

## CHAPTER «ECONOMIC SCIENCES»

### CREATING F MODEL OF EFFICIENCY OF INTERNAL CONTROL OF INDUSTRIAL ENTERPRISES

### СТВОРЕННЯ МОДЕЛІ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Yulia Klius<sup>1</sup>

Anzhelika Izhboldina<sup>2</sup>

DOI: <https://doi.org/10.30525/978-9934-26-001-8-2-3>

**Abstract.** At the present stage of development of economic relations in Ukraine there is a need to improve management functions is growing. Control is one of the most important management functions because it is carried out in a specific system, at a specific level of management and integrates with each of the management functions, providing them organization and implementation.

Leading domestic and foreign scientists have considered control as a multifaceted concept, codes include management principles; stages of the management process; management functions, etc. Therefore, the issue of effective implementation of internal control in industrial enterprises is relevant and requires detailed study.

Implementation of Ukraine's strategic course to build a socially oriented economy of the European type and ensure its sustainable development requires a significant increase in the efficiency of the management system of an industrial enterprise and one of its main components – the internal control system.

Domestic enterprises, as a rule, do not have sufficient experience in the development and implementation of systems that allow timely signaling

---

<sup>1</sup> Doctor of Economics, Professor,

Volodymyr Dahl East Ukrainian National University, Ukraine

<sup>2</sup> Postgraduate Student of the Department of Accounting and Taxation,

Volodymyr Dahl East Ukrainian National University, Ukraine

of compliance with management decisions of the mission and strategic development goals. As a result, opportunities for development of both domestic and foreign markets for industrial products are reduced, the process of progressive structural adjustment of the economy is complicated.

The author draws attention to the fact that system of internal control is certain internal rules and control procedures introduced by the company's management to ensure stable and efficient operation of the enterprise, adhered to internal economic policy, stored and rationally used assets of the enterprise, prevented any falsification, detected errors, ensured accuracy and completeness. accounting records, timely preparation of financial information, etc.

The main scientific result is to study the place and importance of internal control in the management of the enterprise:

The approaches of scientists to determine the place of the internal control function among the management functions are systematized.

On the basis of a critical assessment of the views of scientists formed the functional orientation of the internal control function.

It is concluded that the control functions, integrating with other management functions, create direct and feedback between units of the enterprise and significantly increase the efficiency of its implementation.

## **1. Вступ**

Провідні вітчизняні та закордонні науковці розглядають контроль як дуже багатозначне поняття – принципи управління; стадії процесу управління; функції управління та ін. Тому можна стверджувати, що питання ефективного впровадження внутрішнього контролю на промислових підприємствах є актуальним та потребує детального вивчення.

Потрібно відмітити, що теоретичні та методичні основи системи внутрішнього контролю, а також визначення значущості функції контролю серед інших функцій управління досліджувало в своїх наукових роботах багато вітчизняних та зарубіжних науковців: О.Б. Акентьєва [1], Э.А. Аренс [2], В.Д. Белік [4], М.В. Борисенко [5], В.В. Бурцев [6], Л.В. Дікань [10], Р.О. Костирко [13], Н.П. Кузик [14], Д. Лоббек [2], В.Ф. Максимова [15], Л.В. Сотнікова [20], Т.В. Фоміна [21], М.Г. Чумаченко [23], О.О. Шпиг [25] та інші.

Результати їх досліджень одержали свій подальший розвиток в роботах колективів багатьох вітчизняних та галузевих науково-дослідних інститутів, а саме: Інституті економіки НАН України (м. Київ), Інституті економіки промисловості НАН України (м. Донецьк), Державному університеті економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського (м. Донецьк) та інше.

Однак на сьогоднішній день ряд аспектів даної проблематики потребують того, щоб в подальшому продовжувалися поглиблені дослідження з урахуванням специфіки функціонування підприємств України в умовах ринкової трансформації господарств та переходу на траєкторію сталого економічного розвитку. В першу чергу, потрібно обґрунтувати концептуальні основи побудови моделі внутрішнього контролю, які будуть адекватними складу та структурі завдань, які поставлені сьогодні перед вітчизняними промисловими підприємствами; виявити особливості їх функціонування та розвитку системи внутрішнього контролю; створити ефективну модель внутрішнього контролю. Тому саме необхідністю подальших досліджень у цій сфері, а також їх науковою та практичною значимістю було визначено вибір теми і методів дослідження, його мета та задачі.

Зважаючи на це, потрібно підтвердити (чи спростувати) гіпотезу про наявність залежності ефективного функціонування промислового підприємства від побудови та сталого розвитку моделі внутрішнього контролю. Це питання є особливо актуальним на даний час, так як сьогодні відбуваються докорінні зміни в області контролюючих відносин, через що внутрішній контроль стає важливою складовою частиною керівного складу будь-якого промислового підприємства.

Тому належна (ефективна і надійна) система внутрішнього контролю має стати вагомим поштовхом для розвитку промислових підприємств в умовах перехідної (транзитивної) економіки в Україні. Саме таким припущенням була визначена структура наукового дослідження та логіка викладеного матеріалу. Для досягнення поставленої мети використовувався логічний та системний підхід побудови моделі ефективного внутрішнього контролю на українських промислових підприємствах.

## 2. Значення контролю, яке запроваджено керівництвом підприємства

Система внутрішнього контролю – це певні внутрішні правила та процедури контролю, які запровадило керівництво підприємства, щоб забезпечити стабільне та ефективне функціонування підприємства, дотримувалася внутрішня господарська політика, зберігалися та раціонально використовувалися активи підприємства, попереджалася будь-яка фальсифікація, викривалися помилки, забезпечувалася точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасно готувалася необхідна фінансова інформація тощо [3, с. 88].

Аналізуючи етапи розвитку та тип господарства, потрібно відмітити, що його інституційні особливості підходу до побудови та система внутрішнього контролю може суттєво відрізнитися. Тому сьогодні багато підприємств різних організаційно-правових форм власності, які розвиваються в Україні, вимушені приділяти значну увагу формуванню ефективного внутрішнього контролю. Однак внаслідок відсутності наукових комплексних розробок в сфері внутрішнього контролю, а також достатнього досвіду організувати роботу в нових умовах господарювання, побудова ефективної системи внутрішнього контролю стає досить складною проблемою для багатьох промислових підприємств.

І це не випадково, тому що при всій широті наукової спадщини можна побачити обмеженість та невизначеність процесу побудови цілісно функціонуючої та ефективної системи внутрішнього контролю, що дуже негативно позначається на отриманих результатах фінансово-економічної діяльності підприємств. Тому при розробці концепції побудови ефективної системи внутрішнього контролю потрібно дослідити весь комплекс науково-практичних розробок і рекомендацій з цього питання [16, с. 111].

Систематизація функцій управління на основі багатьох наукових робіт дає підстави виділити той факт, що у наукових роботах, перерахованих нами, фахівці серед основних функцій управління виокремлювали саме контроль. Так, автор Л. В. Дікань в своєму дослідженні визначав, що саме контроль – це найважливіша функція управління, яка виступає засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління та системою управління, а також інформує останню про дійсний стан керуваного підприємства [10, с. 15].

В свою чергу М.Г. Чумаченко у власній науковій праці визначав, що контроль – це та функція управління, за допомогою якої можна перевірити відповідність фактичного стану та результатів роботи об'єкта на основі норм, стандартів, правил, законів, інструкцій. Послідовник М.Г. Чумаченко – вчений О.О. Шпиг дотримувався думки про те, що контролюючи можливості окремих елементів методу бухгалтерського обліку та їх взаємозв'язків не повинні вноситися до господарського контролю. Основі положення наукової школи О. Шпіга були в подальшому покладені в дослідження автора Л.О. Сухаревої, якою за допомогою системного підходу було окреслено місце контрольної функції в діяльності персоналу підприємства в умовах централізації обліково-контрольного процесу [25].

Потрібно відмітити, що однією з особливостей контролю виступає його дієвість. Контроль орієнтується не на те, щоб виявляти факти крадіжок чи порушень, а щоб їх попередити. Використовуючи функцію контролю та детально вивчивши фінансово-господарську діяльність підприємства, розробляються конкретні заходи, які спрямовані на те, щоб запобігти втратам, зберегти грошові кошти та фінансові ресурси, попередити можливості відхилення від законів, інших нормативно-правових актів та оптимальних режимів функціонування підприємства. Все це наводить на думку про те, що всі функції управління повинні в певній мірі містити в собі функції контролю.

Дослідження функцій саме внутрішнього контролю підприємства знайшла своє відображення в наукових працях багатьох вітчизняних та закордонних вчених. Так, автор В.Ф. Максимова у власній науковій роботі характеризує функції внутрішнього контролю, виділяючи серед інших перевірочні, інформаційні, комунікаційні, діагностичні, орієнтуючі та захисні [15, с. 73].

В свою чергу М.В. Борисенко вважав, що функції внутрішнього контролю забезпечують практичну реалізацію контролюючих заходів в діяльності підприємств. Ним серед функцій внутрішнього контролю також була виокремлена захисна, інформаційна, проникаюча, превентивна, оціночна та коригувальну функції [5, с. 14].

Автор О.Б. Акентьєва наголошувала на тому, що основний елемент при визначенні функцій внутрішнього контролю – це мета системи. З огляду на це вона виокремила інформаційну, планувальну, аналі-

тичну, діагностичну, координаційну, мотивуючу, превентивну, організаційно-розпорядчу функцію внутрішнього контролю та функцію нагляду [1, с. 12].

При цьому потрібно відмітити, що всі функції внутрішнього контролю мають тісний зв'язок між собою та реалізуються його суб'єктами. Вони можуть створювати прямий та зворотній зв'язок між різними підрозділами підприємства.

### **3. Систематизація завдань організації внутрішнього контролю на підприємстві**

Завдяки контролю в управлінні діяльністю промислового підприємства можна реалізувати такі завдання, які будуть забезпечувати її ефективність:

- забезпечувати послідовність виконання розробленої стратегії підприємства;
- зберігати та раціонально використовувати наявні ресурси підприємства;
- забезпечувати керівництво підприємства якісною інформацією;
- досягати повноти та правильності при оформленні первинних документів;
- своєчасно виявляти та мінімізувати комерційні та фінансові ризики в управлінні діяльністю підприємства;
- працівниками підприємства дотримується встановлене регламентне забезпечення (посадові інструкції, плани документообігу, накази про облікову політику та інші) [16, с. 114].

Систематизацію завдань організації внутрішнього контролю на підприємстві можна оформити в наступному вигляді (рис. 1):

Потрібно відмітити, що на сьогоднішній день в теорії економічного контролю немає чітко визначених принципів, на яких повинна будуватися система внутрішнього контролю вітчизняних підприємств при їх реорганізації та спрямованості України на європейську інтеграцію. У зв'язку з цим доцільно розробити принципи та вимоги щодо організації ефективної системи внутрішнього контролю на промисловому підприємстві. Такими принципами можуть бути:

- надійність (керівництво підприємства має встановити належну систему внутрішнього контролю та забезпечити її функціонування);



**Рис. 1. Систематизація завдань організації СВК на підприємстві**

– динамічність (динамічне приведення у відповідність мети та спонукальних мотивів контрольної діяльності організації);

– адаптивність (прагнення підтримувати певний баланс внутрішніх можливостей розвитку системи контролю та зовнішніх, котрі генерує зовнішнє середовище);

– саморегуляція (корегування СВК та підтримання її оптимальних параметрів, звертаючи увагу на зміни в функціонуванні на мікро– і макрорівнях);

– постійність (постійним та ефективним функціонуванням СВК можна своєчасно виявляти випадки шахрайства, різноманітні господарські порушення та інші відхилення від норм, якими регулюється діяльність фінансово-господарських підприємств);

– безперервність розвитку та удосконалення СВК (система внутрішнього контролю на підприємстві повинна функціонувати безперервно і при її створенні необхідно враховувати умови по її розробці та особливості майбутнього функціонування, розвиток і удосконалення, так як її відповідність реальності та ефективності залежать виключно від рівня компетентності та відповідальності виконавців) [18, с. 365].

Зважаючи на це, можна навести основні вимоги, які повинні висуватися керівництвом підприємств для розробки ефективної системи внутрішнього контролю:

– адекватність організаційної структури внутрішнього контролю (організаційна структура СВК має відповідати розмірам та ступеню складності промислового підприємства);

– регламентація внутрішнього контролю (ефективність функціонування СВК напряму залежить від того, чи дотримується регламент внутрішнього контролю);

– інформаційна безпека та захист інформації (суб'єкти внутрішнього контролю несуть особисту відповідальність за забезпечення збереженості носія та конфіденційності інформації).

Орієнтуючись на це, необхідність посилення внутрішнього контролю за діяльністю промислових підприємств обумовлюють наступні причини:

- посилення загальної макроекономічної нестабільності;
- господарська політика отримує різноманітні ризики;
- посилюється конкурентна боротьба між підприємствами;
- ускладняється організаційна структура підприємств;
- змінюється характер активних операцій підприємств;
- присутнє бажання підприємств зберігати комерційну таємницю;
- необхідність реагувати на ризики, які є притаманними господарській діяльності підприємств;

- зростання кількості порушень та шахрайських дій у фінансово-господарській діяльності підприємств;

- є нагальна потреба підвищувати ступень довіри до підприємства з боку ділових партнерів;

- часто відсутній у різних категорій користувачів доступ до інформації для оцінки її якості [24, с. 76].

Зважаючи на це, внутрішній контроль дозволяє керівництву промислових підприємств бути впевненими в тому, що всі їхні накази, вказівки та завдання досягли своєї мети та виконуються. Тобто внутрішній контроль повинен мати певні особливості:

- функції контролю мають здійснюватися особами, які представляють інтереси підприємств та виступають членами такого колективу;

- він має охоплювати всі види контролю, який буде здійснюватися суб'єктами внутрішнього контролю підприємства;

- забезпечується не лише зворотній, але й прямий зв'язок між структурними підрозділами підприємства (керована та керуючі системи) [7, с. 98].

Тому виникає нагальна потреба в побудові та розвитку ефективної системи внутрішнього контролю. Вирішення протиріч, які виникають



під час виконання яких-небудь управлінських рішень в промислових підприємствах, здійснюється за допомогою реалізації функцій контролю (інформаційної, функції планування, діагностичної, координаційної, організаційно-розподільчої, наглядової та ін.).

Як наслідок, для підвищення ефективності системи внутрішнього контролю промислового підприємства потрібно ввести певні зміни та удосконалити такі його основні функції:

- інформаційну (вона має стати однією з центральних в системі внутрішнього контролю, так як забезпечує керівництво та власників підприємства достовірною інформацією, яка буде необхідною для прийняття виважених управлінських рішень);

- функцію планування (розширення цієї функції внутрішнього контролю дозволить отримувати більшу кількість доказів щодо певного процесу чи розвитку підприємства в цілому, сприяє раціоналізації витрат на проведення перевірки та ін.);

- діагностичну (з її допомогою можна буде краще виявити та систематизувати (за рівнем впливу на розвиток підприємства) основні причини негативних явищ: криза, банкрутство тощо);

- координаційну (забезпечення безперервності процесу внутрішнього контролю з допомогою досягнення погодження в роботі всіх суб'єктів внутрішнього контролю і персоналу підприємства через механізми налагодження раціональних зв'язків між ними);

- організаційно-розподільчу (з її допомогою краще організуватиметься взаємодія та розподіл обов'язків або повноважень між всіма суб'єктами внутрішнього контролю);

- нагляд (визначаються головні моменти при перевірці якості проведення внутрішнього контролю).

Щоб внутрішній контроль був ефективним, побудова якісної СВК має здійснюватися на засадах системності, чим передбачається визначення об'єктів та суб'єктів, які виконують контрольні дії, а також методичний інструментарій по реалізації внутрішнього контролю. Тому доцільно розглядати контроль системи об'єктів у цілому (підприємство), контроль її підсистем і контроль елементів (окремі об'єкти). Головні об'єкти внутрішнього контролю мають стати склад і структура активів підприємства, будь-які витрати, їх склад та розмір, отримані доходи тощо.

Для забезпечення дієвого управління ефективним розвитком підприємства необхідно визначити послідовність управління ефективним розвитком [12].

Також побудова ефективної системи внутрішнього контролю в промислових підприємствах сьогодні неможлива без застосування інформаційних технологій («Помічник аудитора», «Abacus Professional», «Abacus Designer» та ін.) як наслідок, поширення інформаційних технологій у аудиті принесло із собою дуже значні (іноді навіть революційні) зміни [24, с. 143].

Безумовно, комп'ютерна техніка сьогодні стала невід'ємною частиною будь яких процесів сьогодення, в т. ч. й контролю, що суттєво впливає на якість його проведення та ефективність аудиторської процедури. Однак, треба відмітити, що контрольні функції автоматизуються найважче. Тому основні напрямки побудови і розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств при застосуванні комп'ютерних інформаційних систем є такі:

- трансформувати контроль якості електронного документообігу підприємства;
- удосконалити комп'ютерні форми та системи ведення бухгалтерського обліку;
- розробити методологічне забезпечення системи внутрішнього контролю підприємств;
- налагодити комп'ютеризовані процедури проведення внутрішнього контролю;
- організувати автоматизований нагляд за якістю системи внутрішнього контролю [19, с. 82].

Таким чином, призначення технології внутрішнього контролю полягає в тому, що відбувається безперервне спостереження за керованими процесами і об'єктами, вони вивчаються, вимірюються та порівнюються. Внутрішнім контролем забезпечується зворотний зв'язок, що сигналізує про хід і стан реалізації управлінських рішень.

При цьому використанням різних форм внутрішнього контролю (внутрішня ревізія, структурно-функціональні форми контролю, внутрішній аудит) створюються умови для об'єднання ефективної структури та реалізації контрольного механізму підприємства будь-якого розміру й форми власності.

#### 4. Управління ризиками, як компонента системи внутрішнього контролю

З метою ідентифікації та аналізу взаємодії компонентів внутрішнього контролю світовими науковці розробили інтегровані концепції внутрішнього контролю, які узагальнені у документах COSO. Модель COSO була створена у 1985 році, її назва відповідає комітету, який її створив (Комітет Спонсорських Організації Комісії Тредеуя (Committee of Sponsoring Organizations, COSO)).

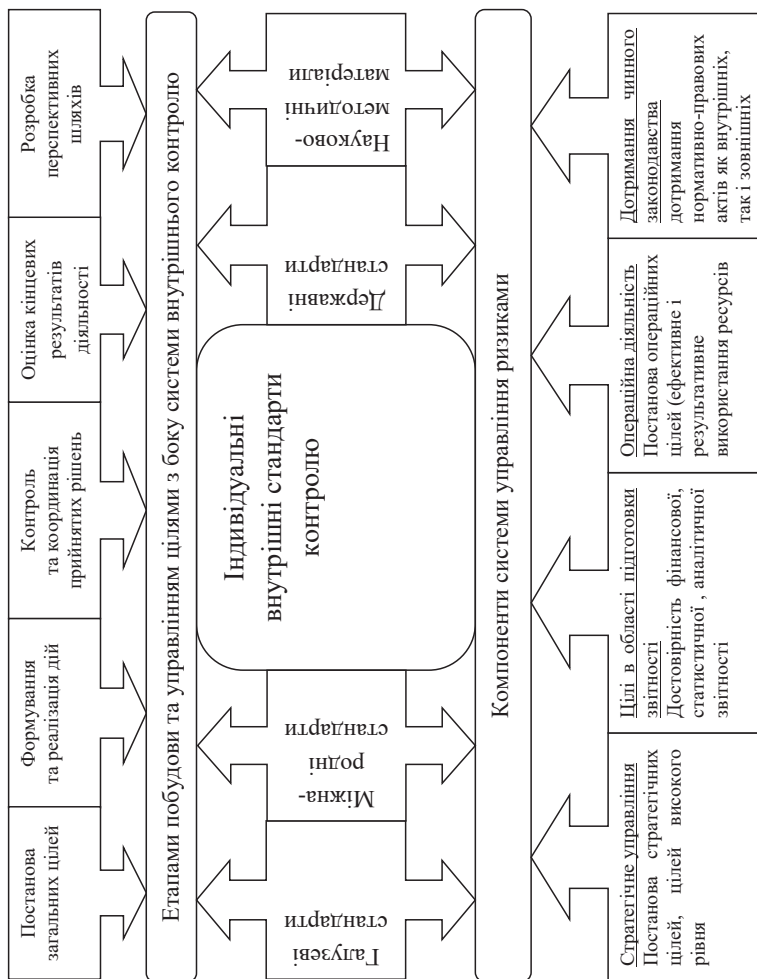
COSO вивчає фактори, що можуть приводити до обманної фінансової звітності та розробляє рекомендації для відкритих акціонерних товариств і їх незалежних аудиторів. COSO створено для підвищення якості фінансової звітності шляхом удосконалення етики бізнесу, використання ефективних систем внутрішнього контролю та корпоративного управління.

Внутрішній контроль в концептуальній моделі COSO розглядається, як складова процесу управління ризиками, який трансформує її в більш ефективну форму, орієнтовану на ризик.

Для підвищення ефективності контролю необхідно не тільки забезпечувати його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів, а також розробити індивідуальні внутрішні стандарти контролю, які базуються на використанні матричної моделі COSO у взаємозв'язку з етапами побудови та управлінням цілями, які мають наступний вигляд на рисунку 2.

Впровадження в контроль моделі COSO, як процес управління ризиками, починається при розробці стратегії розвитку всієї діяльності підприємства. Стратегія визначає несприятливі події, які можуть впливати на виникнення ризиків. Надання достатньої гарантії досягнення мети установи та здійснення контролю передбачає кінцевий результат управління ризиками.

Концептуальні основи управління ризиками COSO використовують термін «надання достатніх гарантій». Достатні гарантії визначаються відповідним рівнем впевненості при існуючих витратах, вигодах та ризиках. Визначення того, наскільки рівень гарантій є достатнім, потребує оцінки. Така оцінка повинна брати до уваги ризики, визначені керівниками щодо діяльності, рівень прийняття цих ризиків за існуючих умов, а також кількісну та якісну оцінку цих ризиків. Вони означають, що завжди існує невизначеність та майбутні ризики, які ніхто не може змоделювати та спрогнозувати.



**Рис. 2. Взаємозв'язок компонентів системи управління ризиками та етапів побудови та управлінням цілями з боку системи внутрішнього контролю**

Концептуальні основи управління ризиками COSO визначають «ризикові межі» як ризик, який установа готова прийняти. Інші джерела по-різному формулюють це поняття, але сутність від цього не змінюється, воно майже співпадає з визначенням за COSO.

Отже, ризикові межі – це рівень ризиків, які організація готова прийняти, та ризиків, на які будуть розроблятися відповідні заходи. Рішення щодо реагування на ризики повинні прийматися разом із визначенням рівня прийнятних ризиків. Для оцінки ризикових меж повинні враховуватися як внутрішні, так і специфічні ризики. Внутрішні ризики – це ті ризики, на ймовірність виникнення і суттєвість яких може вплинути відсутність будь-яких дій з боку керівництва. Специфічні ризики – це ті ризики, які залишаються і після прийняття управлінських дій.

Отже, процес управління ризиками є більш новим і досконалішим підходом до організації контролю, охоплює всі процеси її діяльності, підвищуючи ефективність і результативність, більше, ніж традиційний внутрішній контроль. Управління ризиками є частиною процесу управління для досягнення установою постановленої мети (цілей) та дозволяє своєчасно реагувати на зміни середовища. Можна виділити наступні п'ять відмінностей процесу управління ризиками від системи традиційного внутрішнього контролю:

1. визначення рівня ризик-апетиту у відповідності до стратегій розвитку (ризик визначає керівництво на етапі вибору стратегії та поставки цілей, а також розробки механізмів управління відповідними ризиками);

2. вдосконалення процесу прийняття рішень по реагуванню на ризики (унікнення ризику, зниження ризику, передача ризику, прийняття ризику);

3. скорочення кількості непередбачуваних подій та збитків в господарської діяльності (виявлення потенційних подій та встановлення відповідних заходів зменшує кількість подій та збитки). Подія – випадок, що впливає на досягнення цілей, має внутрішнє або зовнішнє джерело; вплив події на організацію може бути позитивним (можливість), негативним (ризик збитків) та змішаним. За розміром події можуть бути – незначними, суттєвими; за ймовірністю – очікуваними та непередбаченими;

4. визначення та управління всією сукупністю ризиків в господарській діяльності (інтегрований підхід по відношенню до множинних ризиків);

5. використання сприятливих можливостей (керівництво повинно звертати увагу не тільки на ризики, але й на сприятливі потенційні можливості);

6. раціональне використання капіталу (керівництво на основі повної інформації про ризики ефективно оцінює потребу у капіталі, оптимізує його розподіл і використання)

Управління ризиками включає в себе розробку та реалізацію програми ризик-менеджменту, котра забезпечує економічно обґрунтовані для підприємства рекомендації та заходи, спрямовані на зниження загального рівня підприємницького ризику до прийнятного рівня. Для організації системи управління ризиками Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредвея була розроблена методологія «Управління ризиками організації. Інтегрована модель» (COSO ERM), що стала своєрідним розвитком загального документа COSO. Даний документ рекомендовано використовувати як з метою вирішення завдань з внутрішнього контролю, так і для переходу до більш широкого процесу управління ризиками [9, с. 71].

Методологія, запропонована COSO, дозволяє не лише своєчасно виявляти і оцінювати ризики, але і в процесі їх аналізу враховувати загальні цілі підприємства, а також проводити постійну діагностику ризиків, що сприяє їх своєчасному виявленні та доопрацюванні контрольних заходів по вже виявлених ризиках. Зарубіжні компанії успішно застосовують нову модель управління ризиками – ризик-менеджмент в рамках всього підприємства або, так званий, комплексний ризик-менеджмент (enterprise – wide risk management – EWRM). Управління ризиками набуває всебічний характер і координується в рамках всієї організації. При цьому на підприємстві створюється особлива культура поведінки з ризиками. Використання українськими підприємствами іноземного досвіду дозволить змінити підхід до ризик-менеджменту і перейти від фрагментованої, епізодичної, обмеженої моделі до інтегрованої, безперервної і розширеної [16].

Тобто, управління ризиками підприємства – це система спрямованого впливу на всі види ризику підприємства, які в своїй сукупності дозволяють уникнути, зменшити або мінімізувати негативні наслідки

суб'єктивно-об'єктивного характеру господарського середовища. Беручи до уваги те, що ефективність механізму управління економічними ризиками підприємств залежить від цих складових, необхідно застосовувати специфічні підходи у процесі їх функціонування.

### **5. Контролінг, як засіб збільшення конкурентоспроможності підприємства**

З метою недопущення зростання ризику зриву платежів по зобов'язанням, припинення будь-яких виплат, зменшенню обсягів реалізації існує система інформації, отримана шляхом інтеграції традиційних методів обліку, аналізу, нормування та контролю.

Контролінг – це інформаційно-регулююча система менеджменту, до складу якої входять методична й інструментальна база, математико-аналітичний апарат моделювання й прогнозування для підтримки функцій менеджменту, оцінки ситуації й прийняття управлінських рішень, а також система підтримки прийняття рішень, орієнтована на сукупність можливостей підприємства й здатна адаптувати структуру системи управління підприємством до умов, що змінюються [8, с. 41].

Контролінг є засобом ефективного управління та складною системою, що поєднує такі різні елементи, як установлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

В основу контролінгу покладено відстежування найважливіших сфер діяльності: облік, аналіз та планування результатів, контроль, аналіз потенціалу підприємства, пошук «вузьких місць», зростання підприємства, стратегія просування товару на ринок, управління стратегічним розвитком.

В перспективі контролінг дозволить знизити витрати підприємства за рахунок ефективного управління ресурсами, не програти у конкурентній боротьбі, зберегти та примножити власну долю на ринку. Отже, в умовах жорсткої конкуренції та погіршення ринкових умов на перший план виходить не тільки забезпечення поточної платоспроможності підприємства, але і планування його діяльності наперед. Інакше кажучи, це ефективне стратегічне та оперативне планування, прогнозування та організаційний контроль, які спрямовані на передбачення в майбутньому та вирішення поточних проблем.

Основна мета концепції контролінгу полягає в збереженні і подальшому успішному розвитку підприємства. Але серед дослідників не існує єдиної думки про сутність і функції контролінгу. В залежності від його цільової направленості виділяються три основні концепції, які з'явилися в різні проміжки часу. Першою виникла концепція, орієнтована на систему обліку, потім з'явилася концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему, і останньою є концепція, орієнтована на систему управління

Відповідно до міжнародної практики, методичними рекомендаціями щодо організації та реалізації контролінгу базовими компонентами останнього на підприємствах виступають:

- система оціночних та порівняльних показників діяльності;
- система обліку та управління витратами;
- система планування операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, бюджетування;
- система управлінської звітності.

Виходячи з сучасної концепції контролінгу, виділяють наступні специфічні функції контролінгу [22, с. 170]:

- попереднє планування цілей та засобів;
- розробка варіантів вирішення, зокрема, аналіз альтернатив, передумов та наслідків управлінських рішень;
- облік та інтерпретація даних контролю (наприклад, у формі відхилень від бюджету, сигналів раннього повідомлення тощо);
- впровадження результатів, отриманих в процесі контролю, у наступний процес планування (наприклад, формі пропозицій щодо корегування напрямку розвитку підприємства).

При виборі рівнів управління підприємством враховується специфіка його виробничих і організаційних особливостей. Відповідно до обраної системи і структури визначається варіант організації управління результатами і витратами по сумах покриття. Конкретна система будується за допомогою або одноступінчастого, або багаступінчастого методу розрахунку витрат і результатів.

Але варто пам'ятати, що контролінг є суто індивідуальною системою для кожного конкретного підприємства, на відміну від фінансового обліку, і тому вона потребує конкретних розробок. Цілком можна рекомендувати використання наступних інструментів контролінгу:



аналіз величин в точці беззбиткової; метод розрахунку сум покриття, який є основою контролінгу на будь-якому підприємстві (і великому, і малому); бюджетування витрат та доходів.

Представникам малого бізнесу скористатися інструментами стратегічного контролінгу в повній мірі проблематично через недостатню матеріальну базу для цього. Однак використання певних елементів цих інструментів є досить корисним, щоб вижити при настанні несприятливих умов для бізнесу та боротися за його існування у віддаленій перспективі.

Проблемою підприємств також є відсутність кваліфікованих та досвідчених спеціалістів, нестача відповідних знань в тих менеджерів, які зараз працюють на підприємствах. Але це скоріше пов'язано з сьогоdnішніми проблемами вітчизняної освіти, які ще варто вирішувати на державному рівні. Із зарубіжного досвіду на фірмах доцільно використовувати консультанта (так, у Німеччині наприклад існують консультаційні фірми, що спеціалізуються на контролінгу). Ефективніше було б запросити позаштатного консультанта з контролінгу (але проблема в тому, щоб знайти такого). Саме він міг би навчити керівництво і впровадити систему контролінгу.

На нашу думку, контролінг виступає як комплексна між функціональна концепція управління, метою якої є координація систем планування, контролю та інформаційного забезпечення задля збільшення активів підприємства та примноження його капіталу.

### 6. Висновки

Потрібно підсумувати, що в сучасних умовах ведення господарської діяльності внутрішній контроль – це центральна ланка управління промислового підприємства. Особливість розвитку українського внутрішнього контролю сьогодні – його модифікація у складні системи управління підприємством. Тому система внутрішнього контролю виступає дуже важливою складовою частиною управління сучасним промисловим підприємством, це основа безперебійного його функціонування та розвитку.

Ефективність системи внутрішнього контролю може бути розглянута як у цілому щодо всієї системи контролю промислового підприємства або її частин, так і до певних форм контролю. Ефективна СВК передбачає ефективне та якісне застосування контрольних процедур, які можна визначити шляхом тестування.

При цьому тестування процедур системи контролю можна проводити за двома напрямками:

1) перевірити дотримання існуючих регламентів контрольних процедур;

2) виявити помилки у діяльності структурних підрозділів підприємства, які не були попереджені системою контролю.

Таким чином, дотримання розроблених регламентів оцінюється шляхом вибіркової перевірки документів, у яких потрібно відобразити факти контролю. Тести дають змогу встановити, чи достатньо регламентовані процедури та способи контролю, які застосовуються в підприємствах промисловості, або наявність необхідності щодо зміни останніх.

Можна підсумувати, що основною метою внутрішнього контролю є не тільки пошук нових шляхів підвищення ефективності діяльності промислових підприємств, а й, що найголовніше, профілактика (попередження) правопорушень. Ефективність діяльності системи внутрішнього контролю визначається рівнем його організації.

Зазначимо, що проблема ефективності функціонування системи комплексного внутрішнього контролю має глибокий зміст, який важко звести до математичного вираження та подання, але все ж є можливим. Однак це не означає, що не потрібно займатися пошуками універсальної формули або, ще більш реально, універсальної методики визначення ефективності системи внутрішнього контролю.

Інтегрована система контролінгу, включаючи завдання, організацію та інструменти, допомагає правильно та своєчасно оцінювати ситуацію на підприємстві й планувати дії щодо підвищення ефективності його роботи. Подальшого дослідження потребує проблема адаптації та впровадження концепції контролінгу з врахуванням галузевих особливостей промислових підприємств України на основі стандартів ЄС.

### Список літератури:

1. Акентьева О.Б. Сучасні тенденції побудови та розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні. *Схід*. 2005. № 4(70). С. 11–15.
2. Арнс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Москва : Финансы и статистика, 2001. 551 с.
3. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / За ред. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 540 с.

4. Белік В.Д. Контроль в системі управління підприємством. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки*. 2010. № 1(51). С. 15–22.
5. Борисенко М.В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т. Київ, 2008. 21 с.
6. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. Москва : Экзамен, 2000. 320 с.
7. Бычкова С.М. Аудит для руководителей и бухгалтеров. Санкт-Петербург : Питер, 2012. 378 с.
8. Варфоломеева К.О. Сутність і значення інформаційного потенціалу контролю в системі управління підприємством. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3(53). С. 40–42.
9. Вітлінський В.В, Маханець Л.Л. Ризикологія в зовнішньоекономічній діяльності. Київ : КНЕУ, 2008. 432 с.
10. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: навчальний посібник. Київ : Знання, 2012. 327 с.
11. Євтушевська О.А. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю підприємств водного транспорту. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2015. № 3(80). С. 214–221.
12. Ключ Ю.І. Управління ефективним розвитком промислового підприємства при формуванні корпоративної системи управління інноваціями. *Бізнес Інформ*. 2016. № 12. С. 280–285.
13. Костирко Р.О., Шевчук В.О. Внутрішній контроль фінансово-економічної стійкості підприємства: зміна існуючої парадигми в кризових умовах. *Статистика України*. 2009. № 3. С. 34–39.
14. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю акціонерному товаристві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Національний аграрний ун-т. Київ, 2004. 19 с.
15. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. Київ : АВРІО, 2013. 267 с.
16. Матвійчук А.В. Аналіз і управління економічним ризиком : навч. посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2005. 224 с.
17. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В.А. Дерій та ін. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2015. Том 19. № 2. С. 109–116.
18. Пышная Е.Б. Принципы эффективности и основные требования к организации внутреннего контроля на промышленном предприятии в Украине. *Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції «Роль регіонів у забезпеченні розвитку національної економіки України»*. Випуск І. Економічні науки. Чернівці : АНТ Лтд., 2003. С. 362–366.
19. Серебрякова Т.Ю. Теорія і методологія наскрізного внутрішнього контролю (монографія). Москва : Инфра-М, 2012. 328 с.
20. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Москва : Финстатинформ, 2011. 239 с.

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

22. Хорнгрен Ч. Управленческий учет, изд. 10-е / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар; Пер. с англ. Санкт-Петербург : Питер, 2005. 1008 с.

23. Чумаченко Н.Г. Управленческий учет нуждается в поддержке. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2003. № 5. С. 3–7.

24. Шлейников В.И. Финансовый контроль и аудит в условиях информатизации. Москва : КНОРУС, 2009. 378 с.

25. Шпиг А.А. Еще раз о взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля. *Бухгалтерский учет*. 2010. № 3. С. 32–36.

### References:

1. Akientieva, O. B. (2005). Suchasni tendentsii pobudovy ta rozvytku systemy vnutrishnoho kontroliu promyslovyykh pidpriemstv v Ukraini [Modern tendencies of construction and development of the system of internal control of industrial enterprises in Ukraine]. *Skhid*, no. 4(70), pp. 11–15.

2. Ahrens, E. A., Lobbeck, J. K. (2001). *Audyt* [Audit]. Moscow, 51 p. (in Russian)

3. Audit (2012) *Osnovy derzhavnoho, nezalezhnogo profesijnoho ta vnutrishnoho audytu* [Fundamentals of sovereign, independent professional and internal audit]. Kyiv, 540 p. (in Ukrainian)

4. Bielik, V. D. (2010). Kontrol v systemi upravlinnia pidpriemstvom [Control in the enterprise management system]. *Bulletin of Zhytomyr State Technological University. Economic sciences*, no. 1(51), pp. 15–22.

5. Borysenko, M. V. (2008). *Orhanizatsiia i metodyka vnutrishnoho kontroliu na pidpriemstvakh* [Organization and methods of internal control at enterprises]. Kyiv.

6. Burtsev, V. V. (2000). *Orhanyzatsiia systemy vnutrenneho kontroliu komercheskoi orhanyzatsiyi* [Organization of the internal control system of a commercial organization]. Moscow: Ekzamen, 320 p. (in Russian)

7. Bychkova, S. M. (2012) *Audit dlya menedzherov i bukhhalterov* [Audit for managers and accountants]. Sankt-Peterburg, 378 p. (in Russian)

8. Varfolomeeva, K. O. (2010). Sutnist' i znachennya informatsiynoho potentsialu kontrolinhu v systemi upravlinnia pidpriemstvom [The essence and significance of the information potential of controlling in the enterprise management system]. *Bulletin of ZhSTU*, no. 3(53), pp. 40–42.

9. Vitlinsky V.V. (2008) *Ryzykologhiya v zovnishn'oeconomichnyy diyal'nosti* [Riscology in foreign economic activity]. Kyiv: KNEU, 432 p.

10. Dikan, L. V. (2012). *Kontrol' i reviziya* [Kontrol i reviziia]. Kyiv: Znannia, 327 p. (in Ukrainian)

11. Evtushevska, O. A. (2015). Otsinka efektyvnosti systemy vnutrishnoho kontroliu pidpriemstv vodnoho transport [Assessment of the efficiency of systems and internal control of water transport enterprises]. *Zovnishnya trade: economics, finance, law*, no. 3(80), pp. 214–221.

12. Klyus, Y. I. (2016). Upravlinnya efektyvnym rozvytkom promyslovoho pidpryyemstva u formuvanni korporatyvnoyi systemy upravlinnya innovatsiyamy [Management of effective development of an industrial enterprise in the formation of a corporate innovation management system]. *Business Inform*, no. 12, pp. 280–285.

13. Kostyrko, Shch. O. & Shevchuk, V. O. (2009). Vnutrishnii kontrol finansovo-ekonomichnoi stiiikosti pidpryyemstva: zmina isnuiuchoi paradyhmy v kryzovykh umovakh [Internal control of financial and economic stability of the enterprise: change of the existing paradigm in crisis conditions]. *Statistics of Ukraine*, no. 3, pp. 34–39.

14. Kuzyk, N. P. (2004). Systema vnutrishnoho kontroliu aktsionernomu tovarystvi [Internal control system of a joint-stock company]. Kyiv.

15. Maksimova, V. F. (2013). *Vnutrishnii kontrol ekonomichnoi diialnosti promyslovoho pidpryyemstva – systemnyi pidkhid do rozvytku* [Internal control of economic activity of an industrial enterprise is a systematic approach to development]. Kyiv: AVRIO, 267 p.

16. Matviychuk, A. V. (2005). *Analiz i upravlinnya ekonomichnym ryzykom* [Analysis and management of economic risk]. Kyiv: Center for Educational Literature, 224 p. (in Ukrainian)

17. Novikova, Kh. K. (2015). *Vnutrishniy kontrol' yak osnovna skladova upravlinnya diyal'nisty pidpryyemstva* [Internal control is the main warehouse management of the enterprise's activity]. Ternopil: Publishing and Printing Center of Ternopil National Economic University «Economic Thought», no. 2, pp. 109–116.

18. Pischnaja, E. B. (2003). *Printsipy effektivnosti i osnovnyye trebovaniya k organizatsii vnutrennego kontrolya na promyshlennom predpriyatii v Ukraine* [Efficiency principles and basic requirements for the organization of internal control at an industrial enterprise in Ukraine]. Proceedings of the All-Ukrainian scientific-practical conference «The role of regions in ensuring the development of the national economy of Ukraine», pp. 362–366.

19. Serebryakova, T. Yu. (2012). *Teoriya i metodologiya skvoznogo vnutrennego kontrolya* [Theory and methodology of intricate internal control]. Moscow: Infra-M, 328 p.

20. Sotnykova, L. V. (2011). *Vnutrennyiy kontrol i audit* [Internal control and audit]. Moscow: Fynstatynform, 239 p. (in Russian)

21. Fomina, T. V. (2007). Orhanizatsiya i metodyka vnutrishn'ohospodars'koho kontrolyu na pidpryyemstvakh oliyno-zhyrovoyi haluzi Ukrainy [Organization and methods of internal control at the enterprises of the oil and fat industry of Ukraine]. Odessa, 16 p.

22. Horngren, C. (2005). *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting], ed. 10<sup>th</sup>. Piter, 1008 p. (in Russian)

23. Chumachenko, N. G. (2003). Upravlencheskiy uchet nuzhdayetsya v podderzhke [Management accounting needs support]. *Accounting and Auditing*, no. 5, pp. 3–7.

24. Shleynikov, V. I. (2009). *Finansovyy kontrol' i audit v usloviyakh informatizatsii* [Financial control and audit in the conditions of informatization]. KNORUS, 378 p. (in Russian)

25. Spieg, A. A. (2010). Yeshche raz o vzaimosvyazi bukhgalterskogo ucheta i kontrolya [Once again about the relationship of accounting and control]. *Accounting*, no. 3, pp. 32–36.