Науковець – економіст К. Лебедев виділяє контроль процесів власної фірми та контроль зовнішнього середовища: «... перший

складається, на його думку, з оцінки та розробки коригуючих заходів, другий – з виявлення відхилень та застосування заходів з їх усунення. Він також наголошує, що внутрішній контроль покликаний віднаходити не лише загрози, але й нові можливості для підприємства» [36]. Схожі погляди відображені у праці Г. Мінцберга « ...тобто, система внутрішнього контролю сприяє і допомагає персоналу підприємства досягнути основну мету його діяльності, а також визначення напрямків усунення відхилень між плановими та фактичними показниками» [36].

Разом з тим, система внутрішнього контролю повинна забезпечувати реалізацію стратегічних цілей компанії у перспективі через обмеження впливу негативних факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які можуть бути причиною майбутніх значних відхилень показників фінансової звітності.

Система внутрішнього контролю, окрім функції контролювання повинна сприяти моніторингу результатів діяльності ринків через представлення на її розгляд інформаційні облікові бази, які є основою при прийнятті управлінських рішень.

На нашу думку, під «системою внутрішнього контролю» будемо вважати сукупність елементів, що утворюють єдине ціле, з метою реалізації функції «контролю» як провідної функції процесу управління суб'єктами господарювання.

У нашому дослідженні складовими елементами системи контролю є стратегічні плани організації, фінансові прогнози, бюджети, управління за цілями, прийоми операційного менеджменту та відповідні звіти. Вищенаведені елементи системи внутрішнього контролю є «унікальними» для окремого взятого суб'єкта господарювання.

Важлива проблематика у системі контролю на підприємстві – це встановлення меж контролю. На нашу думку, під «межами внутрішнього контролю» потрібно розуміти ті кордони (обмеження) здійснення внутрішнього контролю на підприємстві, що змушують його ґрунтуватись на принципах ринкової економіки. Наприклад, якщо у сфері внутрішнього контролю на

підприємстві є його персонал, то функції внутрішнього контролю тут повинні проявлятися через здійснення внутрішнього контролю виконання працівниками підприємств посадових обов'язків згідно інструкцій, а не у сукупності контрольних дій, результатом яких буде висловлення керівництвом підприємства недовіри своєму персоналу [61].

Основним призначенням внутрішнього контролю на нашому підприємстві є пошук шляхів зростання прибутковості діяльності компанії.

Специфіка діяльності системи внутрішнього контролю у ПрАТ «Західна промислова група» полягає у:

- оптимізації методики внутрішнього контролю результатів діяльності підприємств через розробку дієвої концепції внутрішнього контролю;
- виділення центрів відповідальності (центрів доходів і витрат) із впровадженням у них методики внутрішнього контролю за видами;
- запровадження системи бюджетування, як складової внутрішнього контролю діяльності компанії з розробкою системи бюджетів основних статей звітності.

Основні завдання внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві полягають у наступному:

- моніторинг суми та рівня доходів, витрат і фінансових результатів діяльності;
- виявлення відхилень фактичних результатів від планових показників доходів і витрат;
- перспективне планування фінансових результатів діяльності підприємства;
- обґрунтування необхідності коригувальних впливів на доходи і витрати та вибір методу такого впливу;
- детальний аналіз усіх статей витрат, що формують собівартість товарів (робіт, послуг);
- вивчення стану аналітичного і синтетичного обліку;
- обґрунтування правильності розподілу витрат;



- виявлення внутрішніх резервів оптимізації доходів і витрат.

ПрАТ «Західна промислова група» використовує таку систему контролю у своїй діяльності, яка включає у себе попередній, оперативний та ретроспективний контроль. Мета проведення ефективного попереднього контролю полягає у ідентифікації суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів, з використанням методів моделювання і планування діяльності підприємства. Експерти-управлінці на цьому етапі контролю можуть робити відповідні висновки, проте не застосовувати жодних коригувальних дій. Оперативний контроль діяльності підприємства здійснюється у період його функціонування. Сутність такого контролю полягає у ідентифікації суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів у розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності. Виявлені відхилення управлінський персонал може відкоригувати безпосередньо у період здійснення внутрішнього контролю.

Ретроспективний контроль діяльності підприємства проводиться постфактум господарської операції, або сукупності таких операцій. Метою здійснення ефективного ретроспективного внутрішнього контролю є ідентифікація узагальненої суми та рівня доходів, витрат, фінансових результатів, які є вже підтверджені у фінансовій звітності підприємства.

Виявлені відхилення управлінський персонал не має змоги коригувати безпосередньо у період здійснення внутрішнього контролю, що є значним недоліком ретроспективного контролю. Тобто ретроспективний внутрішній контроль дозволяє підвищити ефективність управління витратами тільки в наступних періодах. Результати проведеного дослідження свідчать, що в українській практиці в основному застосовується ретроспективний внутрішній контроль, який здійснюється за результатами господарської діяльності в кінці звітного періоду і не дозволяє прямо впливати на розмір та структуру витрат, доходів і результатів діяльності.

Ще одним дієвим інструментом, що використовує ПрАТ «Західна промислова група» при здійсненні внутрішнього контролю – бюджетування, яке дає можливість вчасно зафіксувати відхилення в розмірі та на рівні витрат за

вказаними товарними групами і прийняти адекватні управлінські рішення в процесі діяльності. Такий інструмент контролю дозволяє удосконалити систему управління витратами, доходами фінансовими результатами підприємства, одночасно деталізуючи і обґрунтовуючи процес внутрішнього контролю, що дозволить мінімізувати відхилення від бюджетних показників в розмірі та структурі доходів і витрат за центрами відповідальності та групами товарів, ринків.

Бюджетування забезпечує удосконалення процесу керованості підприємства. Це дає можливість наочно реалізувати поточні цілі та стратегії підприємства; спланувати певні показники та усю бізнес-діяльність компанії, провести аналіз ефективності витрат та капіталовкладень, сформулювати конкретні економічні прогнози.

У процесі побудови системи бюджетування на досліджуваному підприємстві беруть участь власники компанії, менеджери, керівники відділів, економісти - ціла команда на чолі з фінансовим директором, який, як правило, відповідає за впровадження цієї системи на підприємстві. Метод, який використовується при побудові системи бюджетування на підприємстві – метод «зверху-вниз». Бюджети формуються керівниками компанії, які вони «надсилають згори» функціональним підрозділам - цільові показники. Підрозділи деталізують плани бюджетів, виходячи з цих показників.

Отже, достовірне інформаційне забезпечення є базисом функціонування ефективної системи управління доходами, витратами і фінансовими результатами на усіх рівнях управління підприємства (у розрізі структурних підрозділів і центрів відповідальності). Основними елементами інформаційного забезпечення управління є облік (фінансова звітність) і внутрішній контроль.

Ефективність функціонування підприємства прямо залежить від налагодженої системи обліку та внутрішнього контролю доходів, витрат і фінансових результатів.

На нашу думку, доцільно розглянути специфіку організації та здійснення контролерами внутрішнього аудиту (контролю) на ПрАТ «Західна промислова

група» у розрізі господарських операцій, основних активів та результатів діяльності.

Першочергово перевіряється і контролю підлягає власний капітал підприємства. Найбільш поширеним прийомом у внутрішньому контролі власного капіталу є інвентаризація – перевіряється виникнення та погашення заборгованості за відповідними особовими рахунками аналітичного обліку засновників (акціонерів, учасників) підприємства. Згідно висновків і результатів інвентаризації контролери встановлюють терміни виникнення заборгованості засновників (акціонерів, учасників) та обґрунтованість сум заборгованості. Також у процесі перевірки визначається дотримання порядку оцінки вкладів, що визначені в установчих документах підприємства. З цією метою зіставляється інформацію виписок банку, прибуткових касових ордерів, актів приймання-передачі майна, Журналу №7, статуту (установчого договору), а також даних інвентаризації, що дає змогу співставити внески окремих учасників та справедливої вартості майна. Контроль вилученого, неоплаченого, додаткового капіталу також здійснюється у визначені правильності їх величин, обґрунтованості їх формування та розподілу, та правильності відображення усіх цих подій у фінансовій звітності підприємства та бухгалтерському обліку. Щодо резервного капіталу, то передбачається законність його створення, окрім того його поповнення згідно установчих документів здійснюється за рахунок чистого прибутку, але не менше 5 % його загальної вартості.

Метою внутрішнього контролю прибутків (непокритих збитків) являється підтвердження даних обліку, щодо сум нерозподілених прибутків (непокритих збитків) звітного та попередніх років, а також використання прибутку у звітному періоді.

При внутрішньому контролі грошових коштів і фінансових інвестицій у чіткій послідовності здійснюється контроль, щодо встановлення відповідності даних в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій; з'ясовується правильність ведення документального обліку операцій з руху грошових коштів і фінансових інвестицій; проводиться оцінка стану платіжно-

грошової дисципліни підприємства; оцінюється стан фінансово-інвестиційної ефективності підприємства; виявляються правопорушення, що утворюють матеріальні збитки.

Не менш важливою є організація контролю дебіторської заборгованості та зобов'язань, так як від його ефективності залежить ефективність розрахункових відносин між суб'єктами підприємництва та контрагентами. Тому основна мета цього контролю полягає не лише в перевірці дотримання вимог нормативно-правового забезпечення під час здійснення розрахункових операцій з дебіторською заборгованістю та зобов'язаннями, але і їхнього документально-облікового обґрунтування. Об'єктами зазначеного контролю є: розрахунки з постачання й закупок, розрахунки з іншими дебіторами та кредиторами, розрахунки з бюджетом, розрахунки з персоналом з оплати праці, розрахунки за претензіями та відшкодуванням завданих матеріальних збитків, інші розрахунки підприємства.

Сутність контролю організації основних засобів і нематеріальних активів полягає у перевірці та збереженні власних і орендованих основних засобів та нематеріальних активів; стану техніко-експлуатаційної дисципліни за операціями з основними засобами та нематеріальними активами; стану бухгалтерського обліку та звітності за операціями з придбання, руху, використання основних засобів та нематеріальних активів, а також повноти та своєчасності відображення вказаних операцій в обліку й звітності підприємства.

Основну мета внутрішнього контролю операцій із запасами націлена на підтвердження достовірності бухгалтерських даних і звітності, щодо наявності та вибуття цих видів активів, а також у дотриманні належних умов їхнього збереження та раціонального розпорядження ними із чітким відображення цих процесів у фінансовій, статистичній та податковій звітності підприємства.

Завдання внутрішнього контролю доходів і витрат діяльності та фінансових результатів є найголовнішим і полягає у наступних послідовних діях:

- встановлення дотримання законності та відповідності відображення доходів і витрат від реалізації та позареалізаційних надходжень підприємства;
- відстеження правильності визначення фінансових результатів і відображення їх в обліку;
- виявлення факторів, що впливають на формування доходів, витрат фінансових результатів діяльності підприємства, а також формування інформаційної бази для проведення якісного аналізу результатів діяльності підприємства.

Завершальним етапом внутрішнього контролю є організація контролю бухгалтерського обліку, звітності та фінансового стану підприємства. Для перевірки фінансового стану підприємства основним джерелом інформації виступає Звіт про фінансовий стан (баланс) підприємства (ф. №1). Окрім балансу джерелом даних для контролю є усі інші форми звітності: Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2); Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Звіт про власний капітал (ф. № 4), Примітки до фінансової звітності (ф. № 5).

Отже, самостійна перевірка на базі внутрішнього контролю на нашому підприємстві ґрунтувалася на визначенні відповідності фінансової звітності основним принципам обліку, аналізі аудиторських доказів підтвердження звітних сум, дослідженні суттєвих облікових оцінок в фінансовій звітності, на оцінці загального подання фінансової звітності, оцінці фінансового стану підприємства.

### **2.3. Зарубіжна практика контролінгу на промислових підприємствах**

Зарубіжна практика давно сформувала основні вимоги до організації системи внутрішнього контролю на підприємстві. Що стосується України, то у нас є ще питання у цій сфері, що потребують подальшого удосконалення і одночасної імплементації передового зарубіжного досвіду, використовуючи як

сучасні механізми фінансового контролю, так і вітчизняні методи контролю з урахуванням специфіки національного державного управління.

Загальновідомо, внутрішній контроль є невід'ємною складовою діяльності підприємства, адже на етапі переходу українського бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності, трансформації системи регулювання українського аудиту на базі міжнародних стандартів аудиту, постала потреба підтвердження інформації про фінансово-господарський стан підприємства та засвідчення правдивості результатів його діяльності.

Так, основними критеріями що забезпечують ефективність здійснення фінансових контролюючих дій є заходи, що сприяють збереженню та захист активів, реєстрів та інформації; сприяють виявленню викривлень і помилок та їх попередженню, сприяють виконанню наказів та розпоряджень вищого управлінського складу підприємства, забезпеченню повноти облікових записів та своєчасної підготовки фінансової звітності.

Ні в українській, ні в закордонній практиці до початку 20 століття, не було визначено жодних нормативних рекомендацій до побудови системи внутрішнього контролю на підприємстві. Натомість, відомі міжнародні розголоси, щодо недобросовісної роботи зовнішніх аудиторів, котрі надавали завідомо неправдиві висновки на основі звітності збанкрутілих організацій, зазначене зумовило активізацію процесів внутрішнього контролю на закордонних підприємствах.

Провідним американським законодавчим актом, що розкривав вимоги до організації ефективного внутрішнього контролю для суспільно значущих господарюючих суб'єктів, став закон Сарбейнса-Окслі (Act Sarbanes – Oxley of 2002 – SOX) - федеральний Закон США, що встановив нові/удосконалені стандарти для усіх американських рад управління публічними компаніями (англ. public company boards), фірм управління і аудиту [63]. Закон першочергово трансформував порядок надання звітності компаніями-емітентами цінних паперів, деталізував порядок складання фінансової звітності, розширив обсяг інформації, що висвітлюється у цій звітності, виокремив критерії оцінки системи

внутрішнього контролю та аудиторської незалежності. Загалом зазначений документ охопив усі аспекти корпоративного управління компаній.

Дія закону Сарбейнса-Окслі, відомий ще як «Закон про корпоративну і аудиторську звітність та відповідальність» поширилася не тільки на американські, але й на європейські компанії, цінні папери яких зареєстровані в Комісії з цінних паперів і бірж США (SEC). Відповідно до цього закону кожна публічна компанія зобов'язана створити із незалежними членами аудиторський комітет, які входять до складу ради директорів. З метою автономності та незалежності своєї діяльності члени аудиторського комітету не мають право приймати жодної винагороди за свою консультативну діяльність і виконують функції, як члени ради директорів, таким чином комунікуючи, і співпрацюючи з компанією-емітентом.

Також у американській практиці чітко окреслена вимога до обов'язкового формування такого комітету, у складі якого повинен бути спеціалізований фінансовий експерт, який є високопрофесійним фахівцем у галузі бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту (GAAP). До компетенцій таких експертів входять призначення, контроль, оплата послуг внутрішніх аудиторів, що підзвітні безпосередньо аудиторському комітету, а також затвердження додаткових зовнішніх аудиторських послуг [63].

Можна стверджувати, позитивним аспектом у цьому законі є вимога для підприємств складати не тільки основний фінансовий звіт, але і додатковий звіт про систему внутрішнього контролю, що містить оцінку ефективності процедур внутрішнього контролю, а також заяву керівництва про відповідальність за створення і забезпечення результативності системи внутрішнього контролю. Даний закон набув чинності у 2002 році і, відтоді, відбулися значні зміни у веденні і контролінгу бізнесу. При цьому виникали і труднощі, адже уся фінансова звітність і бухгалтерська документація не подавалася вчасно у терміни, адже необхідно було підготувати значну кількість нових документів, IT-проектів для реалізації зазначеного закону.

Двоєким фактором, а саме з позиції негативного впливу цього закону на діяльність підприємств можна назвати значне зростання витрат компаній на послуги аудиторів. З цього ракурсу найбільш спірним аспектом закону є розділ 404, що вимагає, аби при подачі звітів керівники підприємства надавали підтвердження ефективності процедур внутрішнього контролю при підготовці і складанні фінансової звітності. Разом з тим, підрозділи, до завдань яких входить здійснення внутрішнього контролю, зобов'язані включати до щорічного звіту компанії власну оцінку роботи керівництва відповідно до встановлених стандартів. За таких умов обов'язками компаній є упровадження системи внутрішнього контролю та моніторинг його ефективності на усіх організаційно-структурних рівнях [63]. Позитивним аспектом впровадження вищезазначеного закону, попри наявних негативних поглядів на його застосування, що ґрунтувалися на непомірних витратах ресурсів щодо його дотримання є те, що закон зобов'язав утворенню ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві; встановив жорсткі вимоги до складання та аудиту фінансової звітності, що привело до прозорості діяльності компаній не тільки для інвесторів, але й для державних контролюючих органів. При цьому значно зросла роль внутрішнього аудиту у організаціях.

Окрім того, удосконалення системи контролю не обмежалося лише імплементацією закону Сарбейнса - Окслі, у 1985 році у США був створений Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея (англ. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) в який входять п'ять професійних організацій: Американський інститут дипломованих суспільних бухгалтерів, Американська асоціація бухгалтерів, Міжнародна асоціація фінансових керівників, Інститут внутрішніх аудиторів, Інститут бухгалтерів з управлінського обліку. Основне призначення комітету полягає у наданні необхідних рекомендацій у галузі корпоративного керівництва, щодо важливих аспектів організаційного управління, ділової етики, фінансової звітності, внутрішнього контролю, управління ризиками компаніями і протидія шахрайству [22].



Основні концептуальні основи внутрішнього контролю згідно представленої моделі Комітету (COSO) включають у себе наступні ключові поняття:

- внутрішній контроль є засобом і процесом для досягнення цілей, але не самоціллю;
- внутрішній контроль працює у синергії з людьми на усіх рівнях організації;
- внутрішній контроль забезпечує керівництву компанії достатню упевненість, але не абсолютну гарантію позитивних кінцевих результатів;
- внутрішній контроль спрямований на досягнення поставлених цілей.

Методологія COSO стала основою, якою керуються підприємства у розробці системи внутрішнього контролю (СВК), з наступними вимогами: процес створення і функціонування СВК повинен бути у документарній формі, зрозумілою для аудиторів; забезпечення ефективності функціонування СВК; оцінка і моніторинг ефективності СВК здійснюють компанії на сталій основі із використанням відповідних процедур. При цьому сфера контролю повинна включати такі компоненти: контрольне середовище; процес оцінки ризиків в компанії; інформаційну систему, в якій бізнес-процеси взаємодіють з фінансовою звітністю; контрольні дії; моніторинг засобів контролю.

«Концептуальні основи внутрішнього контролю» не були єдиним стандартом COSO при побудові ефективної системи внутрішнього контролю, тому у майбутньому з огляду на безліч об'єктивних факторів, що впливають на діяльність підприємства розробляються «Концептуальні основи ризиками підприємства», що доповнюють розгляд питань внутрішнього контролю з акцентом на управління ризиками, яка включає у себе категорії, що представлені у організації у вигляді «Магічного куба ERM COSO» (рис. 2.3).



**Рис. 2.3. Цілі, компоненти та внутрішнє середовище системи контролю організації**

Детальніше зупинимося на цілях компанії у сфері управління ризиками, що чинять безпосередній вплив на ефективність внутрішнього контролю:

- стратегічні цілі, цілі високого рівня, що пов'язані з головною місією компанії – підвищення ринкової вартості компанії, максимізація прибутків;
- операційні цілі – ефективність і результативність використання ресурсів;
- цілі у сфері підготовки фінансової звітності – достовірність звітності;
- цілі у сфері дотримання законодавства – дотримання законодавчих і нормативних актів;

Слід додати подібні організації створювалися і у Європі, де тема контролю була стрижневою, і на базі якої пропонувалися стратегічні кроки оптимізації корпоративного управління.

Так, У 1992 році у Великобританії був створений Комітет заснований Лондонською фондовою біржою, що надавав рекомендації підготовки кодексу

корпоративного управління, в яких контроль інтерпретувався згідно базових положень COSO [61].

У 1995 році в США Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (AICPA) видав SAS 55/78, у якому було прийнято визначення контролю згідно положень COSO і п'ять складових внутрішнього контролю.

У тому ж році в Канаді Рада по критеріях контролю (COCO) Канадського інституту дипломованих бухгалтерів підготувала посібник з ведення контролю у корпораціях, де виокремила 20 критеріїв ефективного контролю, сформованих у чотири категорії.

У 1996 році асоціація ISACA представляє документ «Цілі контролю за інформаційними та пов'язаними з ними технологіями» (COBIT): стандарти безпеки та контролю у сфері інформаційних технологій.

У 1998 році Базельський комітет з банківського нагляду розробив документи «Основи оцінки системи внутрішнього контролю» та «Система внутрішнього контролю в банках: основи організації», що регламентують оцінку ефективності внутрішнього контролю в банківських установах.

Систематизуючи і аналізуючи розглянуті документи провідних міжнародних комітетів, організацій, асоціацій нами була складена порівняльна характеристика концепцій внутрішнього контролю, згідно яких контроль є складною категорією, що відображає багатовекторну функцію управління на підприємстві (табл. 2.6).

**Порівняльна характеристика концепцій внутрішнього контролю  
відповідно до міжнародних стандартів**

<b>Об'єкт порівняння</b>	<b>COSO</b>	<b>COBIT</b>	<b>SAC</b>	<b>SAS 55/78</b>
Базова цільова група	Управлінський персонал	Управлінський персонал, користувачі, аудитори інформ. систем	Внутрішні аудитори	Зовнішні аудитори
Внутрішній контроль	Процес	Сукупність процесів з нормами, процедурами, прийомами, що впроваджені у організаційні структури ком-ї	Сукупність процесів, підсистем і персоналу	Виключно процес
Організаційні цілі внутрішнього контролю	Ефективність і результативність операцій, конфіденційність, цілісність і досяжність інформації, надійна фінансова звітність	Ефективність та результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законодавства	Ефективність та результативність операцій, надійна фінансова звітність, дотримання законодавства	Надійна фінансова звітність, ефективність та результативність операцій, дотримання законодавства
Компоненти / зони	Зони: планування та організація; придбання та впровадження; доставка та підтримка; моніторинг	Компоненти: середовище контролю; ризик-менеджмент; контролюючі заходи; інформація та комунікація; моніторинг	Компоненти: середовище контролю; системи: ручні та автоматичні; контролюючі процедури	Компоненти: середовище контролю; оцінка ризику; контролюючі заходи; інформація та комунікація; моніторинг
Спрямування	Інформаційні технології	Організація, компанія, п-во	Інформаційні технології	Фінансова звітність
Оцінка ефективності внутрішнього контролю	За період часу	На визначений термін	За період часу	За період часу
Відповідальність за організацію системи внутрішнього контролю	Вищий управлінський персонал	Вищий управлінський персонал	Вищий управлінський персонал	Вищий управлінський персонал

*Джерело: складено автором*

Згідно представленої вище таблиці, спостерігаємо ідентичні і водночас різносторонні погляди міжнародних асоціацій на трактування і формування системи внутрішнього контролю на підприємстві. Так, положення у документах COBIT, SAC, COSO і SAS 55/78 розкривають етимологію внутрішнього контролю, описують його компоненти і надають інструменти його оцінки. Окрім того, SAC, COSO і SAS 55/78 - пропонують варіанти звітування про проблеми при реалізації внутрішнього контролю. COBIT додатково передбачає багатоаспектний аналіз реалізації моделей внутрішнього контролю [22].

Деталізуючи сутність поняття «внутрішній контроль», COBIT розглядає його, як процес, який включає норми, процедури, прийоми та організаційні структури, що підтримують бізнес-процеси та цілі. SAC акцентує увагу на тому, що внутрішній контроль – це сукупність функцій, підсистем, персоналу та тісні колективні взаємовідносини між ними. COSO характеризує внутрішній контроль як поточну функцію, яка є частиною поточної діяльності підприємства. Документи SAS 55/78 визначають внутрішній контроль головною функцією у процесі підготовки фінансової звітності.

Необхідно відзначити, що усі концепції міжнародних асоціацій COBIT, SAC, COSO і SAS 55/78 відрізняються підходами і глибинним відношенням до системи внутрішнього контролю на підприємстві, однак його реалізацію і ефективну побудову вбачають через призму використання інформаційних систем, що дозволяє швидко ідентифікувати і інтерпретувати будь-яку фінансову інформацію.

У цьому контексті усі ці міжнародні документи фокусуються на створенні системи зв'язку, безпеки та контролю на підприємствах із використанням інформаційних технологій, а саме взаємодії між засобами контролю інформаційних систем і реальними бізнес-цілями компанії. Додатково передбачаються загальноприйняті цілі та засоби контролю для усіх підприємств незалежно від специфіки його діяльності, з метою взаємо комунікації між користувачами інформацією та аудиторами, як внутрішніми так і зовнішніми, з погляду автоматичного використання інформаційних систем.

Крізь таку призму, розглядається необхідність введення в Україні, і, на досліджуваному підприємстві, інтегрованої системи внутрішнього контролю на підприємствах, що буде функціонувати на постійній, а не на епізодичній основі. Інтегрований підхід означає дотичність системи внутрішнього контролю до усіх бізнес-процесів господарюючого суб'єкта, з подальшими інформаційними висновками та своєчасним їх доведенням до вищого управлінського персоналу. Зазначене сприятиме оптимізації і максимізації ефективності діяльності підприємства.

## **Висновки до розділу 2**

З'ясовано, ПрАТ «Західна промислова група» - одне із лідируючих підприємств України з виробництва товарів для дитячого розвитку та творчості, що працює на високо технологічному обладнанні.

Підприємство здійснює діяльність на базі інноваційних технологій з використанням високоякісної сировини, що дозволяє йому виготовляти продукцію високої якості за доступними цінами, а саме: акварель, гуаш, пластилін, супутні товари, акрил, набори для творчості.

Аналіз фінансово-господарського стану підприємства показує, що підприємницький суб'єкт провадить гнучку тактику формування і фінансування оборотних активів, що полягає у забезпеченні оптимального балансу між поточними активами й обсягом реалізації, тобто збільшуються ті статті балансу, що сприяють нарощенню виробництва при динамічній кон'юнктури ринку і стимулюють обсяги продажу за рахунок надання відстрочки платежів.

Підприємство має позитивну динаміку обсягів власного капіталу, разом з тим веде активну політику, щодо збільшення обсягів позикового капіталу. Спостерігається зростання валюти балансу, що свідчить про розширення діяльності підприємства. Позитивним моментом є незначний приріст чистого прибутку, при значних обсягах собівартості продукції.

Однак, загалом, фінансові показники ПрАТ «Західна промислова група» свідчать про те, що фінансова стійкість підприємства не є стабільною і підлягає поетапному відновленню, для цього компанія першочергово повинна працювати над удосконаленням фінансової політики.

Необхідно також оптимізувати структуру капіталу, нарощувати оборотні активи і грошові потоки, збільшувати обсяги власних коштів, а саме переглянути цінову політику, що посприє збільшенню операційного доходу, скорочувати нераціональні витрати, покращити податкову політику компанії, працювати над програмою лояльності у ціновій сфері, продумати програму раціоналізації використання виробничого обладнання (оренда) та відновлення основних засобів.

Вагомим для підприємства є побудова ефективної системи внутрішнього контролю, що значно оптимізує фінансово-господарську діяльність підприємства та покращить його фінансові результати.

ПрАТ «Західна промислова група» розглядає необхідність провадження внутрішнього контролю з метою пошуку шляхів зростання прибутковості діяльності компанії, через призму виділення центрів відповідальності із впровадженням у них методики внутрішнього контролю за видами.

Також підприємство використовує у своїй діяльності таку систему контролю, що включає у себе попередній, оперативний та ретроспективний контроль, використовує такий дієвий інструмент як бюджетування.

Загалом самостійна перевірка на базі внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві ґрунтується на визначенні відповідності фінансової звітності основним принципам обліку, аналізі аудиторських доказів підтвердження звітних сум, дослідженні суттєвих облікових оцінок в фінансовій звітності, на оцінці загального подання фінансової звітності, оцінці фінансового стану підприємства.

В процесі дослідження було з'ясовано про доцільність використання зарубіжного досвіду проведення контролю на промислових підприємствах, що передбачає утворення вищим управлінським персоналом внутрішньої

аудиторської служби, як відокремленого структурного підрозділу, що готує спеціальну фінансову звітність щодо результатів проведення контролюючих заходів та вирішуючи поточні питання внутрішнього контролю з акцентом на управління основними ризиками підприємства.



## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ВІТЧИЗНЯНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Розробка оптимального організаційно-методичного забезпечення системи контролю на підприємстві

З огляду на результати проведених досліджень, в Україні існує практика внутрішнього аудиту на підприємствах, однак у більшості випадків, спостерігається суто формальний підхід до її функцій, зокрема, в аспекті забезпечення контролю за показниками фінансового стану, адже критичні значення яких можуть безпосередньо призвести до припинення діяльності підприємства. Проте, така специфіка їх діяльності дуже обмежена, і часто зустрічається не сама аудиторська служба, а відповідний спеціаліст, що виконує таку функцію контролю.

Загальновідомо, стає функціонування промислового підприємства залежить від правильно побудованої організаційної структури підприємства, в якій усі служби, в тому числі економічні, взаємодіють між собою і з зовнішнім середовищем, задовольняючи усі цілі компанії з високим ступенем ефективності.

Ефективність контролю на підприємствах забезпечується шляхом проведенням певних організаційних заходів та розробки методичного забезпечення. Під організацією згідно теорії корпоративного управління розуміють: «... постійне повсякденне використання методів, прийомів та форм для раціональної побудови та ефективного ведення виробництва, створення найбільш сприятливих умов для плідної роботи всіх учасників виробничих та управлінських процесів» [25, с. 1100]

Досліджуючи праці вітчизняних науковців зустрічаємо, що це явище має глибоке дослідження і різносторонньо розглядається провідними економістами. Так, К.П. Мельник, організацію оперативного контролю розглядає як «...комплекс цілеспрямованих заходів, упорядкованих за характером здійснення

і термінами проведення, що відповідає поточній господарській ситуації та потребам управління на кожен момент» [25, с. 167].

Що стосується організації контролю у системі оперативного управління, то тут слід згадати погляди Б.І. Валуєва, який вважав: «... організація контролю - це упорядкованість елементів контролю та відносин, що складаються в ході їх реалізації» [25, с. 46].

Зазвичай, організація контролю на підприємствах відбувається із врахуванням їх правової форми, видів і масштабів діяльності, що здійснюються ними, складності їх організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю [25, с. 360].

На думку П.В. Пантелєєва «... організація контролю залежить від наявності органів внутрішньо-господарського контролю у складі яких постійно діючі інвентаризаційні комісії, ревізійні комісії, відділи внутрішнього аудиту підприємств, окремі контролери у структурних підрозділах». Науковець вказує на те: «... що на великих підприємствах необхідно створювати спеціальний координуючий орган з внутрішньогосподарського контролю, та називає його «аудиторський комітет», а на середніх – поєднати у службі внутрішньогосподарського контролю економічний та технологічний контроль [47, с. 259].

На нашу думку, це справді має бути відокремлена служба, що здійснює систематичний контроль фінансово-господарської діяльності підприємства в оперативному режимі.

Так, С.М. Петренко акцентує увагу «... що система внутрішнього контролю містить дві підсистеми, які функціонують на різних рівнях управління: перший рівень – це внутрішній контроль власника (підсистема внутрішнього аудиту), другий – внутрішній контроль виконавчої дирекції (підсистема внутрішнього контролю структурних підрозділів підприємства). У відповідності з цим розподілом дослідник виділяє службу контролінгу та службу внутрішнього аудиту. Служба контролінгу займається організацією планування та

бюджетування, а також консалтингом з фінансово-економічних питань діяльності підприємства, а внутрішній аудит перевіряє ефективність корпоративного управління в цілому і системи ризик-менеджменту, зокрема. Тобто внутрішній аудит також перевіряє як функціонує служба контролінгу [47, с. 142-145].

Отже, можемо чітко констатувати, що дослідження даного питання у науковій сфері відбуваються давно, однак, практична реалізація усіх цих доробок на підприємствах на даний момент, не спостерігається.

На наше глибоке переконання, організація системи внутрішнього контролю на підприємстві, і в окремих його підрозділах, повинна бути організована за індивідуальними потребами, які створюють системність у самій процедурі контролю, а саме:

- виокремлення об'єктів, що підлягають контролю;
- групування показників, за якими налагоджується контроль;
- створення удосконаленої методики контролю, що базується на використанні чинних прийомів і методів системи контролю;
- формування матеріалів з аналітичною інформацією для системи контролю, з метою визначення нормативних показників та відхилень від них;
- визначення джерел інформації та упорядкування її документообігу;
- розробка й затвердження первинної документації та реєстрів обліку, налагодження контролю щодо інформації, яка там акумулюється і поповнюється.

Згрупувавши усі чинники, що впливають на процес організації внутрішнього контролю, та беручи до уваги принципи на основі яких він будується, можемо представити основні етапи для його організації (табл. 3.1.).

Варто відмітити, що організація ефективного контролю опирається, і повсякчас супроводжується достовірним інформаційним забезпеченням, що ефективно використовується для проведення контрольних процедур.

### Підготовчі етапи організації внутрішнього контролю на підприємстві

Етапи контролю	Очікувані результати
I етап- визначення цілей та запитів до внутрішнього контролю	1. Вибір організаційної форми внутрішнього контролю. 2. Вибір методики внутрішнього контролю. 3. Окреслення повноважень служби контролю. 4. Підготовка проєкту організаційної структури внутрішнього контролю на підприємстві.
II етап – формування базових процесів	1. Визначення складу контрольних процедур. 2. Уточнення організаційної структури внутрішнього контролю
III етап – розробка організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю	1.Розробка і підготовка документів, що регламентують внутрішній контроль на підприємстві.
IV етап - упровадження затвердженого регламенту внутрішнього контролю	1.Доведення регламенту внутрішнього контролю до працівників (в частині відповідальності правам, обов'язкам та повноваженням). 2.Тестування процедури проведення внутрішнього контролю.
V етап - здійснення контрольних процедур	1. Підготовка інформаційної бази внутрішнього контролю. 2. Аналіз показників внутрішнього контролю. 3. Розробка пропозицій та рекомендацій за результатами показників внутрішнього контролю.
VI етап - експертиза якості функціонування внутрішнього контролю на підприємстві	1. Проведення процедур з оцінки якості внутрішнього контролю. 2. Розробка пропозицій щодо оптимізації функціонування внутрішнього контролю та рекомендацій з удосконалення його системи.

*\*Джерело: складено автором за результатами дослідження*

Фінансові результати підприємства, що зосереджуються у бухгалтерській звітності відображають фінансове становище підприємства та ефективність провадження його діяльності, однак використовуються і інші джерела інформації, що актуальні для контролінгових процедур (табл. 3.2).

**Документальна інформація, що формує результати внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група»**

<b>Вид документа</b>	<b>Наявність (відсутність) на підприємстві</b>
Посадові інструкції осіб, відповідальних за контроль результатів діяльності	-
Бюджет	+
Договори, контракти з працівниками, контрагентами, банками	+
<i>Первинні документи:</i> - банківські документи (виписки з рахунків, платіжні доручення, меморіальні ордери); - документи за розрахунками з персоналом (відомості нарахування, відомості виробітку, відомості преміювання, розрахунки нарахування соціального внеску тощо); - документи за розрахунками з контрагентами за отриманими послугами (акти, розрахунки, довідки бухгалтерії (або планового відділу); - документи за розрахунками з контрагентами за отриманими запасами (накладні, товарно-транспортні накладні, розрахунки розподілу ТТН, акти, довідки сформованої первісної вартості запасів тощо) - документи щодо наявності та руху необоротних активів (розрахунки, акти, довідки бухгалтерії тощо)	+
Звіти осіб, що здійснюють контроль за результатами діяльності	+
Зведені реєстри результатів діяльності за центрами відповідальності	-
Зведені реєстри результатів діяльності за структурними підрозділами	-
Висновок відділу внутрішнього контролю з перевірки операцій, що сформували результати на підприємстві	-

*Джерело: складено автором за результатами дослідження*

Проведене дослідження стану внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група» ілюструє відсутність не лише організаційного, але і належного інформаційного забезпечення, налагодженої системи контролю за центрами відповідальності відповідно до організованої системи обліку, за якими не закріплені посадові інструкції працівників, що відповідають за функціонування системи контролю. Проблематика її ефективного функціонування також посилюється і через відсутність єдиного підходу до організації контролю на всіх ділянках бізнес-процесів, а також не усвідомлення

того, що контрольні функції не повинні виконувати лише працівники відділу бухгалтерії. Зазначене призводить до неналежного здійснення контрольних функцій і одночасно немає осіб, котрі відповідали б за цю ділянку роботи у повному обсязі.

Загалом, дієва організаційна структура внутрішнього контролю характеризується багаторівневістю. Формуючись на підприємстві, вона утворює взаємозв'язок суб'єктів внутрішнього контролю з іншими службами підприємства. На кожному рівні є керівник, якому делеговане право підпису деяких дозвільних документів і формування проміжної внутрішньої звітності. Він виконує контрольні функції, що делеговані йому згори разом із покладеними на нього посадовими обов'язками. Аналогічно провадиться контроль і на нижчих рівнях. Вищий рівень контролю підприємства здебільшого представляє керівник підприємства, і він є завершальним рівнем контролю управління. При цьому служба внутрішнього контролю, як орган, незалежний від інших систем на підприємстві, здійснює моніторинг функціонування та ефективність внутрішнього контролю.

Не менш важливим на підприємстві є обрання чи встановлення організаційної форми внутрішнього контролю: «...зі створенням окремого відділу контролю (на великих підприємствах) і без створення спеціального відділу з розподілом контрольних функцій між структурними підрозділами чи відповідальними особами підприємства (на малих і середніх підприємствах)» [45]. Вибір організаційної форми залежить насамперед від обсягів діяльності та технологічних процесів, які є на підприємстві.

На досліджуваному підприємстві функціонування системи внутрішнього контролю покладено на головного бухгалтера. Проте на нашу думку, використовуючи таку спрощену організаційну форму, на підприємстві стає відсутня системність, так як контроль не є сталим процесом, внаслідок чого не охоплюються певні ділянки господарювання, що призводить до прогалин у їх діяльності.

Обираючи тип методики внутрішнього контролю, необхідно орієнтуватися передусім на наявність нормативних вимог із застосування методики контролю. Крім цього, необхідно зазначати, що витрати на організацію та здійснення контролю за їх використанням, за оцінками спеціалістів, перевищують аналогічні витрати на здійснення традиційного внутрішнього контролю.

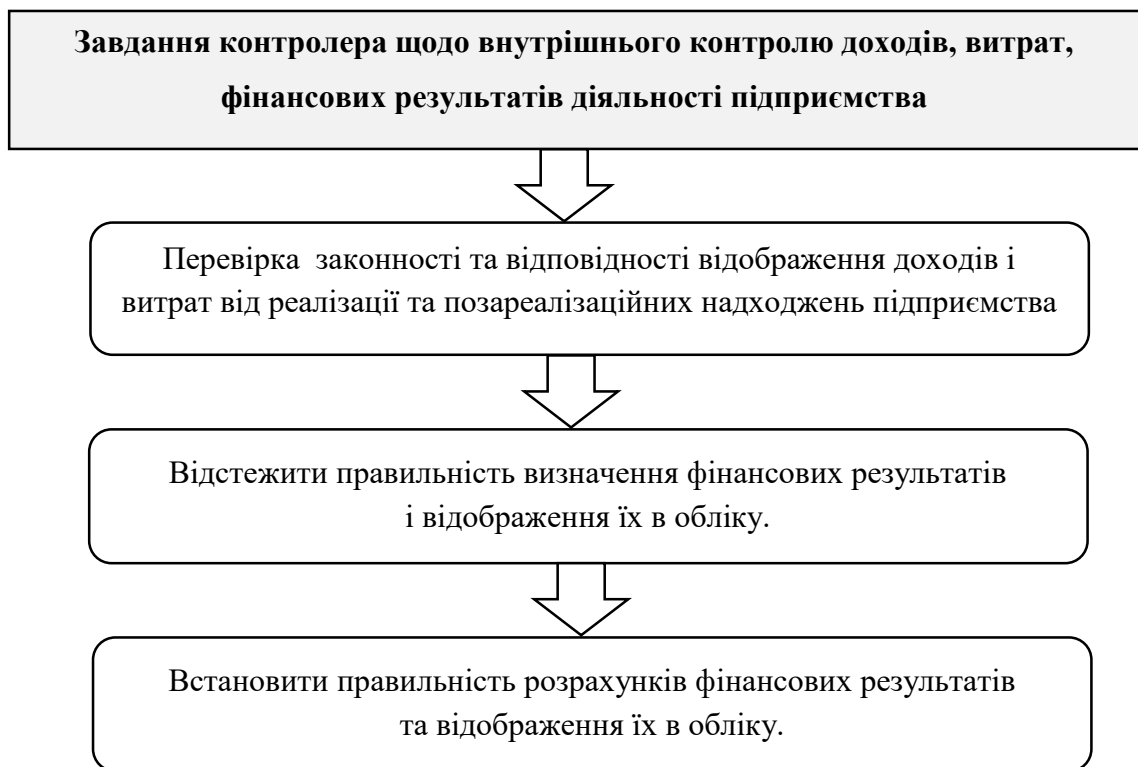
На базі проведених нами досліджень формується висновок, що потенціал служби контролю, як суб'єкта внутрішнього контролю, не виправдано занижений і упускається з головної стратегії управління підприємством. Проте, оцінюючи організацію системи внутрішнього контролю на підприємстві, виявлена її глобальна роль у фінансово-господарській діяльності підприємства, яка полягає у виявленні відхилень фактичного стану керуючої та керованої підсистем з метою усунення відхилень і внесення відповідних коригувань [37, с. 218]; налагодження упорядкованої, ефективної, прибуткової фінансово-господарської діяльності; розподіл функціональних обов'язків і відповідальності за результатами по них; ефективності дотримання повноважень кожного центру відповідальності та кожного працівника; збір, передача, обробка інформації із різноманітних внутрішніх джерел підприємства, та все інше, що належить до господарської діяльності суб'єкта підприємництва.

### **3.2. Моделювання оптимальної системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах.**

Кожне підприємство, яке господарює у сучасних умовах, за основу у своїй діяльності бере удосконалення існуючої системи управління, через призму покращення самої фінансової структури, яка націлена на формування відповідальності структурних підрозділів за досягнення кінцевого позитивного фінансового результату. Така оптимізація можлива за умови наявності на підприємстві центрів відповідальності та встановлення ієрархічних зв'язків між ними, з метою внутрішнього контролю доходів і витрат діяльності та фінансових результатів, а також встановлення об'єктивної істини щодо повноти, правдивості

та неупередженості первинних документів, бухгалтерських даних і звітності господарюючого суб'єкта в частині його доходів, витрат і фінансових результатів діяльності (дані показники є пріоритетними на будь-якому підприємстві).

Наші дослідження показують, що основними відмінностями центрів відповідальності є: їх функції, види послуг, технічні та технологічні особливості функціонування, тощо. Розглядаючи такі центри відповідальності, зрозуміло, що в основі їх ефективності лежить функція контролю, що здійснює керівник центру. Саме він формує управлінські рішення стосовно доходів, витрат і фінансових результатів даного центру відповідальності. У такому ракурсі на контролера покладені наступні завдання (рис. 3.1).



**Рис. 3.1. Завдання контролера щодо формування доходів, витрат та фінансових результатів**

Не менш важливим є дотримання вимог чинного законодавства щодо нарахування доходів і витрат підприємства та визначення фінансових результатів, основними з яких є: Податковий кодекс України; Закон України



«Про інвестиційну діяльність» №1560-XIII редакція від 19.10.2019 р.; Закон України «Про цінні папери та фондову біржу» № 3480-IV редакція від 24.09.2020 р.; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73; П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», затверджений наказом МФУ від 17.05.2000 р. № 284/4505 редакція від 09.08.2013 р.; П(С)БО 15 «Дохід», затверджений наказом МФУ від 29.11.1999 р. № 290 редакція від 09.08.2013 р.; П(С)БО 16 «Витрати», затверджений наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 редакція від 09.08.2013 р.; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291 [24].

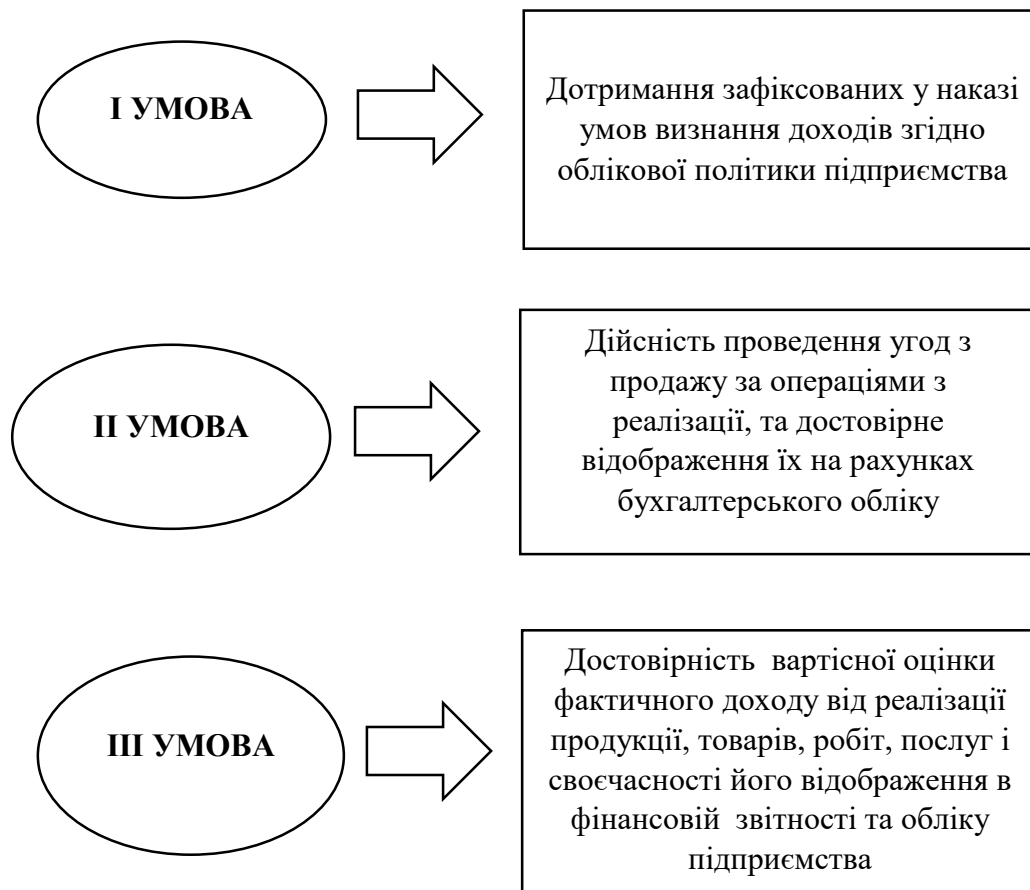
З'ясувавши обґрунтованість цих показників, на основі їхнього вивчення за суттю та нормативно-правовою відповідністю, а також щодо їхнього документального оформлення та правильності відображення у регістрах обліку і звітності, можна провести комплексну перевірку повноти, правдивості та неупередженості відображення в системі обліку та звітності самих розмірів доходів, витрат і фінансових результатів діяльності підприємства.

Внутрішній контроль доходів і фінансових результатів здійснюється за рахунками класу 7 «Доходи і результати діяльності», на яких накопичуються доходи протягом звітного періоду у розрізі їх видів: доходи від реалізації, інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи, страхові платежі та фінансові результати. В кінці звітного періоду шляхом співставлення сум доходів із витратами розраховуються фінансові результати (рахунок 79 «Фінансові результати»), куди і списуються усі доходи і витрати за рік.

Методика внутрішнього контролю доходів, витрат і результатів діяльності складається з обстеження діяльності окремих об'єктів підприємства, арифметичної перевірки розрахунків сум доходів і фінансових результатів, зустрічної перевірки витрат та обґрунтування доходів на підставі економіко-математичних розрахунків, а також групування та систематизації виявлених порушень й недоліків, підготовці допоміжних робочих документів контролерів

та актів перевірки.

Суттєвою необхідністю, при контролі господарських операцій з обліку доходів від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг контролерам детально дослідити виконання певних умов від реальності здійснення угод до фактичного відображення фінансових результатів у звітності (рис. 3.2).



**Рис. 3.2. Необхідні умови при перевірці операцій з обліку доходів**

Представлені процедури контролю дають змогу обґрунтувати достовірність статті «Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), де відображається загальний чистий дохід (виручка) від реалізації без урахування сум наданих знижок повернення реалізованих товарів, непрямих податків.

В процесі дослідження необхідно брати до уваги особливості внутрішнього контролю витрат за видами діяльності. Так контроль за витратами на виробництво, здійснюється в розрізі виробничих підрозділів підприємства за

статтями і елементами витрат, відхиленнями від нормативних або планових показників.

Наступні основні завдання вирішуються у процесі внутрішнього контролю за витратами діяльності підприємства:

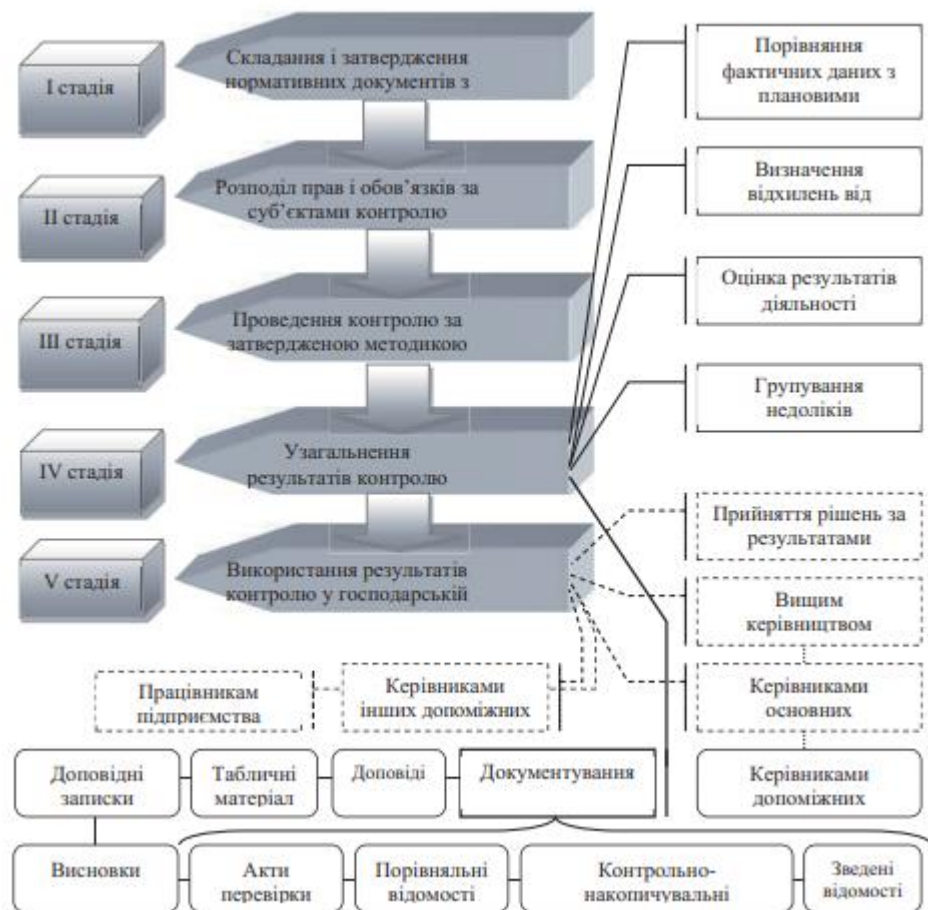
- встановлення цілей об'єктів та напрямків контролю за витратами діяльності підприємства;
- визначення порядку здійснення обсягів, термінів та відповідальності осіб за проведення контролю щодо витрат діяльності;
- співставлення бюджетів витрат діяльності за їхніми видами, напрямками та виявлення певних відхилень від цих бюджетів; визначення причин відхилень і корегування бюджетів із врахуванням конкретних даних контролю та перспектив наступного функціонування підприємства та його сегментів;
- виявлення найпроблемніших напрямків здійснення витрат діяльності (витрати на службовий транспорт, мобільний зв'язок, відрядження і т. д.) та посилення контролю за ними і відповідальності за доцільністю їх проведення [8, с.238].

Не менш важливим є етап перевірки адміністративних витрат на підприємстві, який доцільно здійснювати в наступній послідовності: перевірити наявність первинних облікових документів та елементи облікової політики щодо адміністративних витрат; встановити чи наявні планові величини витрат на відповідний період (квартал, півріччя, рік) за усіма центрами відповідальності та центрами витрат і загалом по підприємству; встановити наявність та правильність синтетичного та аналітичного обліку витрат; визначити правильність, достовірність, обґрунтованість і повноту віднесення (списання) на рахунок фінансових результатів адміністративних витрат підприємства; перевірити повноту та правдивість відображення адміністративних витрат у фінансовій звітності.

На наше глибоке переконання результати проведення контролюючих заходів та ефективність внутрішнього контролю належить оцінювати не за кількістю здійснених перевірок і сумах виявлених збитків на підприємстві, а за

кінцевими результатами роботи служби, що сприяють стійкості фінансового стану досліджуваного підприємства та його економічних угод.

На базі вище узагальнених суджень і проведених досліджень, а також врахувавши передову практику міжнародного досвіду, нами було розроблено структуру основних стадій на основі яких формується система внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група» (рис. 3.3).



**Рис. 3.3. Стадії побудови системи внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група»**

Оскільки система внутрішнього контролю здійснює вплив як на фінансовий стан, так і на результати господарської діяльності, з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, слід унеможливити, або хоча б зменшити вплив суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу.

Тому, пропонується оптимізувати організаційну структуру як усього контрольного процесу, так і кожної контрольної процедури у вигляді комплексної моделі системи внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві (рис. 3.4). На наше переконання, дана модель може бути інтегрована і ефективно працювати на інших великих промислових підприємствах України.

Отже, комплексна організація та методика проведення внутрішнього контролю діяльності підприємства дасть можливість оптимізувати рівень його доходів і витрат, а також удосконалити систему його управління, оперативно контролюючи діяльність як структурних підрозділів (за виробничими процесами), так і підприємства загалом. Що в свою чергу забезпечить прямий і зворотний зв'язок між керованою та керуючою системами, сприятиме ефективній реалізації поставленої мети, також вказівок, виконуваних суб'єктами контролю.

### **Висновки до розділу 3**

У ході дослідження з'ясовано, що результативність контролю на підприємстві забезпечується шляхом проведення певних організаційних заходів та розробки ефективного методичного забезпечення.

Визначено, організація контролю на підприємстві відбувається із врахуванням їх правової форми, видів і масштабів діяльності, складності організаційної структури, наявності достатності фінансових ресурсів, особистого відношення керівництва підприємства до контролюючих заходів та дій.

Необхідність створення відокремленої внутрішньої аудиторської служби (контролінгової служби) на підприємстві стимулює появу ефективної системи внутрішнього контролю, процес організації якої базується на семи основних етапах, що опираються на достовірному інформаційному забезпеченні із різних

джерел формування, та забезпеченні проведення актуальних процедур контролю.

Проведене дослідження стану внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група» ілюструє відсутність організаційного, належного інформаційного забезпечення, налагодженої системи контролю за центрами відповідальності відповідно до організованої системи обліку за якими не закріплені посадові інструкції працівників, що відповідають за функціонування системи контролю.

Проблематика не функціонуючої системи внутрішнього контролю посилюється через відсутність єдиного підходу до організації контролю на усіх ділянках бізнес-процесів.

Ефективна система внутрішнього контролю базується на багаторівневості, застосуванні особливого типу методики проведення контролю, та тісному взаємозв'язку суб'єктів внутрішнього контролю з іншими службами підприємства.

Запропонована оптимальна модель внутрішнього контролю діяльності ПрАТ «Західна промислова група» за структурними підрозділами та центрами відповідальності.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Проведені у кваліфікаційній роботі дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Система управління фінансово-господарською діяльністю підприємств та економікою країни в цілому може бути досконало реалізована лише за умови здійснення ефективного управлінського контролю як вагової та цілісної аналітичної системи управління. Основою управлінського контролю є дослідження кількісної та якісної оцінки результатів роботи підприємства, порівняння фактичних та запланованих результатів та коригування відхилень. Здійснення ефективного управлінського контролю можливе лише за умови поєднання його разом із процесом стратегічного планування.

2. В сучасних умовах розвитку економічних відносин в Україні необхідність удосконалення функцій управління значно виросла. Контроль як одна із важливих функцій управління виконується в визначеній системі, на визначеному рівні управління та взаємодіє з кожною із функцій управління, підтримуючи їх організацію та реалізацію. Контроль надає інформацію не лише для проведення аналізу можливості досягнення мети, а й являється ваговою умовою створення нового циклу управління. Тісно взаємодіючи з іншими функціями управління контроль є тим самим основним джерелом інформації, яка дасть змогу розробити та прийняти оптимальні управлінські рішення та, врешті, займає центральне місце в системі здійснення управлінської діяльності підприємства.

В ході дослідження було виокремлено внутрішній контроль, який являється основним в процесі прийняття управлінських рішень та має бути присутній на кожному рівні управління. Так, оскільки саме керівники структурних підрозділів в межах свого підрозділу здійснюють поточний внутрішній контроль за реалізацією визначених мети та завдань, а начальник разом із службою внутрішнього контролю контролює стан виконання плану на

підприємстві за допомогою інформаційного забезпечення служб внутрішнього контролю.

3. Побудова ефективної системи контролю за функціональною діяльністю підприємства неможлива без належного рівня інформаційного забезпечення. Від оперативного, повноцінного та достовірного інформаційного забезпечення залежить якість як процесу контролю, так і його результатів. Вплив новітніх інформаційних систем на контрольний процес виявляється такими способами: по-перше, використання комп'ютерної техніки та спеціалізованого програмного забезпечення безпосередньо впливає на характер контрольних дій; по-друге, інформаційні системи, що використовуються в обліку, зумовлюють особливі умови використання облікової інформації для отримання доказів у процесі контролю.

Сучасна система контролю за функціональною діяльністю підприємства повинна забезпечувати надання користувачам точної та своєчасної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень. Досягнення цієї мети можливе лише завдяки використанню відповідного інформаційного забезпечення, яке має включати в себе, крім програмних продуктів, ще й сукупність методів і засобів єдиної системи організації і зберігання, нагромадження, оброблення і використання відповідної інформації.

4. Роль фінансово-економічної інформації у системі внутрішнього контролю відіграє важливу роль, що дозволяє керуючим органам чітко розуміти стан і суттєві зміни, що відбуваються в структурі господарських засобів і їх джерел формування. Зміст бухгалтерської звітності та її аналіз у динаміці років ілюструє, що фінансовий стан досліджуваного підприємства не є стабільним і підлягає поетапному відновленню, а саме виникає потреба в оптимізації структури капіталу, нарощуванні оборотних активів і грошових коштів, збільшувати обсяги власних коштів, переглянути цінову політику з метою зростання операційного доходу, скорочувати нераціональні витрати. Також необхідно продумати програму раціоналізації виробничого обладнання (оренда) та відновлення основних засобів.



5. Акцент на підприємстві потрібно зробити на побудові ефективної системи внутрішнього контролю, що у свою чергу значно оптимізує фінансово-господарську діяльність підприємства, та покращить його фінансові результати. Повноцінна система внутрішнього контролю на досліджуваному підприємстві відсутня, а контролюючі обов'язки покладені на головного бухгалтера. На підприємстві частково проводять попередній, оперативний і майже не проводиться ретроспективний контроль. Застосовується такий інструмент фінансового менеджменту, як бюджетування, що охоплює усі функціональні сфери діяльності підприємства.

6. Важливою умовою ефективної побудови системи внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група» є використання зарубіжного досвіду проведення контролю на промислових підприємствах, що передбачає створення вищим управлінським органом внутрішньої аудиторської служби, як відокремленого структурного підрозділу, що готує спеціальну фінансову звітність згідно результатів проведення контролюючих заходів, вирішує різновекторні питання внутрішнього контролю з акцентом на управління основними ризиками, що загрожують ефективній діяльності. При цьому, описує усі компоненти внутрішнього контролю, та представляє дієві інструменти його реалізації і подальшої оцінки. Разом з тим, дана служба фокусується на створенні системи зв'язку, безпеки, з використанням передових інформаційних технологій, зазначене сприяє взаємодії між засобами контролю інформаційних систем та реальними бізнес-процесами підприємства.

Такий інтегрований підхід означає дотичність системи внутрішнього контролю до усіх бізнес-процесів господарюючого суб'єкта з подальшими інформативними висновками та своєчасним їх доведенням до вищого управлінського персоналу.

7. Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві, і в окремих його підрозділах повинна бути організована за індивідуальними потребами, що створює системність у самій процедурі контролю.

Розроблені підготовчі етапи організації внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група»: визначення цілей та запитів до внутрішнього контролю; формування базових процесів; розробка організаційно- методичного забезпечення внутрішнього контролю; впровадження затвердженого регламенту внутрішнього контролю; здійснення контролюючих процедур; експертиза якості функціонування внутрішнього контролю на підприємстві. Вагоме місце на усіх цих етапах займає документальна інформація, що в подальшому формує результати внутрішнього контролю на підприємстві.

8. На досліджуваному підприємстві спостерігається відсутність не лише організаційного, але і належного інформаційного забезпечення, налагодженої системи контролю відповідно до представленої системи обліку, відсутня служба контролю, що відповідає за функціонування системи контролю. На базі вищеузагальнених суджень і ґрунтовних досліджень, враховуючи передовий міжнародний досвід, представлені основні стадії побудови внутрішнього контролю на ПрАТ «Західна промислова група», на основі яких нами було побудовано модель внутрішнього контролю діяльності підприємства за структурними підрозділами та центрами відповідальності. Така модель функціонує на комплексній організації та сучасній методиці проведення внутрішнього контролю діяльності підприємств, що дасть можливість оптимізувати рівень його доходів, витрат, саму систему управління, при цьому оперативно контролюючи діяльність як структурних підрозділів, так і підприємства загалом.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акентьева О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01. Донецьк, 2006. 23 с.
2. Акентьева, О. Б. Сучасні тенденції побудови та розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні. Схід, 2005. № 4 (70). С. 11-15.
3. Белік, В. Д. Контроль в системі управління підприємством. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки, 2010. № 1 (51). С. 15-22.
4. Благой В.В. Роль контролю в системі управління. Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. Харків: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Вид-во ХНАДУ, Ч. 2., 2007. 260 с. С. 153-154.
5. Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 21 с.
6. Боцян Т.В. Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2005. – 20 с.
7. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. М. : «Экзамен», 2000. 320 с.
8. Бутинець Т.А., Р.О. Савченко. Внутрішній контроль та його місце в системі управління підприємством. Київ: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз: проблеми теорії та методології. Монографія, 2013. С. 347-375.
9. Бутинець Т.А. Внутрішній контроль виробничої діяльності підприємства: управлінський підхід. Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. 2008. № 1(43). С. 28-32.
10. Бутинець Ф. Ф. Господарський контроль як наука: формування її складових. Вісник ЖДТУ. Серія : Економічні науки. 2012. № 1 (59). С. 14-21.

11. Бухгалтерський управлінський облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З. Ф. Канурна та ін.; за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир : ПП «Рута», 2005. 480 с.

12. Бутинець Т.А. Управлінський контроль та його елементи. *Вісник ЖДТУ*. Серія: Економічні науки. 2017. № 1. С. 24-29.

13. Бычкова С.М. Контроль качества аудита / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. М.: Эксмо, 2008. 208 с.

14. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.

15. Гуцайлюк З. В. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні промисловим підприємством: рівні формування та напрямки використання. *Вісн. ЖДТУ*. 2010. № 3. С. 70-74.

16. Дереза З.П. Контроль в системі управління: зв'язок понять. Дніпропетровськ: Наука і освіта 2005. 2005. с. 51.

17. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.

18. Дікань Л. В. Голуб Ю. О. Синюгіна Н. В. Фінансовий контроль : теорія та методологія : монографія. Харків : ХНЕУ, 2009. 92 с.

19. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. - 2-ге вид., перероб. і доп. *Знання*, 2007. 327 с.

20. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія. К. : Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.

21. Жадько К. С. Система контролю в сучасному інформаційно-аналітичному забезпеченні управління підприємств Ужгород: Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту, 2010. № 29 (ч. 1). С. 216–220.

22. Закон Сарбейнса-Окслі. Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії.URL:

[https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD\\_%D0%A1%D0%B0%D1%80%D0%B1%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D1%81%D0%B0-%D0%9E%D0%BA%D1%81%D0%BB%D1%96](https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD_%D0%A1%D0%B0%D1%80%D0%B1%D0%B5%D0%B9%D0%BD%D1%81%D0%B0-%D0%9E%D0%BA%D1%81%D0%BB%D1%96)

23. Закон України «Про акціонерні товариства» № 514-VI від 17.09.2008 (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2008, № 50-51, ст. 384). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17>. (дата звернення: 20.01.2019).

24. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 1999, № 40, ст. 365). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (дата звернення: 19.09.2018).

25. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» № 2164-VIII від 05.10.2017. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>. (дата звернення: 19.01.2019).

26. Каменська Т. О. Внутрішній аудит : сучасний погляд : монографія. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2010. 499 с.

27. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства. Вісник Хмельницького національного університету. 2016. № 6. Т. 1. С. 165-170.

28. Копанєва В. О. Формати опису мережевих інформаційних ресурсів Документознавство. Бібліотекознавство. Інформаційна діяльність: Проблеми науки, освіти, практики : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. конф., Київ, 17–19 травня 2011 р. С. 187-189.

29. Костирко Р.О. Системно-цільовий підхід до організації внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень. Актуальні проблеми економіки, № 3 (93). 2009. С. 197-206.

30. Костирко, Щ. О. Внутрішній контроль фінансово-економічної стійкості підприємства: зміна існуючої парадигми в кризових умовах. Статистика України, № 3. 2009. С. 34-39.

31. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. М.: Экономика, 1982. 216 с.

32. Кошкарів С. А., Бачинський В. І., Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств. Чернівці : Золоті литаври, 2012. 264 с.

33. Кудинов, Д. Г. Анализ функциональной структуры государственного казначейства Украины. Донецк: Модели управления в рыночной экономике: *сб. науч. тр.*, 2000. – С. 71-76

34. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.04. Національний аграрний ун-т, 2004. 19 с.

35. Кузьмін О. Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства : монографія. Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. 368 с.

36. Куцик П. О. Інтегрована система обліку і внутрішнього контролю в управлінні ринками : монографія / П. О. Куцик, Р. А. Марценюк, Ф. Ф. Макарук, М. Ю. Чік. – Львів : Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2020. – 280 с.

37. Куцик П. О. Сучасне трактування, склад і особливості формування управлінської звітності підприємства. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 248–254.

38. Лаврук В.В. Створення та впровадження управлінських інноваційних інформаційних систем в аграрних підприємствах. Наукові пр. Полтав. держ. аграр. акад. *Серія: Економічні науки*. 2011. С. 160–167.

39. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія. Київ : АВРІО, 2005. 264 с.

40. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04. Київ: Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана, 2006. – 34 с.

41. Марчук У.О. Функції контролю в системі управління підприємством. Економіка, фінанси, право. 2013. № 1. С. 31–34.

42. Мельник К. П. Економічна сутність оперативного контролю : концептуальний підхід. Серія «Облік і фінанси» : збірник наукових праць. 2014. Вип. 11 (41). Ч. 1. С. 106-112.

43. Мельник К. П. Оперативний контроль в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». Київ, 2014. 23 с.

44. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство», 2008. 489 с.

45. Пантелєєв В. П. Аудит : навчальний посібник. К. : «Видавничий дім «Професіонал»», 2008. 400 с.

46. Пархоменко О. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення в управлінні функціональними системами. Проблеми науки, № 10. 2014. С. 18-22.

47. Петренко С. М. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку: монографія. М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун. економіки та торгівлі ім. М. Туган-Барановського, 2013. 503 с. ISBN 978-966-2747-91-1.

48. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю: теорія, методологія, організація: дис. док. екон. наук: 08.00.09. Донецький національний університет економіки і торгівлі ім. Михайла Туган Барановського, 2009. 362 с.

49. Пестрецева О. Де живуть гроші підприємства. Контракти. № 1. С. 89-90.

50. Приступа К. П. Концепція розвитку оперативного контролю. Львів : Львівська політехніка, 2009. С. 484–491. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/2922/1/84.pdf>. (дата звернення: 25.06.2018).

51. Редько, О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія [моногр. ] К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. 493 с.

52. Савченко Р.О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризикорієнтованого підходу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр., 2013. С. 296-302.

53. Савченко Р.О. Облік і контроль як складові управління. *Вісник ЖДТУ*. 2010. №3. С. 324-326.

54. Сагайдак Р.А. Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Національний аграрний ун-т, 2008. 21 с.

55. Саченко С.І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04. Тернопільський національний економічний ун-т., 2006. 20 с.

56. Сіменко І. В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика: монографія. М-во освіти і науки України, Донецьк. нац. ун. економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського, 2009. – 394 с.

57. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

58. Сокольська Р.Б. Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.06.02. Національна металургійна академія України, 2000. – 21 с.

59. Сотникова, Л. В. Внутренний контроль и аудит. М.: Финстатинформ, 2000. 239 с.

60. Станкевич Г. Особливості системи внутрішнього контролю підприємства та роботи внутрішнього аудитора. *Аудитор України*, № 9(226). 2014. С. 32-37.

61. Старенька, О. М. Методичні основи здійснення оперативного контролю на промислових підприємствах // *Вісник соціально-економічних досліджень: зб. наук. праць* (ISSN 2313-4569); за ред. М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. Одеса: Одеський національний економічний університет. 2018. № 1 (65). С. 175-185.

62. Старенька О. М. Організаційна структура оперативного управління промисловим підприємством. *Економіка : проблеми теорії та практики : зб. наук. праць*. 2007. Вип. 224: в 5 т. Том V. С. 1100-1108.

63. Старенька, О. М. Роль міжнародних вимог в організації системи внутрішнього контролю. *Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук.*



праць / За ред. : М. І. Зверякова (голов. ред.) та ін. Одеса : Одеський національний економічний університет. 2019. № 1 (69). С. 129-138.

64. Стефаник, І. Б. Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності. Фінанси України, № 4. 2002. С. 133-137.

65. Суварно Р. В. Розвиток організації оперативного контролю економічної діяльності промислового підприємства : автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.02. Одеса, 1998. 16 с.

66. Сухарева Л. О. Контроль управлінських рішень: системний підхід : монографія. Донецьк : ДНУЕТ, 2013. 237 с.

67. Ткаченко А.М. Організація контролю в управлінні діяльністю підприємств споживчої кооперації у сучасних умовах: автореф. дис.канд. екон. наук: 08.06.01. НАН України; Інститут економіки промисловості, 1999. 22 с.

68. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійно-жирової галузі України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Державний вищий навчальний заклад «Одеський держ. економічний ун- т», 2007. 16 с.

69. Чумаченко Н. Г., Савченко А. П., Коренев В. Г. Принятие решений в управлении производством. Киев : Техника, 1978. 192 с.

70. Шаровська Т. С. Організаційно-методичні засади внутрішнього контролю реальних інвестицій : дис. канд. екон. наук : 08.00.09. Одеса, 2010. 224 с.

71. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : [монографія]. К. : Київ. держ. торг.-ек. ун-т, 1998. 371 с.

72. Шевчук К В. Роль управлінської звітності в обліково-інформаційній системі підприємства та особливості її формування. Науков. вісник Ужгор. націон. ун-ту. 2016. Вип. 6. Ч. 3. С. 137–140.

73. Щеголькова С.В. Удосконалення організації внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: автореф. дис. канд. екон.

наук: 08.00.04. Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля, 2008. 18 с.

74. Яровенко Г.М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, 2008. 21 с.

75. Adequate and effective internal controls. URL:<http://www.derebus.org.za/adequate-and-effective-internal-controls/>. (дата звернення: 19.04.2019).

76. Auditing - Internal Control. URL: [https://www.tutorialspoint.com/auditing/auditing\\_internal\\_control.htm](https://www.tutorialspoint.com/auditing/auditing_internal_control.htm).

77. Bakera, C. R., Cohanierb, B., Leo, N. J. (2017), Breakdowns in internal controls in bank trading information systems : The case of the fraud at Société Générale. *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 26, pp.20–31 [Electronic resource]. URL: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2017.06.002.15>. (дата звернення: 19.02.2019).

78. Basics of Internal Control Definition and Objectives of Internal Control. URL: <https://internalaudit.boisestate.edu/internalcontrolbasic>. (дата звернення: 02.02.2019).

79. Components of an internal control system [Electronic resource]. URL : <https://www.accountingtools.com/articles/components-of-an-internal-control-system.htm>.

80. Directive on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings of the European parliament and of the council of 26 June 2013 № 2013/34/EU. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF>. (дата звернення: 26.01.2019).

81. Gutenberg E. *Grundlagen der Betriebswirtschaft slehre*. Vol. 1: Die Produktion, 24th edn. — Berlin and Heidelberg: Springer

82. Hulstijn J. et al. (2011), Continuous Control Monitoring-Based Regulation : A Case in the Meat Processing Industry. In *Advanced Information Systems Engineering Workshops*. Eds. C. Salinesi, O. Pastor. CAiSE [Electronic resource]. Vol.

83, pp. 238–248. Springer, Berlin, Heidelberg. [https://doi.org/10.1007/978-3-642-22056-2\\_26](https://doi.org/10.1007/978-3-642-22056-2_26). (дата звернення: 19.02.2019).

83. Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 2013. 12 p. (дата звернення: 24.02.2019).

84. Lorange P., Scott Morton M.S. A framework for management control systems. *Sloan Manage Rev* 16(1), 1974. — P. 41-56.

85. Newman W.H. Constructive control; design and use of control systems. — Englewood Cliffs, N.J.: PrenticeHall, 1975. — 174.

86. Wang, J., Hooper, K. (2017), Internal control and accommodation in Chinese organisations. *Critical Perspectives on Accounting*. vol. 49, pp. 18–30. <https://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2017.04.003.14>. (дата звернення: 19.12.2018).

87. Žárová M. Could New Accounting Directive Improve European Financial Reporting? / Marcela Žárová // *European Financial and Accounting Journal*, 2013, vol. 2013, issue 2. pp. 4-6.