

ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА ІМЕНІ ЛЕОНІДА  
ЮЗЬКОВА

ФАКУЛЬТЕТ УПРАВЛІННЯ ТА ЕКОНОМІКИ

Кафедра: менеджменту, фінансів, банківської справи та страхування

**МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА**  
на здобуття освітнього ступеня магістра  
на тему:

**Формування та розвиток управлінського контролю  
в організації (на матеріалах комунального  
підприємства «Спецкомунтранс»)**

**Виконала:** студентка магістратури за  
спеціальністю 073 Менеджмент  
заочної форми навчання

**Мельничук О.В.**

---

(прізвище та ініціали)

**Керівник:**

к.е.н., доцент

**Захаркевич Н.П.**

---

(науковий ступінь,  
вчене звання, прізвище та ініціали)

**Рецензент:**

д.е.н., професор

**Пила В.І.**

---

(науковий ступінь,  
вчене звання, прізвище та ініціали)

**Хмельницький – 2021 рік**

## Анотація

**Мельничук О.В. Формування та розвиток управлінського контролю в організації (на матеріалах комунального підприємства «Спецкомунтранс») – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.** Магістерська робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 073 Менеджмент. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2021. – 90 с.

В роботі визначено, що управлінський контроль являє собою систему, яка організовується керівництвом підприємства, покликана досягти головної мети підприємства та направлена на зниження ризиків і діє в межах чинного законодавства на засадах інформаційного забезпечення керівництва резервами підвищення ефективності діяльності. Відзначено, що система управлінського контролю являє собою систему, керовану управлінським персоналом і спрямовану на оцінку господарської діяльності підприємства та його функціонування в межах чинного законодавства, що дозволяє своєчасно виявляти й попереджувати негативні явища.

Проведено аналіз діючої на КП «Спецкомунтранс» системи управлінського контролю. Відзначено, що сформовані елементи системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» на посередньому рівні забезпечують достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи управлінського контролю вимогам законодавчих та нормативно-правових актів і норм. Здійснено оцінювання ефективності системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» дало змогу виявити перелік проблем у сфері організації управлінського контролю

З метою вдосконалення організації управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс» опрацьовано основи стандартизації та уніфікації контрольних процедур. В роботі запропоновано використовувати у КП «Спецкомунтранс» варіативну п'ятиблочну SMART-модель організації управлінського контролю. Застосування цієї моделі дозволяє своєчасно виявляти і мінімізувати необґрунтовані витрати, перерозподіляти обов'язки

між співробітками та структурними підрозділами, реалізовувати заходи щодо підвищення продуктивності праці, зростання якості управлінського контролю і, як наслідок, результативності роботи підприємства.

**Ключові слова:** управлінський контроль, система управлінського контролю, стандартизація та уніфікація контрольних процедур, SMART-модель організації управлінського контролю.

### Summary

**Melnichuk OV Formation and development of management control in the organization (on the materials of the Municipal Enterprise "Spetskomuntrans")** - Qualification scientific work on the rights of the manuscript. Master's work for obtaining the educational degree of master in the specialty 073 Management. - Khmelnytsky University of Management and Law named after Leonid Yuzkov, Khmelnytsky, 2021. - 90 p.

The essence of the categories of management control and the system of management control are investigated and defined in the work. The analysis of the management control system operating at ME "Spetskomuntrans" is carried out. The effectiveness of the management control system of KP "Spetskomuntrans" was evaluated.

In order to improve the organization of management control in ME "Spetskomuntrans" is proposed to introduce standardization and unification of control procedures. The paper proposes to use a variable five-block SMART-model of management control organization in ME "Spetskomuntrans". The application of this model allows to identify and minimize unreasonable costs, redistribute responsibilities between employees and departments, implement measures to improve productivity, increase the quality of management control and, consequently, the effectiveness of the enterprise.

**Keywords:** management control, management control system, standardization and unification of control procedures, SMART-model of management control organization.

## ЗМІСТ

ВСТУП.....	35
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....</b>	<b>8</b>
1.1. Сутність та види управлінського контролю на підприємстві .....	8
1.2. Складові системи управлінського контролю на підприємстві.....	13
<b>РОЗДІЛ 2. ДОСЛІДЖЕННЯ ОГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ КП «СПЕЦКОМУНТРАНС» .....</b>	<b>25</b>
2.1. Аналіз процесів здійснення управлінського контролю на підприємстві.....	25
2.2. Оцінка системи управлінського контролю підприємства.....	37
<b>РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ КП «СПЕЦКОМУНТРАНС» .....</b>	<b>45</b>
3.1. Організаційні засади розвитку управлінського контролю на підприємстві.....	45
3.2. Моделювання системи управлінського контролю підприємства на основі технології блокчейн .....	54
ВИСНОВКИ.....	63
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66
ДОДАТКИ.....	74

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В сучасних умовах ускладнення господарських відносин, зростання динамічності та невизначеності факторів зовнішнього середовища, конкуренції за ресурси посилюється значимість розробки адекватних моделей управління, здатних забезпечити ефективне функціонування складних соціально-економічних систем. Істотне місце у всіх ланках і процесах управління займає контроль, який координує роботу окремих підсистем керуючої системи, що дозволяє виявляти резерви раціонального використання виробничих ресурсів.

Вирішення питань, пов'язаних з удосконаленням управлінського контролю, набуває значної актуальності для великих підприємств з досить високим рівнем поділу управлінських процесів. Це обумовлено тим, що в міру розвитку і зростання підприємств необхідно забезпечувати скоординовану та успішну роботу спеціалізованих підрозділів, що в свою чергу вимагає посилення функції контролю.

Побудова дієвої системи управлінського контролю на підприємствах, покликана забезпечувати прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання їх внутрішнього потенціалу та реалізації стратегії розвитку, що стає імперативом в сучасних умовах господарювання. При цьому реалізація управлінського контролю в системі менеджменту передбачає використання науково розробленої системи знань в даній сфері. Підходи і методи, які застосовувалися раніше при організації системи управлінського контролю, вимагають актуалізації, вдосконалення організаційно-методичного забезпечення з урахуванням сучасних можливостей технологічного розвитку та успішної практики менеджменту.

Вагомий внесок у дослідження теоретичних та методологічних аспектів управлінського контролю внесли вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема, О.Б. Акент'єва [1], М.Т. Білуха [12] Т.А. Бутинець [17; 18], М.В. Борисенко [14], В.В. Бурцев [16], Н.Г. Виговська [19], Є.А. Кочерін [41], М.Д. Корінько [39], В.Ф. Максимова [44], М.В. Мельник [45], Л.В. Нападовська [48],

С.М. Петренко [53], Л.В. Сотникова [64], Л.О. Сухарева [67] та ін. Однак, серед наукових результатів попередників відсутнє єдине комплексне уявлення явища «управлінський контроль» в системі управління діяльністю підприємств, спостерігається недосконалість методичного забезпечення для здійснення управлінського контролю в управлінні дебіторською та кредиторською заборгованістю, потребує стандартизації система контрольних заходів для запобігання шахрайству і помилковості у діях господарюючих суб'єктів. Зазначені теоретичні і практичні прогалини зумовили актуальність вибору теми магістерської роботи, формулювання мети, встановлення завдань, визначили її предмет і структуру.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо розвитку управлінського контролю в системі управління діяльністю підприємства. Для досягнення мети поставлені та вирішені такі завдання:

- визначити сутність та види управлінського контролю;
- охарактеризувати складові системи управлінського контролю організації;
- здійснити аналіз процесів здійснення управлінського контролю на підприємстві
- провести оцінку системи управлінського контролю підприємства;
- визначити організаційні засади розвитку управлінського контролю на підприємстві;
- опрацювати модель системи управлінського контролю підприємства на основі технології блокчейн.

*Об'єктом дослідження* є процес здійснення управлінського контролю в системі управління підприємством.

*Предметом дослідження* є сукупність теоретичних і практичних засад розвитку управлінського контролю в діяльності КП «Спецкомунтранс»

**Методи дослідження.** Методика дослідження ґрунтуються на фундаментальних положеннях економічної теорії, теорії управління діяльністю підприємств, які висвітлені у наукових працях вітчизняних і

зарубіжних вчених. Для досягнення визначеної мети застосовувався комплекс загальнонаукових та спеціальних методів: системного аналізу – для побудови класифікації управлінського контролю; формалізації – для встановлення суб'єктних відносин в системі управлінського контролю, визначення місця підсистеми управлінського контролю в системі управління діяльністю підприємства; теорії економічної інформації – для формування таблиць вхідної інформації для проведення аналізу; порівняльного вертикального, горизонтального, коефіцієнтного і статистичного аналізу; аналізу і синтезу – для обґрунтування прикладних положень моделі системи управлінського контролю підприємства на основі технології блокчейн.

**Інформаційна база.** Інформативними джерелами для проведення аналізу є фінансова звітність КП «Спецкомунтранс» за 2016-2020 рр., що відображає господарські операції, законодавча база України, нормативна документація, а також дані бухгалтерського обліку, робочі матеріали головного економіста, наукова література з менеджменту, економіки підприємства, економічного аналізу, тощо.

**Апробація результатів дослідження.** Окремі теоретичні положення та практичні рекомендації магістерської роботи були оприлюднені на Щорічній звітній науковій конференції здобувачів вищої освіти Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова (м. Хмельницький, 13 квітня – 15 квітня 2021 року) [46].

**Практичне значення одержаних результатів** полягає у тому, що запропоновані положення управлінського контролю (в управлінні дебіторською і кредиторською заборгованістю підприємства) і підходи (до розробки стандартів контролю) адаптовані до сучасних вимог можуть бути використані в практиці функціонування вітчизняних підприємств.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ТА РОЗВИТКУ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

### 1.1. Сутність та види управлінського контролю на підприємстві

Термін «контроль» зустрічається доволі часто як у науковій, так і у спеціальній літературі. Існує безліч наукових підходів щодо інтерпретації контролю. Сформовано багато дефініцій цього поняття, проте науковці так і не дійшли спільної думки щодо визначення суті терміну «контроль» та його місця в системі управління діяльністю підприємства.

В умовах, що характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища, ефективне управління організацією передбачає більший обсяг контрольної роботи. Більш того, в силу розвитку конкурентних відносин, стрімкого розвитку і зміни технологій, зростаючої диверсифікації бізнесу і ускладнення бізнес-процесів управління істотно ускладнюється, а це зумовлює ускладнення її контрольних систем. Тому управлінський контроль набуває характеру базису, присутнього на всіх рівнях управління. Управлінський контроль, за інших рівних умов, є гарантією успішної діяльності організації [16; 51; 60; 76].

Відомий американський професор в галузі управління Р.Н. Ентоні в 1965 р. вперше дав характеристику управлінського контролю. Вчений розглядав контроль стосовно управління як процес, що дозволяє менеджерам отримати інформацію про ефективність використання ресурсів для досягнення цілей організації. Аналіз цієї характеристики і робіт автора дозволяє говорити про те, що управлінський контроль в цьому випадку розглядається окремо від стратегічного і поточного контролю і орієнтований більшою мірою на бухгалтерський облік. У сучасних умовах функція управлінського контролю на практиці представлена на всіх рівнях управління і не обмежується використанням методів бухгалтерського обліку та контролю.

У визначеннях послідовників не приділяється, на наш погляд, належної уваги контролю динаміки зміни зовнішнього і внутрішнього середовища

організації, включаючи моніторинг нефінансових показників діяльності організації, в тому числі якості продукції, обґрунтування прийняття управлінських рішень щодо впровадження нових продуктів тощо (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Характеристика змісту управлінського контролю

Автор	Характеристика змісту управлінського контролю
Р. Ентоні [11]	Процес, що дозволяє менеджерам отримати інформацію про ефективність використання ресурсів для досягнення цілей організації
Н. Ольве та ін. [51]	Контроль щодо прийняття управлінських рішень та стану внутрішнього середовища організації з метою зростання прибутку, рентабельності, поліпшення фінансового стану
В.В. Бурцев [16]	Діяльність суб'єктів контролю, наділених окремими повноваженнями: - оцінка фактичної дії або стану керованої ланки системи управління організацією; - порівняння фактичних даних з плановими, сформованими як самою організацією, так і заданими зовнішнім середовищем або заснованими на раціональному підході; - визначення відхилень, які перевищують допустимий рівень, щодо рівня їх впливу на хід розвитку організації; - виявлення причин відхилень
А. Н. Романов [60]	Система заходів, розроблених менеджментом організації, що реалізуються на підприємстві, з метою забезпечення максимально ефективного виконання співробітниками своїх посадових обов'язків в рамках здійснення господарських операцій і досягнення їх доцільності з точки зору економічного ефекту і відповідності законодавству
В. І. Подільський [60]	Процес впливу керівників на співробітників організації з метою забезпечення ефективної реалізації стратегії підприємства
Б.А. Хасанов [73]	Вид управлінської діяльності, спрямований на забезпечення утримання організації на обраній траєкторії розвитку за рахунок порівняння показників діяльності з встановленими стандартами і прийняття необхідних заходів у разі виникнення відхилень

Примітка. Систематизовано автором

Найбільш змістовним, з нашої точки зору, є розгляд контролю в рамках єдиної системи менеджменту, тобто як цілеспрямовано здійснюваної систематичної перевіркової і моніторингової діяльності з боку керівництва організації або окремих її підрозділів щодо відповідних бізнес-процесів

(збалансованості і ефективності використання ресурсів, потенціалу, здатності структурних підрозділів вирішувати поставлені завдання з урахуванням мінливого зовнішнього середовища).

В даному визначенні підкреслюється функціональне призначення управлінського контролю, його роль в рамках управлінського процесу, враховуються такі властивості управлінського контролю, як цілеспрямованість, роздільність на частини, системність, адаптивність. Зосереджено увагу на важливості контролю за процесами, що відбуваються і в зовнішньому середовищі організації.

У процесі контролю можна виділити кілька етапів, пов'язаних з формуванням системи критеріїв вирішення задач, порівняння з ними отриманих результатів, виявленням відхилень в разі їх наявності та виробленням необхідних управлінських рішень. Разом з тим використовується система контролю впливає на зміст системи планування, а також організації, мотивації та інших функцій.

Управлінський контроль в частині реалізації функції планування полягає у визначенні обґрунтованих цілей, термінів їх досягнення і контрольних показників, зафіксованих у відповідних планах.

Взаємозв'язок управлінського контролю з функцією організації проявляється в необхідності встановлення суб'єкта і об'єкта контролю, дотримання балансу при функціонуванні організаційної структури, підвищення ефективності взаємодії підрозділів за допомогою оптимального розподілу обов'язків.

Ефективність мотиваційної системи в організації багато в чому залежить від системи управлінського контролю. Результати контролю є необхідною умовою для мотивації персоналу. При цьому критерії оцінки праці повинні бути зрозумілі для працівників організації [15, с. 65].

У сучасній науковій літературі представлена досить різноманітна класифікація контролю, що дозволяє всебічно розглянути супутні управлінські процеси (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Систематизація підходів науковців до класифікації управлінського контролю за різними ознаками

Класифікаційні ознаки	Автори								
	О.Б. Акент'єва [1]	М.Т. Білуха [12]	Ф.Ф. Бутинець[38]	Л.М. Крамаровський [42]	В.Ф. Максимова [44]	М.В. Мельник [45]	В.М. Мурашко[47]	С.М. Петренко [53]	М.Я. Штейман [77]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. За видами контролю		+	+	+			+		+
2. За формами контролю		+	+	+	+	+	+		+
3. За відношенням до системи	+				+			+	
4. За структурою контролюючих органів	+								
5. За сферами діяльності контролю	+				+				
6. По відношенню до суб'єктів контролю	+	+	+		+		+	+	+
7. По відношенню до об'єктів контролю	+	+			+		+	+	+
8. За методами контролю	+		+	+	+		+	+	
9. За технологією контролю	+		+		+				
10. За типом контролю					+				
11. За повнотою контролю			+		+			+	+
12. За джерелами інформації	+	+	+		+		+		+
13. За часом здійснення		+	+	+	+		+	+	+
14. За періодичністю здійснення			+		+			+	
15. За циклом прийняття управлінських рішень								+	
16. За способом взаємовідносин					+				
17. За інтенсивністю проведення контролю					+				
18. По відношенню до діючих нормативних актів					+				
19. За просторовим аспектом					+				
20. За характером вимог контролю	+								
21. За колом господарських явищ			+						

Примітка. Систематизовано автором

Представлені в табл. 1.1. дані дають підставити стверджувати, що значна частина науковців виокремлює такі класифікаційні ознаки як вид та форма контролю. Так, наприклад, М.В. Мельником розглядає наступні види контролю: внутрішньо-господарський і незалежний контроль, державний і муніципальний, [45]. М.Д. Корінько виділяє такі види економічного контролю: внутрішньо-господарський, внутрішньо-системний та управлінський, [39, с. 34]. Серед видів управлінського контролю, який виділяє О.Б. Акент'єва можна визначити: внутрішньо-господарський та внутрішній[1].

Схожої думки дотримується і В.А. Хмельницький, який визначає види контролю залежно від суб'єктів, що його зреалізують. Так, науковець виділяє три види контролю: аудиторський, суспільний, державний [74, с. 18].

На особливу увагу заслуговує класифікація управлінського контролю за суб'єктами та об'єктами його реалізації. Так, до суб'єктів управлінського контролю відносять осіб, які здійснюють контрольні дії відповідно до службових обов'язків, встановлених прав та стандартів [43].

Група науковців [1; 17; 44] пропонують здійснювати рівневу класифікацію суб'єктів контролю. Так, Ф.Ф. Бутинець за суб'єктом здійснення контролю пропонує виділяти такі його види як: галузевий, міжгалузевий, народногосподарський, управлінськогосподарський, міжгосподарський, зовнішньоекономічний [17, с. 14].

Інша дослідниця В.Ф. Максимова уточнила перелік суб'єктів контролю та визначила такі його види як: контроль адміністрації; контроль власника; контроль, реалізовуваний управлінськими структурами лінійних підрозділів контролю, реалізовуваний офісними службами [44].

Стосовно об'єктів управлінського контролю, то науковці виділяють їх по-різному. Зокрема, О.Б. Акент'єва виокремлює управлінський контроль підсистеми об'єктів, управлінський контроль системи об'єктів в цілому, і контроль окремих об'єктів [1]. С.М. Петренко розподіляє контроль за об'єктами управління на такі види: контроль діяльності, ресурсний, і процесний [53]. В свою чергу, В.Ф. Максимова пропонує розглядати об'єкти контролю у динаміці (поточний контроль) та статиці (підсумковий або завершальний контроль). У процесі поточного контролю досліджуються рух об'єкта та пов'язані з ним управлінські дії, вивчаються господарські операції та, а підсумковий контроль формує інформацію про закінчені процеси [44, с. 92]. Т.П. Смержанюк конкретизує, що об'єкти контролю включають: результати, ресурси та господарські процеси [63].

Критично оцінюючи позиції усіх представлених науковців, ми вважаємо, що об'єктами контролю є ресурси підприємства (технологічні та інформаційні, матеріальні, фінансові та трудові), господарські процеси

(постачання, виробництво, фінансування діяльності, збут) а також результати діяльності підприємства (прибуток, рентабельність, ділова активність, обсяг випущеної продукції).

Підсумовуючи все вище визначене можемо стверджувати, що представлені підходи до класифікації не є абсолютною вичерпними та можуть викликати подальшу наукову дискусію. Дослідивши наукову літературу з питань управлінського контролю, визначимо, що завдяки контролю виявляються відхилення у господарській діяльності підприємства, оцінюється стан відхилень та приймаються відповідні управлінські рішення й все це дозволило виділити певні ознаки управлінського контролю. Максимально наближена до практики класифікація підвищить ефективність контрольної роботи у сфері управлінського контролю на підприємстві в цілому.

## **1.2. Складові системи управлінського контролю на підприємстві**

Організація ефективної системи управлінського контролю є важливою для всіх підприємств. У всіх розвинутих країнах контроль виступає методом для вдосконалення управління функціонуванням підприємств, який пронизує всі рівні управління. Так, зокрема, у США та Великобританії діють стандарти, які зобов'язують підприємства формувати та розвивати систему управлінського контролю [40, с. 34-35].

Безсумнівно, що контроль це процес, і перш за все необхідно окреслити його мету. Майже у кожній, науковій роботі, яка нами розглядалась, дослідниками визначено мету управлінського контролю. Однак, окремі науковці, при визначенні мети управлінського контролю перелічують завдання, за допомогою яких він реалізуються [37, с. 45; 39, с. 69].

Так, В.Ф. Максимова відзначає, що «...головна мета управлінського корпоративного контролю полягає в забезпеченні досягнення цілей організації та її життєдіяльності на основі сприйняття розвитку та удосконалення системи управління шляхом сприйняття і дотримання правильної, для даного суб'єкта, політики управлінського контролю, ефективності діяльності, оптимального

взаємопроникнення та чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями» [44, с. 134]. Інший науковець, В.О. Шевчук, стверджує, що метою управлінського контролю є встановлення резервів підприємства та мінімізація ризику [40, с. 36]. На думку, Ф.Ф. Бутинця, метою управлінського контролю є ідентифікація відхилень від заданих параметрів господарської діяльності та визначення законності, доцільності та достовірності здійснення господарських операцій та процесів [38]. Сотникова Л.В. стверджує, що метою управлінського контролю є визначення ефективності реалізації працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій та встановлення їх необхідності на підприємстві [64]. Отже, проведений аналіз наукової літератури, довів практичну однотайність щодо поглядів науковців на визначення мети управлінського контролю.

Ми можемо стверджувати, що головною метою управлінського контролю є забезпечення досягнення суб'єктом господарювання основної мети своєї діяльності та мінімізація імовірних ризиків.

Все це підтверджує важливість управлінського контролю та дозволяє визначити ряд завдань, за допомогою яких суб'єкт господарювання досягне основної мети управління та забезпечить належні фінансові результати діяльності (рис.1.1).

Реалізація наведених завдань дозволить побудувати ефективну систему управлінського контролю, адже саме контроль охоплює майже всі аспекти діяльності підприємства та є передумовою прийняття правильних управлінських рішень, засобом мінімізації ризиків та їх наслідків.

Управлінський контроль є однією з найважливіших функцій менеджменту, адже він реалізується в конкретній системі, на конкретному рівні управління та об'єднується з кожною з функцій управління, забезпечуючи їх фактичну реалізацію. Контроль не лише дає інформацію з метою ідентифікації ступеня досягнення цілей, а й виступає невід'ємною умовою формування нового управлінського циклу [61].



Рисунок 1.1 – Систематизація завдань управлінського контролю в діяльності підприємства

Примітка. Систематизовано автором за [1; 40]

Будучи тісно взаємопов'язаною з іншими управлінськими функціями, контроль є основним джерелом інформації для проектування та обґрунтування оптимальних управлінських рішень, і, як наслідок, займає провідне місце в системі управління функціонуванням суб'єкта господарювання. Саме завдячуючи контролю суб'єкт управління отримує інформацію про реальний стан керованого об'єкта та про стан виконання вже прийнятих рішень. Все це дає змогу оперативно реагувати на відхилення, які мають місце та здійснити відповідні заходи [11, с. 15; 13, с. 153].

На нашу думку, О.Б. Акент'єва представила достатньо вичерпне визначення контролю як функції управління: «...сутність контролю як функції управління визначає систему спостереження і перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта, яким керують, з метою визначення, обґрунтування ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог, виправлення негативної ситуації та інформування про цей факт органів управління» [1].

Отже, підсумовуючи все вищезазначене, можемо зробити висновок про те, що дієвість є однією з особливостей функції контролю. Оскільки контроль, передусім, спрямований не на виявлення фактів порушення, а на їх попередження. За допомогою контролю можуть розроблятися відповідні заходи, що спрямовані на запобігання збиткам, шахрайству, збереженню цінностей, та на попередження порушень нормативно-правових та законодавчих актів. Все це аргументує думку про дифузію кожної функції управління безпосередньо з функцією контролю.

Аналіз існуючих функцій системи управлінського контролю був предметом наукового пошуку багатьох вчених. Традиційно в науковій літературі досліджуються такі функції системи управлінського контролю як: регулятивна, превентивна, оперативна та захисна. Так, В. Бурцев до перерахованих функцій додає ще комунікаційну та інформаційну [16, с. 17]. Аналогічної думки дотримується І. Стефаник, який серед функцій контролю виділяє: профілактичну, інформаційну, мобілізуючу [66, с. 135]. В.Ф. Максимова серед функцій системи управлінського контролю виділяє: комунікаційну, діагностичну, перевірочну, інформаційну, орієнтуючу та захисну функції [44, с. 73]. В свою чергу, М.В. Борисенко стверджує, що функції системи управлінського контролю забезпечують його реалізацію в практичній діяльності суб'єктів господарювання, виділяючи серед функцій системи управлінського контролю: захисну, інформаційну, проникаючу, превентивну, оціночну, коригувальна [14].

О.Б. Акент'єва стверджує, що основним елементом при визначенні функцій системи управлінського контролю є мета цієї системи. Виходячи з цього твердження можемо виділити такі функції управлінського контролю: аналітичну, діагностичну, координаційну, мотивуючу, інформаційну, планування, превентивну, організаційно-розпорядчу та функцію надзору [1].

На нашу думку, функції системи управлінського контролю мають формуватися залежно від концептуальних основ підсистеми управлінського контролю, яка розробляються на кожному підприємстві залежно від специфіки його діяльності. Так, серед основних функцій системи управлінського

контролю можна виділити: комунікаційну, координаційну, інформаційну, корегуючу, превентивну, діагностичну та функцію оцінки.

Інформаційна функція формується із збору, забезпечення, обробки достовірної інформації для суб'єктів системи контролю про реальний стан об'єкту контролю для обґрунтування та реалізації ефективних управлінських рішень .

Діагностична функція спрямована на дослідження, оцінку та систематизацію існуючого стану функціонування підприємства, ідентифікацію прихованих резервів для розвитку, попереднє виявлення негативних явищ, таких як зловживання, шахрайство, банкрутство тощо. Як стверджував Дж. Моргенстер «...необхідно вчасно діагностувати проблеми, щоб потім не втрачати даремно час і сили. Слід визначити спочатку причини появи проблеми та прийняти ефективні управлінські рішення» [44, с. 74]

Превентивна функція спрямовна на виявлення небажаних відхилень та запобігання негативним наслідкам. Оцінка доцільності господарської операції ще на стадії її виникнення дозволяє запобігати негативним наслідкам ще до моменту їх появи. Окремі дослідними [2; 16; 64] як прояв превентивної функції системи управлінського контролю виділяють:

– контроль повноважень, що забезпечує виконання доцільних операцій (тобто, операції, які не визначають розвиток підприємства контроль відхиляє та відстежує зміни в облікових записах щодо прийняття відповідного рішення);

– контроль збереження забезпечує раціональне використання майна суб'єктом господарювання, запобігає незаконному його присвоєнню та шахрайству;

– документальний контроль спрямований на забезпечення відображення в облікових реєстрах всіх законних операцій, правильність їх оформлення та формування записів та попереджає видалення операцій, які здійснюються без відповідного дозволу [2; 16; 64].

Комунікаційна функція спрямована на підтримку зворотнього зв'язку всередині підприємства та між його підрозділами і з зовнішнім середовищем, формує підґрунтя для виконання діагностичної функції.

Корегуюча функція передбачає розробку пропозицій щодо необхідності застосування корегуючих заходів щодо вже прийнятих управлінських рішень, пошук шляхів для своєчасного усунення виявлених відхилень та помилок, попереджає їх появу.

Координаційна функція передбачає постійне та безперервне функціонування системи управлінського контролю, спрямована на забезпечення злагодженості у роботі всіх суб'єктів управлінського контролю, єдність та узгодженість дій на всіх етапах управлінського процесу, відсутність дублювання функцій управління.

Функція оцінки здійснює оцінку стану як об'єкту контролю так і всієї системи управлінського контролю в цілому, визначає ефективність функціонування системи управлінського контролю («витрати – економічний ефект»).

Отже, можемо стверджувати, що функції управлінського контролю тісно взаємопов'язані між собою. Саме завдяки функціям управлінського контролю забезпечується прямий та зворотній зв'язок між структурними підрозділами підприємства.

Завдяки контролю підвищується ефективність функціонування системи управління діяльністю суб'єкта господарювання та забезпечується:

- 1) послідовність виконання прийнятої стратегії;
- 2) раціонально використовуються ресурси підприємства;
- 3) керівники підприємства отримують якісну інформацію;
- 4) повно та правильно оформляються первинні документи;
- 5) своєчасно виявляються та мінімізуються фінансові та комерційні ризики в управлінні діяльністю підприємства;
- 6) працівники підприємства дотримуються встановленого керівництвом регламентного забезпечення (посадових інструкцій, графіків документообігу, наказу про облікову політику та інших).

Для успішної реалізації визначених завдань управлінського контролю необхідна чітка та гармонійна структура суб'єктів контролю, яка залежить від ієрархії управління. Залежність суб'єктів контролю від ієрархії управління перш за все пов'язана з тим, що в силу укрупнення підприємств та їх корпоратизацією відбувається віддалення власника від управління та функціонування капіталу підприємства у глобальних масштабах.

Майже всі наковці розмежують суб'єктів контролю в залежності від рівнів управління. Проте у дослідженнях є досить спірні моменти. Так, у своїй роботі науковець Є.А. Кочерін визначає тільки один орган контролю, який підпорядковується керівникам вищого рівня управління [41]. Але, система управлінського контролю повинна будуватися на засадах незалежності й неупередженості, та надавати власникам правдиву інформацію. А, якщо ж система управлінського контролю буде підпорядковуватися керівнику підприємств, це може породити приховування зловживань. Служба управлінського контролю повинна мати зворотній зв'язок та не бути просто стороннім спостерігачем. Ця думка підтверджується й дослідженням Н.Г. Виговської, яка визначила, що зворотній зв'язок між службою управлінського контролю та всіма підрозділами підприємства забезпечить ефективність його діяльності [11; 19]. Іншої думки дотримується науковець Т.А. Бутинець. У дослідженні науковця система управлінського контролю представлена суб'єктами трьох рівнів. Перший рівень - інституціональний. На цьому рівні управлінський контроль на підприємстві буде здійснювати служба управлінського аудиту (ВНТА). Другий рівень – функціональний (керівник підрозділі) Третій рівень представлений самоконтролем, який здійснює кожен працівник підприємства [17, с. 244].

У фундаментальній роботі з управлінського контролю В.Ф. Максимової суб'єкти контролю представлені чотирма рівнями. Перший рівень суб'єктів контролю – контроль власника; другий рівень – контроль, здійснюваний адміністрацією, третій – контроль, що здійснюється офісними службами; четвертий рівень – контроль, що здійснюється управлінськими структурами лінійних підрозділів [44, с. 90].

У дослідженні науковця С.М. Петренко дуже чітко відображена структура суб'єктів управлінського контролю. Суб'єкти вищого рівня управління представлені службою управлінського аудиту, суб'єкти середнього рівня – виконавчі органи (менеджери структурних підрозділів підприємства). Суб'єктам нижчого рівня є структурні підрозділи та центри відповідальності [11; 53].

Таке уявлення про суб'єктів управлінського контролю на підприємстві, на нашу думку є правильною, оскільки відповідає організаційній структурі підприємства. Поточний управлінський контроль за виконанням поставлених завдань здійснюють керівники структурних підрозділів в межах свого підрозділу, а власник, за допомогою служби управлінського контролю контролює загальний стан справ на підприємстві на основі звітів служби управлінського контролю [11].

У дослідженні науковця М.В. Борисенко представлена трирівнева структура суб'єктів управлінського контролю. Перший рівень контролю є внутрішньогосподарський контроль. Він не представлений окремою службою та передбачає, що контрольними функціями наділений кожен робітник підприємства. Наступний рівень суб'єктів контролю представлений керівниками функціональних підрозділів, начальниками відділів. Особливе місце тут займає контроль в діяльності бухгалтерії, яка є координаційним центром всієї підсистеми управлінського контролю [14]. Зрозуміло, що науковець є послідовником підходу М.Г. Чумаченко, який вважав, що операції з бухгалтерського обліку та контролю повинні здійснювати працівники, які володіють спеціальними знаннями та розуміють суть операцій та характер їх відхилень [14; 67]. Третій рівень суб'єктів управлінського контролю представлений службою аудиту, яка безпосередньо є підзвітною Наглядовій Раді та функціонують в інтересах власника підприємства. Служба управлінського аудиту здійснює постійний моніторинг за діяльністю апарату бухгалтерії.



Перший рівень інституціональний (вищий). На цьому рівні суб'єктом організації контролю виступає власник підприємства (Наглядова Рада), а реалізовувати контрольні функції буде підпорядкований йому структурний підрозділ – служба аудиту.

Служба аудиту здійснює постійний моніторинг за діяльністю служби управлінського контролю, яка представлена керівниками підрозділів та службою контролю лінійних підрозділів. Другий рівень суб'єктів контролю – функціональний, який представлений керівництвом підприємства. Контрольні функції здійснюватимуться менеджерами підрозділів. Самий нижчий рівень – технічний, представлений начальниками цехів підприємства. Така структура суб'єктів управлінського контролю дозволить його реалізувати на всіх рівнях управління, запобігти скоєнню змов та дублюванню контрольних функцій серед працівників підприємства.

Як вже зазначалося вище, управлінський контроль охоплює всі рівні управління. Що стосується об'єктів управлінського контролю, то вони представляють собою весь господарський процес, що відбувається в межах підприємства. Концепція об'єктів управлінського контролю повинна базуватися на взаємозв'язку матеріальних, трудових та фінансових ресурсів підприємства для досягнення головної мети управління та надання власникам достовірної інформації для прийняття правильних та об'єктивних управлінських рішень. Тобто, об'єктом управлінського контролю є те, що необхідно перевіряти: ресурси підприємства (матеріальні, фінансові, трудові, інформаційні, технологічні), процеси (фінансування діяльності, постачання, виробництво, збут), що відбуваються на підприємстві та результати господарського процесу (обсяг випущеної продукції, прибуток, рентабельність, ділова активність).

Послідовний та чіткий управлінський контроль є важливою складовою ефективної господарської та виробничої діяльності підприємства. Він сприятиме своєчасному інформуванню керівництва про відхилення, що відбуваються у процесі діяльності підприємств та сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень та забезпечує їх виконання.

Буває й так, що прийняті управлінські рішення є помилковими. Тому й управлінські рішення підлягають перевірці внутрішнім контролером з метою визначення їх законності та правомірності. Систематизація об'єктів управлінського контролю визначена на рис. 1.3.



Рисунок 1.3 – Систематизація об'єктів управлінського контролю

Примітка. Побудовано автором за [1]

Значну роль при формуванні об'єктів управлінського контролю виконують його суб'єкти. Тут ми погоджуємося з думкою науковця С.М. Петренко про те, що, відданість суб'єктів від об'єктів буде джерелом порушення рівноваги інформаційних потоків, та послабить дію функції контролю [14; 53]. Край необхідно, що суб'єкти контролю змогли зразу відреагувати на зміни, що відбулися з об'єктом. Підсумовуючи все вище зазначене та викладаючи своє розуміння місця контролю в управлінні діяльністю підприємства та особливостей його функціонування представимо концепцію управлінського контролю (табл. 1.3).

Таблиця 1.3. Концептуальні положення управлінського контролю

Положення концепції	Визначення положень
Суть управлінського контролю	Складна система, яка організовується керівництвом підприємства та покликана досягати цілей підприємства та знижувати ймовірні ризики в межах чинного законодавства на засадах інформаційного забезпечення керівництва резервами підвищення ефективності діяльності
Складові управлінського контролю	Управлінський контроль, аудит, управлінський контроль за діяльністю бухгалтера
Мета управлінського контролю	Забезпечення досягнення підприємством основної мети управління та зниження ймовірних ризиків на засадах інформаційного забезпечення
Завдання управлінського контролю	Забезпечення виконання прийнятої стратегії підприємства Рациональне використання ресурсів підприємства Інформаційне забезпечення Своєчасне виявлення та мінімізація ризиків в управлінні діяльністю підприємства
Суб'єкти управлінського контролю	Власник підприємства, керівники структурних підрозділів, лінійні підрозділи, центри відповідальності (цехи)
Об'єкти управлінського контролю	Ресурси підприємства (матеріальні, фінансові, трудові, технологічні, інформаційні), господарський процес (фінансування діяльності, постачання, виробництво, збут) та результати процесу (обсяг випущеної продукції, прибуток, рентабельність, ділова активність)
Організаційний потенціал	1) контрольне середовище; 2) організація контрольного процесу; 3) процес методичного забезпечення; 4) регламентне забезпечення контролю; 5) зворотній зв'язок (комунікативний блок)
Методичний апарат	Способи і прийоми фактичного і документального контролю, методи бухгалтерського обліку, методики управлінського контролю

Джерело: [14]

Головною ідеєю запропонованої концепції є формування та узагальнення уявлення про таке явище як управлінський контроль за допомогою системного, функціонального, комплексного, цільового, суб'єктно- та об'єктно-орієнтованого підходів. Завдяки управлінському контролю система управління відреагує на відхилення не в момент їх появи, а коли результати контролю покажуть можливість їх виникнення у певному напрямку. Таким чином, без контролю неможливе ефективне функціонування системи управління. Відсутність контролю призводить до непередбачуваних соціально-економічних наслідків.

## РОЗДІЛ 2

### ДОСЛІДЖЕННЯ ОГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ КП «СПЕЦКОМУНТРАНС»

#### 2.1. Аналіз процесів здійснення управлінського контролю на підприємстві

Хмельницьке комунальне підприємство „Спецкомунтранс” розпочало свою діяльність у 2 половині ХХ ст. із асенізаційного обозу, що розміщувався за межами міста на території, яку зараз займає підприємство. Власником підприємства є територіальна громада міста Хмельницького в особі Хмельницької міської ради. Метою створення і діяльності КП «Спецкомунтранс» є: господарська діяльність для досягнення економічних і соціальних результатів з метою отримання прибутку.

Предметом діяльності КП «Спецкомунтранс» є:

- збирання, транспортування, утилізації та знешкодження твердих і рідких побутових відходів;

Послуги з:

- вилову бродячих собак і котів, та хижих тварин, знешкодження та захоронення трупів тварин;

- виготовлення, ремонту та обслуговування контейнерів для збору твердих побутових відходів;

- обслуговування міських контейнерних майданчиків;

- утримання громадських туалетів;

- збирання, заготівлі та збуту окремих видів відходів як вторинної сировини, (за наявності ліцензії);

- ремонту та обслуговування автомобілів;

- внутрішніх перевезення пасажирів і вантажу автомобільним транспортом (за наявності ліцензії);

- операцій з металобрухтом (за наявності ліцензії); - виготовлення та реалізація металевих конструкцій;
- розточки і хонінговки гільз та блоку циліндрів автомобілів;
- розточки передньої балки автомобілів ГАЗ, ЗІЛ;
- оптова та роздрібна торгівля непродовольчими товарами;
- транспортні послуги підприємствам, організаціям всіх форм власності та населенню міста [65].

Організаційна структура підприємства, наведена в додатку А. Основні техніко-економічні показники діяльності КП «Спецкомунтранс» представлено в додатку Б

На основі даних табл. Б можна встановити, що за 2016-2020 рр. обсяг реалізації продукції/послуг зріс у майже у 2,5 рази або на 39,6 млн. грн. Така ситуація зумовлена як розширенням кола споживачів послуг, так і зростанням тарифів на послуги підприємства. Середньооблікова чисельність працюючих не змінювалась протягом 2017-2018 рр. і складала 177 осіб, у т.ч. 145 робітників. Проте у 2020 р. зросла до 212 осіб, тобто на 35 працівники, у т.ч. 28 робітники. В цілому чисельність персоналу за п'ять років зросла у 2,48 рази. Значне зростання обсягів надання послуг відобразилось на показниках продуктивності праці, яка зросла на 141,17 тис. грн. на 1 працівника.

Загальні тенденції підвищення оплати праці з 4114,52 грн. на місяць у 2016 р. до 10683,7 грн. у 2020 р., її індексація з одночасним зростанням чисельності персоналу спричинили зростання фонду оплати праці на підприємстві у 3,4 рази або на 19,1 млн. грн.

Зростання собівартості реалізованих товарів та послуг (у 2,3 рази), що нижче рівня приросту доходів зумовило прибуткову діяльність підприємства. Так прибуток у 2020 р. складав 295 тис. грн. В той час як у 2017 рр. підприємство отримувало збиток в сумі 119 тис. грн. Це відобразилось на динаміці показників рентабельності послуг, яка в останньому періоді складала 0,55% та рентабельність продажу 0,44%

Отримання прибутків позитивно вплинуло на динаміку витрат на одиницю послуг: абсолютне значення показника зменшилось на 0,3 коп. та досягло значення 0,99 коп. на 1 грн. реалізованої продукції/послуг.

У зв'язку із придбанням значної частки транспортних засобів зросла вартість основних засобів на 200,9 млн. грн. або у 7,7рази. Зважаючи на значне зростання середньорічної вартості основних засобів та нижчий рівень зростання виручки від реалізації послуг фондоддача мала тенденцію до спаду (на 0,6 грн./грн. у 2020 р. порівняно із 2016 р.), а це свідчить про зниження ефективності використання основних засобів.

Проведемо аналіз динаміки обсягу та структури послуг КП «Спецкомунтранс» за допомогою таблиці в додатку В.

Наведені дані свідчать, що приріст обсягу реалізації продукції/послуг на підприємстві відбувся за рахунок приросту реалізації послуг зі збирання, транспортування, утилізація та знешкодження побутових відходів на 25,1 млн. грн, виготовлення, ремонту та обслуговування контейнерів для твердих побутових відходів на 1726,8 тис. грн., приймання і переробка гілля на міському полігоні ТПВ на 738,5 тис. грн та інших видів послуг на 12,14 млн. грн. Так, що найбільшу питому вагу (74,23%) в загальній структурі надання послуг займає діяльність зі збирання, транспортування, утилізації та знешкодження побутових відходів. На другому місці у структурі займають інші види послуг (19,28%). Послуги з збирання та заготівля окремих видів відходів як вторинної сировини складають 2,05% від загального обсягу послуг. Найменший обсяг в структурі послуг складають послуги із приймання і переробка гілля на міському полігоні ТПВ (1,45%).

Для того, щоб виявити, наскільки ефективно функціонує суб'єкт господарювання, необхідно проаналізувати його фінансові результати (додаток Г).

Як видно із наведених даних, прибуток підприємство отримує переважно від реалізації послуг. Інші доходи та витрати складають дуже невелику частину у загальних фінансових результатах. У 2020 р. підприємство отримало прибуток у розмірі 295 тис. грн., хоча у попередніх періодах

функціонувало із значно меншими результатами, а у 2017 р. взагалі отримувало збитки (119 тис. грн.). Прибутки підприємства формуються як за рахунок операційної, так і іншої діяльності. За досліджуваній період має місце зростання і доходів і витрат: чистий дохід зріс у 1,5 рази, собівартість у 1,3 рази, інші операційні доходи на 32%, інші операційні витрати на 71,52% рази, незначним чином змінились фінансові доходи та витрати. Отже, протягом досліджуваного періоду можемо констатувати зростання рентабельності діяльності підприємства, успішно організовану операційну діяльність, прибуткове виробництво та реалізацію продукції.

Таким чином, проведений аналіз техніко-економічних показників діяльності підприємства дозволяє стверджувати про ефективне управління функціонуванням суб'єкта господарювання. Це підтверджується приростом фінансових результатів. Крім того, наявні позитивні тенденції пов'язані із зростанням вартості основних засобів, збільшенням технічної озброєності праці та фондоозброєності, підвищенням ефективності використання оборотних засобів підприємства. У зв'язку з цим підприємству необхідно підтримувати стабільний стан та нарощувати обсяги виробництва і реалізації продукції.

Особливою формою контролю у КП «Спецкомунтранс» є управлінський контроль. Він є основою планування обсягу незалежного зовнішнього аудиту і обумовлений управлінськими проблемами підприємства. Незважаючи на те, що на підприємстві відсутній спеціалізований підрозділ із контролю та аудиту, окремі елементи контрольної функції розподілені між структурними підрозділами та посадовими особами (директор, головний бухгалтер, головний економіст, провідний інспектор з кадрів, відділ збуту, юрисконсульт, головний інженер, інженер з автоматизованих систем керування тощо). Сформовані елементи системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» забезпечують достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи управлінського контролю вимогам законодавчих та нормативно-правових актів і норм.

Організація системи управлінського контролю на підприємстві загалом і у його підрозділах вимагає від працівників необхідної професійної підготовки, раціонального розподілу прав і обов'язків. Одним із основних принципів реалізації вимог управлінського контролю є запобігання недостовірній інформації, зловживанням і крадіжкам, що обумовлює структуру і напрями управлінського контролю.

Основні напрями управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс» наведені на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Основні напрями управлінського контролю  
КП «Спецкомунтранс»

Примітка. Складено автором на основі власних спостережень

Суцільне та повне відображення господарських операцій забезпечує наявність доказів про їх здійснення. Основні вимоги, що висувуються до первинних документів у КП «Спецкомунтранс», є їх обов'язкові реквізити. До них належать: назва документу; код їх форми; місце складання; номер та дата документа; зміст господарської операції; натуральні чи вартісні вимірники; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції; підписи осіб, які здійснили господарську операцію. Обов'язковою умовою для

складання документів є те, що вони повинні складатися у момент здійснення операцій або після їх закінчення.

Однією з основних вимог до документів, які зберігаються на підприємстві, є те, що вони повинні бути послідовно пронумеровані, достатньо простими, чіткими і розраховані для багаторазового використання. Вимоги щодо формування, збереження і використання бухгалтерської документації встановлені «Положенням про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку КП «Спецкомунтранс»».

Основними елементами системи управлінського контролю є: середовище контролю, системи бухгалтерського обліку і процедури контролю. Об'єкти перевірки КП «Спецкомунтранс» наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Основні об'єкти управлінського контролю КП «Спецкомунтранс»

Комплекс об'єктів, що перевіряється	Об'єкти управлінського контролю
1. Додержання законів та нормативних актів	1. Ведення бухгалтерського обліку
2. Функції управління	2. Достовірність звітності
3. Діяльність економічних та технічних служб	3. Фінансова стійкість, платоспроможність
4. Організація та технологія виробництва	4. Система управління підприємством
5. Система управління підприємством	5. Якість роботи економічних і технічних служб
6. Засоби господарювання, капітал і зобов'язання	6. Система оподаткування, планування, нормування
7. Управлінський та фінансовий облік	7. Організація і технологія виробництва
8. Планування та процеси господарської діяльності	8. Процеси діяльності підприємства
	9. Проектно-кошторисна документація

Примітка. Складено автором на основі власних спостережень

Діяльність підприємства регламентована нормативними документами, які визначають не лише ведення обліку чи інших господарських операцій, але й їх методику та суб'єкти, які підлягають постійному контролю табл. 2.2.

Здійснення управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс» передбачає застосування спеціальних процедур:

- розподіл прав, обов'язків, відповідальності;
- документування господарських операцій та їх санкціонування;

- фінансову та статистичну звітність;
- план рахунків та інструкцій з бухгалтерського обліку;
- інвентаризація і документальний контроль.

Таблиця 2.2. Обліковий процес у КП «Спецкомунтранс» та його регламентація

Первинний облік	Аналітичний і синтетичний облік	Бухгалтерська звітність
Основні положення про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях. Затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 10 листопада 2000 р. №759	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20 листопада 2000 р.; закони України, листи, накази Мінфіну України, ДФС, НБУ та інших уповноважених органів державної виконавчої влади	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [66]

Примітка. Складено автором

Одним із основних елементів системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» є процедури контролю, які здійснюють бухгалтери та інші посадові особи. До них відносяться:

- формальна арифметична перевірка первинних документів та перевірка за змістом;
- звірка записів обліку з даними дебіторів та кредиторів, банків, податкових органів, пенсійного фонду та інших обов'язкових платежів;
- інвентаризація виробничих запасів основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів у касі і на поточних рахунках у банку та інших активів;
- перевірка правильності та повноти розрахунків, що здійснюються за допомогою обчислювальної техніки;
- складання оборотних відомостей, рахунків аналітичного та синтетичного обліку.

Найбільш відповідальне місце серед цих процедур належить інвентаризації, за допомогою якої забезпечується достовірність даних

бухгалтерського обліку та фінансової звітності КП «Спецкомунтранс». Матеріали інвентаризації та рішення керівництва підприємства щодо регулювання розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів тощо затверджуються директором підприємства та розглядаються на центральній інвентаризаційній комісії із занесенням їх результатів у звітний період, у якому закінчена інвентаризація, і у річний звіт. Інвентаризація проводиться на підприємстві щорічно у жовтні-листопаді, про що видається наказ директора, формується інвентаризаційна комісія та визначаються строки її проведення.

У зв'язку з тим, що переважна частина контролюючих функцій зосереджена у сфері діяльності підприємства таких суб'єктів контролю як директор, головний бухгалтер, керівники структурних підрозділів, інженери тощо, здійснимо детальний аналіз контрольних функцій цих суб'єктів для подальшого їх перерозподілу з метою створення оптимальної моделі управлінського контролю на підприємстві.

Директор КП «Спецкомунтранс» контролює виконання виданих наказів і розпоряджень, прийняття рішень, збереження та ефективного використання майна підприємства, а також фінансово-господарські результати його діяльності, відповідальність кожного працівника за покладені на нього обов'язки та результати роботи всього колективу відповідно до посадової інструкції.

Начальник відділу збуту здійснює контроль якості надання послуг, своєчасне надходження коштів за надані послуги, здійснює керівництво працівниками відповідного відділу, здійснює контроль за виконанням плану реалізації послуг, забезпечує контроль за виконанням зобов'язань за поставками послуг (номенклатурою, асортиментом, кількістю та якістю, строками та іншими умовами).

Головний інженер здійснює контроль за додержанням технологічної дисципліни, правил та норм з охорони праці, виробничої санітарії та пожежної безпеки, вимог органів державного нагляду за охороною праці, природоохоронних, санітарних та інших органів, контролює діяльність

технічних служб підприємства, результати їх роботи, стан трудової і виробничої дисципліни в підпорядкованих підрозділах, організовує контроль спеціалізованого устаткування.

Головний механік контролює виконання планів огляду, випробувань та профілактичних ремонтів обладнання згідно з положеннями системи планово-запобіжного ремонту, забезпечує контроль за якістю робіт із монтажу устаткування, раціональними витратами коштів на капітальний ремонт, за правильністю зберігання устаткування, своєчасністю перевірки та пред'явлення інспекції державного технічного нагляду підйомних механізмів та інших об'єктів, внесенням змін у паспорти устаткування.

Головний економіст здійснює контроль за реалізацією послуг, прибутками, правильністю застосування встановлених цін і тарифних ставок, розрядів, посадових окладів, доплат, надбавок до заробітної плати працівників, використання чисельності працюючих і фонду споживання, контролює підготовку і підвищення кваліфікації робітників, здійснює контроль за статистичним обліком за всіма виробничими і техніко-економічними показниками роботи підприємства тощо.

Провідний інспектор з кадрів згідно посадової інструкції контролює розстановку і правильне використання праці працівників у підрозділах підприємства; організовує перевірку стану роботи з кадрами у підрозділах підприємства, контролює втрати робочого часу, за станом табельного обліку в підрозділах підприємства, за дотриманням вимог Кодексу законів "Про працю", а також здійснює контроль за станом трудової дисципліни, за виконанням керівниками підрозділів підприємства постанов, наказів і розпоряджень вищестоячих органів з питань роботи з кадрами.

На підприємстві КП «Спецкомунтранс» функції юридичного супроводу виконує юрисконсульт. Він бере участь в укладанні господарських договорів; контролює своєчасність представлення довідок, розрахунків, пояснень та інших матеріалів для підготовки відповідей на претензії, виконує інші обов'язки, покладені на нього відповідно до посадової інструкції.

Переважна кількість контрольних процедур здійснюється за рахунок бухгалтерського контролю, тобто знаходиться у виконанні працівників бухгалтерії. Зокрема, працівники бухгалтерії здійснюють:

- контроль за достовірністю бухгалтерського обліку та звітності;
- контроль за дотриманням чинного законодавства та вимог облікової політики, норм і нормативів витрачання сировини і матеріалів;
- контроль за виконанням фінансових планів, дотриманням касової та платіжної дисципліни;
- контроль за своєчасними погашеннями усіх зобов'язань, виявленням та списанням нестач і втрат;
- контроль за збереженням і раціональним використанням активів, ресурсів, документації;
- звірку даних первинного та зведеного обліку;
- своєчасне проведення інвентаризацій тощо.

Таким чином, робимо висновок, що керівні особи у відповідності до своїх посадових інструкцій здійснюють контролюють за певними ділянками діяльності підприємства, але розпорощення контрольних функцій не забезпечує ефективний управлінський контроль.

В результаті вивчення організації управлінського контролю нами сформовано матрицю розподілу завдань між суб'єктами здійснення (табл.2.3).

Це підтверджує тезу щодо дублювання окремих контрольних функцій, здійснення контрольних дій суб'єктом на основі інформації про об'єкт, яка ним же і формується. Це, більшою мірою стосується бухгалтерії, що здійснює перевірку багатьох аспектів, в тому числі і власної діяльності. Також, значне навантаження спостерігається на головного економіста та на начальників виробничих дільниць, які одночасно і надають інформацію щодо стану об'єкту перевірки і забезпечують контроль, а також розробку та реалізацію заходів усунення невідповідностей.

Таблиця 2.3. Матриця розподілу функцій управлінського контролю між суб'єктами їх реалізації у КП «Спецкомунтранс»

№ з/п	Напрями управлінського аудиту	директор	головний інженер	начальник виробничої дільниці	головний бухгалтер	головний економіст	інспектор з кадрів	спеціаліст із збуту	спеціаліст із матеріально-технічного забезпечення	юрисконсулт	Кількість суб'єктів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	Контроль достовірності бухгалтерського обліку та звітності				К	К					2
2.	Контроль за дотриманням вимог діючого законодавства	К								К	2
3.	Контроль за дотриманням вимог облікової політики				К						1
4.	Контроль за дотримання фінансових планів, касової та платіжної дисципліни	К			К	К					3
5.	Контроль за своєчасним стягуванням і повернень зобов'язань	К			КІ					К	3
6.	Контроль за нарахуванням заробітної плати та проведенням утримань			К	К		К				3
7.	Контроль за збереження активів, ресурсів, документації		К	К	К	К		К	К		6
8.	Розробка та впровадження заходів із попередження нестач, крадіжок, втрат	К	К	К				К	К	К	6
9.	Перевірка ефективності використання робочого часу			К		К	К				3
10.	Контроль за раціональним витрачанням сировини, матеріалів, дотриманням норм		К	К		К			К		4
11.	Контроль якості послуг та дотримання санітарних умов їх надання		К	К			К		К		4
12.	Контроль витрат та собівартості послуг			К		К	К				3
13.	Перевірка дотримання норм трудового законодавства та положень колективного договору	К		К			К			К	4
14.	Прогнозування результатів діяльності, виявлення внутрішніх резервів	К	К	К	К	К					5
15.	Оцінювання виявлених відхилень і прийняття відповідних рішень	К	К	К	К	К					5
16.	Виявлення помилок та шахрайства, вживання заходів щодо їх попередження	К	К	К	К	К	К	К	К	К	10
Кількість завдань на одного суб'єкта		8	7	12	12	11	6	4	6	5	-

Примітка. Систематизовано автором.

Переважною метою внутрішніх перевірок є контроль у сфері податкового та бухгалтерського обліку, інвентаризація активів, встановлення причин перевитрат чи витрат ресурсів тощо. Однак, для запобігання впливу ризиків на підприємство, для їх виявлення, аналізу можливостей їх уникнення та напрямів зниження, вважаємо, що підприємству варто розширити коло питань, що підлягають управлінському контролю – контроль витрат з метою пошуку резервів зниження витрат чи підвищення доходів, ідентифікація ризиків тощо.

Виявлені недоліки свідчать про недосконалість організації управлінського контролю в КП «Спецкомунтранс», необхідність розробки заходів покращення цього процесу. Основними причинами є те, що в організації відсутній окремий відділ управлінського контролю, а функції розподілені переважно між головним бухгалтером, головним економістом та іншими працівниками. До того ж повноті реалізації функції з управлінського контролю не сприяє значна завантаженість працівників виконанням своїх прямих функцій. Також при проведенні внутрішніх аудитів цими працівниками не завжди визначались причини невідповідностей та механізми їх попередження і недопущення у подальшій діяльності. Як наслідок, суттєві недоліки у ефективності господарської діяльності залишались поза увагою внутрішніх перевірок.

На підставі цього, одним із головних завдань підприємства є не тільки суворе дотримання законності та правомірності витрачання комунальних фінансових ресурсів, а й пошук ефективних механізмів управління ними в умовах ринку, поряд з освоєнням інструментів ринкового управління, пошуком додаткових позабюджетних ресурсів і джерел їх поповнення з урахуванням раціонального їх використання в умовах зростаючої конкуренції на ринку. Таким чином, управлінський контроль у КП «Спецкомунтранс» є головним джерелом інформації для встановлення законності, доцільності та ефективності використання бюджетних коштів. Для цього комунальному підприємству необхідний дієвий механізм, який дозволив збільшити обґрунтованість та якість управлінських рекомендацій щодо виявлених

порушень законодавства (у тому числі, бюджетного); знизити ступінь невизначеності та ризику при проведенні управлінського контролю та підвищити його ефективність і якість.

Як було підкреслено, аналіз процесів управлінського контролю в КП «Спецкомунтранс» показав, що в даний час використовується переважно практика реагування на виявлені недоліки зовнішнього контролю і проведення традиційного (фінансового) управлінського контролю, які не вирізняються комплексністю, а стосуються переважно фінансових питань. Прагнення до найбільш високого рівня розвитку обумовлює необхідність перегляду в досліджуваному закладі практики організації системи управлінського контролю, що буде напрямом подальших досліджень.

## **2.2. Оцінка системи управлінського контролю підприємства**

Складна організаційна та змістова складові системи управлінського контролю повинні забезпечувати її життєздатність і ефективність функціонування, відповідно, при оцінці ефективності управлінського контролю необхідно враховувати на ряд критеріїв оцінки корисності і показників ефективності системи, якими є:

- своєчасність інформування керівництва підприємства про недоліки, виявлені в ході здійснення контролю;
- незначний рівень витрат контрольної діяльності;
- своєчасне виявлення проблем і розробка рекомендацій щодо їх усунення.

Оцінка системи управлінського контролю включає систему показників, що оцінює активність спеціальних контрольних підрозділів і сферу їх відповідальності, результативність проведених перевірок, а також розроблених і реалізованих заходів щодо усунення виявлених порушень і недоліків в системі управління як окремими видами діяльності, так і в самій системі управлінського контролю.

Ефективність управлінського контролю певною мірою визначається контрольної середовищем, тобто ставленням вищого керівництва (директора та його заступників) до вдосконалення і розвитку управлінського контролю і основних його елементів: системи контролю та системи управління ризиками [21]. У зв'язку з цим показниками ефективності системи управлінського контролю є:

- кількість і проблематика обговорюваних питань за результатами проведення внутрішніх перевірок;
- періодичність розгляду результатів здійснення управлінського контролю.

Проведена нами оцінка ефективності управлінського контролю ґрунтується на двох підходах:

- методи якісної оцінки (експертна оцінка). Основою методу є тестування системи управлінського контролю учасниками процесу оцінки за основними напрямками (елементами) управлінського контролю. При цьому в основі тестування лежать відповіді на питання, викладені в Міжнародних Стандартах Професійної Практики Управлінського Аудиту.

- статистичний метод (кількісна оцінка). Статистичний метод заснований на визначенні фінансових показників, які є необхідною умовою фінансової ефективності діяльності підприємства. Крім того, тут же застосовуються кількісні характеристики активності системи управлінського контролю.

Підсумкова оцінка системи управлінського контролю визначається в залежності від значення показника рівня якості [21].

Розглянемо більш докладно вищевказані методи, починаючи з методу якісної оцінки. Якісна оцінка результативності діяльності системи управлінського контролю – інтегральний показник, який містить:

- інтегральну оцінку якості кожного з напрямків управлінського контролю в розрізі обов'язкових елементів [21];

–вторинну інтегральну оцінку системи управлінського контролю в розрізі груп учасників оцінки: служба управлінського контролю (аудиту), менеджмент підприємства, зовнішній аудитор та (або) ревізійна комісія.

При цьому якісна оцінка системи управлінського контролю визначатиметься за формулою (2.1).

$$O_{як} = (O_m \times C_1 + O_{ук} \times C_2 + O_a \times C_3) \div (C_1 + C_2 + C_3), \quad (2.1)$$

де  $O_{як}$  – якісна оцінка системи управлінського контролю;

$O_m$  – оцінка, визначена менеджментом;

$O_{ук}$  – оцінка, визначена суб'єктами системи управлінського контролю;

$O_a$  – оцінка, визначена зовнішнім аудитом (ревізором);

$C_1, C_2, C_3$  – питома вага показника, який визначається на основі експертної оцінки (значимість показника).

Відповідно в оцінці нами будуть застосовуватися такі вагомні коефіцієнти якісних оцінок системи управлінського контролю по групам учасників (табл. 2.4):

Таблиця 2.4. Значимість якісних оцінок результативності діяльності системи управлінського контролю для різних учасників

Учасники системи управлінського контролю	Ваговий коефіцієнт
Керівництво підприємства	0,3
Суб'єкти системи управлінського контролю	0,4
Служба зовнішнього аудиту (ревізор)	0,3

Джерело: [21].

Як і в інших дослідженнях, які проводяться на основі експертних оцінок шляхом опитування, значення ваг встановлюються таким чином, щоб в сумі вони дорівнювали одиниці. Дане припущення носить імовірнісний сенс. Справжня (об'єктивна) оцінка ідеального (теоретичного) експерта дорівнює одиниці. Тобто, якщо один з експертів знає точно про стан (стан) об'єкта, то ймовірність дати об'єктивну оцінку в даному випадку становить 100% (або одиниця).

Грунтуючись на цьому твердженні можна сказати, що оскільки основна роль і компетенція в сфері моніторингу системи управлінського контролю

належить самій суб'єктам управлінського контролю КП «Спецкомунтранс», то відносно саме цих учасників повинен бути встановлений максимальний бал.

Рівновага думок керівництву і зовнішнього аудиту можна пояснити тим, що менеджмент має більш повне уявлення про систему управлінського контролю, однак схильний до оптимістичності оцінок, а зовнішній аудитор (ревізор) не має можливості скласти максимально точне судження про систему управлінського контролю, однак його думка максимально незалежна [78].

Кожна якісна оцінка в розрізі учасників – інтегральний середньоарифметичний показник, який визначається на основі балів, розробленої тест-таблиці (табл. 2.5).

Таблиця 2.5. Оцінка якості системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс»

Учасники оцінки	Питання	Фактична оцінка
1	2	3
1. Керівництво підприємства	Чи відповідає створена система управлінського контролю положенням, статуту, внутрішнім документам підприємства?	4
	Чи відповідає створена система управлінського контролю умовам функціонування підприємства?	4
	Чи чітко регламентовані на підприємстві процедури здійснення управлінського контролю?	1
	Чи створена окрема служба управлінського контролю?	0
	Чи дотримуються на підприємстві встановлені процедури управлінського контролю?	4
	Середній бал	2,6
2. Суб'єкти системи управлінського контролю	Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?	3
	Чи встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників?	2
	Чи здійснюється поточний аналіз господарської діяльності?	1
	Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?	3
	Чи здійснюється інвентаризація у всіх випадках, передбачених законодавством?	4
	Середній бал	2,6
3. Зовнішній аудитор (ревізор)	Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства?	3
	Чи вдається керівництво відповідного рівня до санкціонування господарських операцій?	3
	Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків?	2
	Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків особливості господарської діяльності?	3
	Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб)?	3
	Середній бал	2,8

Примітка. Складено автором на основі опитування

Проведемо оцінювання якості відповідно до отриманих числових характеристик:

$$O_{як} = (O_m \times C_1 + O_{ук} \times C_2 + O_a \times C_3) \div (C_1 + C_2 + C_3) = (2,6 * 0,3 + 2,6 * 0,4 + 2,8 * 0,3) \div (0,3 + 0,4 + 0,3) = 2,66$$

Отже, проведена оцінка засвідчила вищий за середній рівень якості системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» (максимальна оцінка 4). Однак, мають місце показники, що засвідчили відсутність окремого структурного підрозділу з контрольної діяльності, недостатній поточний контроль господарських операцій та недостатнє організаційне закріплення контрольних повноважень.

Оцінка, заснована на статистичному методі (метод кількісної оцінки) базується на визначенні фінансових показників КП «Спецкомунтранс» як необхідної умови фінансової та виробничої ефективності діяльності. По кожному з показників розраховуються критерії (бали) якості системи управлінського контролю. Кількісна оцінка ефективності системи управлінського контролю являє собою середню арифметичну, розраховану виходячи із визначених балів.

Кількісні показники включають:

– кількісні показники, що свідчать про активність системи управлінського контролю;

– фінансові показники, що характеризують виробничу і фінансову діяльність КП «Спецкомунтранс».

У таблиці 2.6 представлена докладна характеристика кількісних показників.

Таблиця 2.6. Розрахунок показників кількісної оцінки результативності діяльності системи управлінського контролю

Показник	Формула
1	2
1. Показники фінансової ефективності	
1.1 Динаміка прибутку	$K_p = (П_1 / П_{ср} - 1) / 0,2$ де $K_p$ - коефіцієнт зростання прибутку; $П$ - балансовий прибуток звітного року; $П_{ср}$ - середній балансовий прибуток з розрахунку за 3 роки;

1	2
	0,2 - рівень суттєвості, зниження (приросту) показників.
1.2 Динаміка достатності капіталу	$Кдк = (ДК1 / ДКср - 1) / 0,2$ де Кдк - коефіцієнт зростання достатності капіталу; ДК1 - достатність капіталу звітного кварталу; ДКРР - середньорічна достатність капіталу з розрахунку за 3 роки
<b>2. Активність служби управлінського контролю</b>	
2.1. Співвідношення зростання активів і зростання внутрішніх перевірок за останній рік	$Аук = (П1 / П0 \div А1 / А0 - 1) \div 0,2$ де Аук - активність служби управлінського контролю; П1 П0 - кількість внутрішніх перевірок на кінець і початок року; А1 А0 - активи на кінець і початок року; 0,2 - рівень суттєвості, зниження (приросту) показників.
<b>Підсумкова оцінка</b>	
Рівень ефективності системи управлінського контролю	$К = (Ояк * В1 + Ок * В2) / (В1 + В2)$ де К - рівень ефективності; Ояк - якісна оцінка ефективності управлінського контролю; Ок - кількісна оцінка управлінського контролю В1, В2 - вага, який визначається на основі експертної оцінки

Джерело: [69]

Відповідно до мети цієї методики приймаються ваги оцінок ефективності системи управлінського контролю, представлені в таблиці 2.7.

Розподіл показників в даній таблиці розроблено з урахуванням рівня суттєвості - 20%. Так, наприклад, якщо показник «динаміка прибутку» є позитивною величиною (вище нуля), йому присвоюється бал, що дорівнює 4.

Таблиця 2.7. Вага оцінок ефективності системи управлінського контролю

Вид оцінки	Вага
Якісна оцінка (експертний метод)	0,5
Кількісна оцінка (статистичний метод)	0,5

Джерело: [69]

Значення балів по кожному показнику представлені в таблиці 2.8.

На основі встановлених критеріїв проведемо оцінку ефективності системи управлінського контролю для КП «Спецкомунтранс» (табл. 2.9).

Таблиця 2.8 Бали оцінки ефективності системи управлінського контролю

Найменування показника	Бали			
	1	2	3	4
динаміка прибутку	Нижче -0,75	(-0,74) - (-0,50)	(-0,49) - (0,00)	Вище 0
динаміка достатності капіталу	Нижче -0,75	(-0,74) - (-0,50)	(-0,49) - (0,00)	Вище 0
Активність системи управлінського контролю	Нижче -0,75	(-0,74) - (-0,50)	(-0,49) - 0,00	Вище 0

Джерело: [69]

Підсумкова оцінка ефективності системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» визначається показником, який є середньозваженим показником кількісної та якісної оцінок.

Таблиця 2.9 Розрахунок ефективності системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс»

Показник	Фактичне значення	Бальна оцінка
1. Показники фінансової ефективності		
1.1 Динаміка прибутку	10,63	4
1.2 Динаміка достатності капіталу	4,25	4
2. Активність служби управлінського контролю		
2.1. Співвідношення зростання активів і зростання внутрішніх перевірок за останній рік	-0,02	3
Кількісна оцінка ефективності системи управлінського контролю	$O_k = (4+4+3)/3 = 3,67$	
Підсумкова оцінка		
Рівень ефективності системи управлінського контролю	$K = (O_{як} * B_1 + O_k * B_2) / (B_1 + B_2) = (2,66 * 0,5 + 3,67 * 0,5) / (0,5 + 0,5) = 3,165$	

Примітка. Розраховано автором на основі даних КП «Спецкомунтранс»

Інтерпретація значень підсумкової оцінки здійснюється на основі даних представлених в табл. 2.10.

Таблиця 2.10. Інтерпретація рівня ефективності системи управлінського контролю

Значення рівня ефективності	Рівень ефективності			
	Низький	Посередній	Достатній	Високий
	До <1,6	1,6 <K <2,5	2,5 <K <3,4	K > 3,4

Джерело: [69]

Отже, оцінювання ефективності системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» вказують на достатній рівень його здатності до виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети, однак, свідчать про відсутність регламентів і норм його проведення, деяку суб'єктивність і залежність контролерів, тощо. Все це підтверджує необхідність організаційного удосконалення управлінського контролю на підприємстві.

### **РОЗДІЛ 3.**

## **НАПРЯМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ КП «СПЕЦКОМУНТРАНС»**

### **3.1. Організаційні засади розвитку управлінського контролю на підприємстві**

Управління підприємством в сучасних умовах стикається з низкою проблем, що спричинені зовнішніми і управлінськими факторами. До зовнішніх факторів слід віднести політичну і фінансову кризу в країні, валютні коливання, інфляційні процеси, спад економіки, постійні зміни законодавства, податки, недобросовісну конкуренцію тощо. До внутрішніх – обмеженість ресурсів, низькі ліквідність, ділова активність, рентабельність, а також рівень кваліфікації персоналу, що може призвести до фактів шахрайства і помилковості. Впливати на зовнішні фактори управлінському персоналу дуже складно, а навести лад на рівні підприємства – першочергова задача менеджерів. Це можна зробити шляхом організації ефективної системи управлінського контролю. Окрім контролю за результатом, контрольні процедури слід здійснювати щодо дій та операцій ще до того, як вони відбулись, тобто на стадії планування.

Попереджувальна діяльність повинна ґрунтуватись на чітких нормах і стандартах. Стандартизація – діяльність із розробки, опублікування і застосування стандартів, по встановленню норм, правил і характеристик з метою забезпечення безпеки продукції, робіт і послуг для навколишнього середовища, життя, здоров'я і майна, технічної та інформаційної сумісності, взаємозамінності та якості продукції, робіт і послуг відповідно до рівня розвитку науки, техніки і технології, єдності вимірювань, економії всіх видів ресурсів, безпеки господарських об'єктів з урахуванням ризику виникнення природних і техногенних катастроф та інших надзвичайних ситуацій, обороноздатності та мобілізаційної готовності країни [64].

Необхідність в розробці внутрішніх стандартів і положень виникає для покращення і зниження складності організації управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс», регламентації функцій та задач контролю, розподілу прав та обов'язків, уніфікації методик перевірки, створення єдиної інформаційної бази контролю [14]. УК виконує функцію зворотного зв'язку в системі управління підприємством і є інформаційним підґрунтям для прийняття раціональних управлінських рішень, тому на рівні КП «Спецкомунтранс» він повинен обов'язково регламентуватися. Доцільно, щоб підприємство розробило пакет внутрішньої документації для ефективної організації УК: стандарти, положення про управлінський контроль фінансово-господарської діяльності, положення по внутрішньому аудиту, положення про ревізійну комісію.

Об'єктом стандартизації може бути явище або процес, що мають перспективу багатократного застосування. В нашому випадку, об'єктом стандартизації управлінського контролю виступає – процес проведення контрольних заходів у межах КП «Спецкомунтранс», що спрямовані на попередження шахрайства і помилок в управлінні.

До основних вимог процесу стандартизації процедур управлінського контролю на підприємстві слід віднести: доступність для розуміння (простота у викладенні, правильність і зручність у використанні); синхронність (стандарти повинні знаходитися у відповідності один з одним та нормативно-правовими актами); чітку ієрархічну структуру (кожен стандарт слід розробляти за певною структурою); гнучкість (слід регулярно їх аналізувати для корегування умов через зміни вимог та завдань, що стосуються певного об'єкту контролю); наявність зворотного зв'язку для вдосконалення системи стандартів (розробники стандартів повинні мати адекватний зворотний зв'язок із безпосередніми виконавцями); обґрунтованість застосування концепцій і стандартів (слід враховувати особливості законодавства і умов господарювання, об'єктивно оцінювати ефективність впровадження таких положень); адаптивність до умов функціонування в певній галузі [10, с. 163].

Кращім прикладом стандартизації контрольних процедур є Міжнародні Стандарти Професійної Практики Управлінського Аудиту (Стандарти), що викладені у вигляді принципів та складають основу для виконання і просування управлінського аудиту. Стандарти є обов'язковими вимогами, що містять: заяви щодо основних вимог до професійної практики управлінського аудиту, а також для оцінки її ефективності.

Рада з Міжнародних Стандартів Внутрішньому Аудиту (International Internal Audit Standards Board – IASB) нещодавно випустила нову редакцію Стандартів, розглянуті та схвалені Наглядовою Радою Міжнародної Професійної Практики (International Professional Practice Framework Oversight Council – IPPFOC).

На підставі розглянутого досвіду нами розроблено стандарт управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» з такою структурою:

I. Загальні положення.

II. Вимоги до професійного рівня виконавців контрольних заходів, їх права, обов'язки, відповідальність.

III. Принципи здійснення контрольних процедур

IV. Основні засоби управлінського контролю.

V. Умови скоєння злочинів, об'єкти і параметри (критерії) управлінського контролю.

VI. Організація контрольних заходів.

VII. Методика здійснення контрольних заходів, прийоми і способи.

VIII. Додатки.

У першому розділі Стандарту управлінського контролю (додаток Д) викладено загальні положення: надано тлумачення основним поняттям («управлінський контроль», «контрольні процедури», «шахрайство», «помилка», «господарське правопорушення», «об'єкт УК», «предмет УК», «суб'єкт УК», «підконтрольні суб'єкти»); встановлено мету та завдання стандарту; визначено функції УК; окреслено сферу діяльності та значення стандарту; обґрунтовано необхідність використання стандарту та його

значення для контролю якості; розкрито взаємозв'язок із діючими нормативно-правовими актами і стандартами.

Мета стандарту – за допомогою стандартизації контрольних процедур допомагати контролеру у виявленні фактів шахрайства і помилок в управлінні КП «Спецкомунтранс».

Завдання стандарту – виявлення фактів господарських правопорушень; попередження шахрайства і помилок на підставі проведення контрольних заходів; забезпечення бізнесу надійною інформацією; збереження активів; забезпечення ефективності господарської діяльності; забезпечення відповідності обліку прийнятої облікової політики; забезпечення дотримання правил складання і подання бухгалтерської фінансової звітності.

Об'єкт управлінського контролю щодо виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні КП «Спецкомунтранс» – це господарські операції, що відбуваються на підприємстві, документи, окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні або інші характеристики (результати) функціонування підприємства, стан яких можна оцінити кількісно та якісно, й співставити з еталоном або критерієм регламенту, положення, норми.

Суб'єкт управлінського контролю – контролюючий орган у межах КП «Спецкомунтранс» управлінський контролер (співробітник бухгалтерії), який підпорядковується дирекції підприємства відповідно до посадових обов'язків, законодавчо закріплених в нормативно-правових актах і посадових інструкціях, здійснює контрольні дії щодо предмету УК.

Предмет управлінського контролю щодо виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні підприємством – це:

1) ступінь відповідності, законності, повноти, правильності, своєчасності, цільового спрямування, обґрунтованості здійснених господарських операцій;

2) причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ і процесів, які спричиняють факти шахрайства та помилок в управлінні підприємством.

Підконтрольні суб'єкти – виконавці господарських операцій (служби, підрозділи КП «Спецкомунтранс», посадові особи тощо), результати яких перевіряються на предмет відповідності, законності, повноти, правильності, своєчасності, цільового спрямування, обґрунтованості та інших параметрів контролю.

Суб'єкт шахрайства – особа або група осіб, що є співробітниками КП «Спецкомунтранс» (або особа, що залучена до співпраці на умовах контракту/угоди), що скоїли (намагались скоїти) господарське правопорушення. Дана особа може входити як до складу керівництва організації (мотивація – отримання бонусу; можливість стати власником; отримання кредиту (позики) для організації та ін.), так і бути з числа рядових працівників підприємства (мотивація – отримання премії; прикриття крадіжок грошей і майна). Наприклад, фінансова звітність може бути перекручена внаслідок допущеної помилки або цілеспрямованої зміни відображених у ній показників. Іншими словами, якщо розрізняти помилку і шахрайство, то фальсифікація звітності є шахрайством, тобто свідомою дією суб'єкта шахрайства відносно предмета (об'єкта) шахрайства.

Предмет (об'єкт) шахрайства – матеріальна річ, інтелектуальний винахід/розробка, документація, фінансова звітність тощо, що представляє певну цінність і стимулює підвищений інтерес або для шахрая, або для інших зацікавлених сторін (гроші можна привласнити; на підставі фінансового результату, відображеного в фінансовій звітності, керівник підприємства може отримати премію або стати співвласником підприємства; на підставі фінансової звітності, що відображає фінансовий розвиток підприємства, можна отримати кредит у банку і т.п.).

У другому розділі пропонуємо встановити вимоги до професійного рівня виконавців, їх права, обов'язки, відповідальність. Принцип професійності є першочерговим для суб'єктів управлінського контролю і характеризується наступними вимогами: компетентність, професійна відповідальність, спілкування з посадовими особами підконтрольних суб'єктів господарювання

та використання засобів комунікації, безперервність освіти, підтримка репутації професії, контроль якості роботи, відповідність Кодексу етики.

Контролер згідно з посадовою інструкцією несе відповідальність за організацію та якісне проведення контрольних заходів, забезпечує високу якість проміжної і результатної документації, що ним готуються.

Головний бухгалтер або уповноважена особа, зобов'язані використовувати своє право контролю в порядку реалізації контрольних функцій бухгалтерського обліку, щоб попереджати безгосподарність і шахрайство, припиняти неправильне витрачання коштів [18], впливати на якість облікової інформації та достовірність фінансової звітності. Все це дозволяє головному бухгалтеру здійснювати попередній і поточний контроль, завдяки чому можна визначити економічну доцільність тієї чи іншої господарської операції, своєчасність її здійснення та правильність оформлення в реєстрах обліку.

Принципи здійснення контрольних процедур наведено у третьому розділі, серед яких: принцип законності; принцип незалежності; принцип об'єктивності (достовірності); принцип наукової обґрунтованості; принцип самодостатності системи контролю; принцип ефективності; принцип відповідальності; принцип нерозголошення комерційної таємниці; принцип плановості; принцип професійності; принцип дієвості.

Виконання принципу незалежності не можна розуміти як абсолютну незалежність контролера тому, що він є частиною організаційної системи підприємства. Однак принцип незалежності повинен також розповсюджуватися й на діяльність конкретних посадових осіб, які здійснюють контрольні функції з метою реалізації права висловлювати власне бачення щодо об'єкту контролю. Принцип незалежності безпосередньо впливає на об'єктивність результатів УК.

Принцип об'єктивності (достовірності) передбачає відсутність суб'єктивних і політичних оцінок у діяльності управлінського, що досягається завдяки визначенню відповідальності за достовірність результатів контрольних заходів, а також існуванню обмежень на розповсюдження

проміжних матеріалів управлінського контролю (передніх перевірок), які можуть містити не до кінця перевірену інформацію. Крім того, груповий чинник проведення управлінського контролю запобігає прийняттю одноосібних рішень, які можуть бути суб'єктивними. Комплексність охоплення всіх аспектів діяльності підконтрольного суб'єкту, а також повнота відображення результатів управлінського контролю у висновках/звітах (проміжних документах) виступає підґрунтям об'єктивності. Ознака достовірності фактичної інформації в документах – це забезпечення відповідності реальним фінансовим ресурсам, процесам і результатам діяльності, які відображає ця інформація.

Для визначення умов скоєння злочинів, об'єктів і параметрів (критеріїв) контролю пропонується відвести четвертий розділ Стандарту. Необхідно розпочинати з розгляду умов, наявність яких відкриває можливість для скоєння злочинів, що тягнуть за собою суттєві збитки як для КП «Спецкомунтранс», так і для користувачів бухгалтерської звітності (інвесторів, кредиторів, власників тощо). Перелік умов, що спонукають до скоєння злочинів, не можна вважати вичерпаним (помилки у бухгалтерському обліку, недосконалість комп'ютерного забезпечення або відсутність спеціаліста з комп'ютерних технологій в обліку, постійне порушення касової дисципліни, недоліки в управлінні).

До основних умов скоєння злочинів слід віднести: об'єкт шахрайства недостатньо добре контролюється; суб'єкт шахрайства має можливість уникати процедури управлінського контролю; контрольне середовище, не сприяє запобіганню шахрайству, а навіть навпаки, потурає і стимулює його вчинення; керівництво зневажає встановлені правила, переходить межу відповідальності та нехтує управлінським контролем; завелике навантаження на співробітника з низькою оплатою його праці призводить до морального виправдання шахрайських дій, однак не полегшує його покарання; наявність перешкод для ефективного виконання функцій обліковим персоналом; недосконалість автоматизації обліку; нечітке, нерегламентоване розмежування функцій та обов'язків між виконавцями господарських операцій та особами,

що їх документують і перевіряють; мінливість законодавства, напрямків діяльності підприємства, наказів керівництва або документального оформлення операцій; нерегулярність здійснення операцій; постійна зміна контрагентів.

Об'єкти і параметри управлінського контролю щодо виявлення фактів шахрайства і помилок за умови недоліків ведення бухгалтерського обліку та складання звітності систематизовано у вигляді табл. 3.1.

Таблиця 3.1. Об'єкти і параметри контролю щодо виявлення фактів шахрайства і помилок з готівковими і безготівковими коштами

Об'єкти управлінського контролю	Параметри управлінського контролю
Робочий план рахунків	Наявність і відповідність затвердженому Міністерством фінансів України Плану рахунків. Існування зайвих рахунків в обліку.
Графік документообігу	Наявність і відповідність здійснюваним на підприємстві господарським операціям. Дотримання його виконання.
Облікова політика	Наявність і відповідність законодавству України і стандартам бухгалтерського обліку. Дотримання облікових оцінок у фіксуванні в обліку активів, пасивів і господарських операцій.
Ліміт каси	Встановлення і щоденне дотримання.
Договори про матеріальну відповідальність	Складені чи ні у відповідності до норм законодавства з визначенням кола відповідальності.
Депонована заробітна плата	Строковість повернення до банку, правильність віднесення на рахунки обліку.
Первинні документи	Правильність оформлення, наявність візування для дозволу на видачу з каси або списання коштів з банківського рахунку.
Рух коштів	Цільове призначення, санкціонування
Зведені і звітні документи	Правильність і своєчасність складання, відповідність даним первинних документів, наявність підписів. Повнота відображення сум.
Реєстри бухгалтерського обліку	Правильність кореспонденції рахунків, своєчасність занесення даних, відповідність даним зведених документів. Повнота відображення сум.
Внесення даних в електронну систему обліку	Правильність і своєчасність. Обмеженість доступу і зміни даних у минулих періодах
Збереження коштів у сейфах в касі	Обмеженість доступу осіб (окрім МВО) до сейфу і каси.
Процедура інкасації готівки	Неухильне дотримання і постійність процедури.
Підстави для здійснення касових операцій та операцій через рахунки в банку	Обґрунтованість і узгодженість з керівництвом

Примітка. Запропоновано автором

Наступний розділ Стандарту слід присвятити організації контрольного заходу за такими питаннями: загальне сприйняття процесу управлінського контролю; підстави для проведення контрольного заходу (аналіз індикаторів та причин ініціювання); попереднє ознайомлення і планування; основне дослідження; оформлення та надання результатів; моніторинг виконання результатів контрольного заходу; контроль якості проведення контрольного заходу.

Основні засоби, методичні прийоми і способи управлінського контролю рекомендовано викласти у шостому розділі. Контрольні процедури передбачають комплекс попереджувальних заходів, які повинні бути прийняті у відповідності з виявленими факторами ризику шахрайства.

Наприклад, ефективними процедурами попередження шахрайств серед співробітників КП «Спецкомунтранс» є проведення роз'яснювальної роботи, об'єктивна винагорода за працю, створення збалансованої системи мотивацій (штрафи або інші покарання, премії або інші заохочення), проходження первинними документами значного шляху узгоджень та затверджень (але слід пам'ятати про ризик бюрократії на підприємстві), починаючи з лінійного менеджера і закінчуючи управлінським контролером, створення корпоративної культури на підприємстві, диференційований розподіл відповідальності та обов'язків між співробітниками, ротація співробітників одного відділу (шахрайські дії здійснюють співробітники, які працюють на одній ділянці тривалий час і контроль за роботою яких практично відсутній. Ротація працівників в межах одного відділу, по-перше, підвищить професіоналізм кожного з них, по-друге, знизить залежність підприємства від конкретних людей, а по-третє, зменшить можливості для шахрайства), обмеження доступу до ТМЦ, позапланові інвентаризації і т.д. [14, с. 17]

Останній розділ слід відвести для додатків, де доцільно надати форми робочих документів, що оформляються контролером під час здійснення контрольного заходу та інструкції щодо їх заповнення. У додатку Д (табл. Д1) наведено «План заходів управлінського контролю на рік» (фрагмент), у додатку Д (табл. Д.2) – «Робочий план проведення контрольних заходів».

Отже, для забезпечення ефективності системи контролю, необхідно, щоб управлінського контролю був превентивним і попереджав майбутні порушення. Необхідним є жорсткий розподіл обов'язків між працівниками у відповідності із основними функціями в процесі виконання господарської операції та дотримання положень, стандартів і регламентів підприємства, законодавства України.

### **3.2. Моделювання системи управлінського контролю підприємства на основі технології блокчейн**

Тенденції розвитку сучасного суспільства, в тому числі технологічні прориви, високий рівень конкуренції за ресурси в економіці, вимагають від менеджменту підприємств переходу до передових, більш ефективних моделей управління, включаючи контрольні функції. В даний час світова і вітчизняна практики свідчать про необхідність впровадження гнучких моделей контролю з урахуванням особливостей і змін внутрішнього і зовнішнього середовища. При цьому контрольні процедури повинні максимально охоплювати виробничі процеси, не знижуючи мотивацію співробітників якісно виконувати поставлені завдання, а також підвищуючи рівень об'єктивності зворотного зв'язку про хід виконання цих завдань.

Технологія блокчейн, що отримала останнім часом значний розвиток, представляє собою сформований за певними правилами безперервний послідовний ланцюг блоків (збір в одному блоці викликає збір в інших взаємозалежних блоках завдань), що діє на всіх рівнях організаційної структури (від нижчого до вищої ланки і навпаки), може бути ефективно впроваджена в системі управлінського контролю .

Особливістю діяльності КП «Спецкомунтранс», включаючи чітку ієрархію побудови організаційної структури, є відносно висока відповідальність посадових осіб, наявність безлічі внутрішніх регламентів виконання завдань, які дозволяють, на наш погляд, успішно застосовувати зазначену технологію при управлінні.

Відповідна інформаційна база одночасно зберігається на безлічі комп'ютерів і синхронізується відповідно до певних правил, що дає можливість забезпечити необхідний рівень захисту даних і оперативності їх відновлення.

Використання такої технології у КП «Спецкомунтранс» сприятиме підвищенню якості надання послуг; прискоренню і оптимізацію логістичної інфраструктури; поліпшенню координації роботи підрозділів підприємства за допомогою виключення неефективних операцій, автоматизації господарських і фінансових процесів; проведення оперативної перевірки достовірності відповідної інформації на всіх рівнях керівництва.

Модель організації управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс» може бути побудована на наступних блоках: «Категорія працівників», «Завдання» - завдання, які належить вирішити, «Етап виконання» - завдання, які знаходяться в процесі вирішення, «Оцінка результатів виконання» - вирішені завдання із зазначенням досягнутих результатів і їх оцінкою, «аналіз виконання» - аналіз результату виконання завдання (табл. 3.2).

Дані блоки можуть бути об'єднані за допомогою технології блокчейн в єдину систему – програмний комплекс.

Категорія працівників може бути виділена з урахуванням специфіки функціонування комунального підприємства. В даному випадку використовується така класифікація: управлінський персонал і виробничий персонал.

Блок «Завдання» містить інформацію про поставлені завдання із зазначенням очікуваних термінів і індикаторів їх виконання, методичні рекомендації по алгоритму їх виконання, а також принципи і підходи до здійснення контрольних процедур.

При цьому важливо для виключення можливого негативного впливу контролю на поведінку співробітників в даному блоці формувати завдання, досягнення яких представляється можливим з урахуванням наявних в організації ресурсів і потенціалу розвитку.

Таблиця 3.2. Варіативна п'ятиблочна SMART-модель організації управлінського контролю КП «Спецкомунтранс»

«Категорія працівників»	«Задача»	«Етап виконання»	«Оцінка результатів виконання» бал	«Аналіз виконання»
Управлінський персонал (керівники, фахівці, обслуговуючий персонал)	Залежно від категорії працівників (базові, ініціативні)	Задача виконана	1	Винагорода, зворотний зв'язок про особливості виконання, постановка нового завдання
Виробничий персонал (робочі основного виробництва, робочі допоміжного виробництва, молодший обслуговуючий персонал)		Задача не виконана	0	Аналіз причин неможливості виконання або невиконання, депреміювання, формування рекомендацій щодо коригування траєкторії професійного розвитку співробітника
		Необхідна допомога при виконанні завдання (в тому числі додаткові ресурси: час, інформація та ін.)	0,3	Аналіз причин, оцінка додаткових ресурсів, продовження моніторингу виконання завдання
		Переведення іншого співробітника на виконання у зв'язку з суб'єктивними або об'єктивними причинами	0	Урахування коефіцієнта трудового участі співробітника
		Втрачена актуальність виконання у зв'язку з суб'єктивними (занадто тривалий період виконання) або об'єктивними (коригування керівництвом) причинами	0	Урахування коефіцієнта трудового участі співробітника

Примітка. Складено автором.

Завдання можуть бути за кваліфікаційною ознакою обов'язковості виконання базовими (обов'язкові для виконання відповідно до посадових інструкцій) та ініціативними (запропоновані працівниками самостійно з метою розвитку діяльності організації та узгоджені з вищим керівництвом). При цьому допускається певна частка варіативності вибору завдань для виконання

конкретним співробітником або структурним підрозділом КП «Спецкомунтранс».

Рішення поставлених завдань здійснюється співробітниками в порядку, передбаченому алгоритмом роботи програмного комплексу, з урахуванням їх посадових обов'язків, рівня кваліфікації і завантаженості.

В рамках блоку «Етап виконання» керівництву необхідно організувати ефективний обмін інформацією з співробітниками, виключаючи механізми надмірного контролю. Особливий акцент важливо зробити на методи управлінського контролю при виконанні завдань, виділивши інноваційну складову. Хід виконання завдань відстежується за допомогою програмного комплексу, доступ структурних підрозділів до якого регулюється на рівні вищого керівництва підприємства.

Виділяється кілька етапів виконання завдання співробітниками: завдання виконано, завдання не виконане, потрібна допомога при виконанні завдання (в тому числі додаткові ресурси: час, інформація та ін.), Передача іншого співробітника на виконання в зв'язку з суб'єктивними або об'єктивними причинами, втрата актуальності виконання в зв'язку з суб'єктивними (занадто довгий період виконання) або об'єктивними (коригування керівництвом) причинами.

За підсумками в блоці «Оцінка результатів виконання» формується сума балів, отримана кожним відповідальним співробітником або структурним підрозділом внаслідок накладення арешту чи проміжного виконання поставленого завдання. В цьому випадку відбувається стимулювання самоконтролю співробітників і практично виключається ризик протидії контрольним процедурам з боку контрольованих співробітників.

Блок «Аналіз виконання» вимагає серйозної аналітичної роботи на рівні керівництва КП «Спецкомунтранс», включаючи:

- організацію системи оцінки трудового вкладу працівників з урахуванням набраних ними балів за вирішення завдань (винагороду, депреміювання працівників, рекомендації щодо коригування траєкторії професійного розвитку співробітника - переведення на роботу в інший

структурний підрозділ, зміна посади, звільнення);

- аналіз пропозицій щодо вдосконалення роботи підприємства в розрізі господарських процесів від співробітників, структурних підрозділів з урахуванням набутого ними досвіду вирішення завдань.

У свою чергу технологія блокчейн забезпечує так зване «розумне» або «SMART» регулювання роботи КП «Спецкомунтранс», в тому числі виключення надлишкових функцій структурних підрозділів, оптимізацію посадових обов'язків співробітників, можливість поліпшення мотивації персоналу.

В цілому мова йде про своєчасне виявлення та мінімізації необґрунтованих витрат, перерозподіл обов'язків між працівниками і структурними підрозділами, підвищенні продуктивності праці, зростанні якості управлінського контролю і, як наслідок, результативності роботи підприємства.

Запропонована п'ятиблочна SMART-модель варіативна, характеризується відносно високим рівнем гнучкості застосування з урахуванням специфіки підприємств, процесів, які на ньому відбуваються і дозволяє оперативно змінювати параметри як в частині категорії працівників, так і в частині рівня і виду постановки завдань, оцінки їх виконання, методики розрахунку мотиваційної складової, звітності та ін.

Крім того, програмний комплекс, в основі якого лежить запропонована модель, може бути успішно інтегрований в існуючі автоматизовані системи управління і активно застосовуватись на практиці для контролю досягнення цілей розвитку організації і витрат ресурсів (Веб-сервіси та набори програмного забезпечення для управління завданнями: Todoist, Microsoft To Do, Maxdone, ЛідерТаск, Any.DO, TickTick і ін).

Проведемо порівняльну характеристику 3-х із запропонованих веб-сервісів для управління завданнями.

Отже, можемо запропонувати встановити на робочі комп'ютери суб'єктам управлінського контролю Microsoft To Do, який є безкоштовним додатком, однак допомагає здійснювати ефективне управління завданнями та

забезпечувати їх виконання.

Таблиця 3.3. Порівняльна характеристика веб-сервісів та наборів програмного забезпечення для управління завданнями

Показники	Назва продукту		
	Todoist	Microsoft To Do	Maxdone
Характеристика	<p>Todoist - таскменеджер, веб-сервіс і набір програмного забезпечення для управління проектами та керування завданнями.</p> <p>Todoist підтримує 13 комп'ютерних та мобільних платформ, пропонує онлайн-синхронізацію і резервне збереження, інтегрується з Google Calendar та рядом інших сервісів.</p> <p>Усі екаунти Todoist мають обмеження, безкоштовні мають максимальне обмеження в 80 проєктів і 5 людей в кожному, а преміум і бізнес 200 проєктів до 50 людей в кожному проєкті. Дані обмеження не поширюються на заархівовані проєкти.</p> <p>Задачі можна розмістити в проєктах, сортувати за фільтрами, присвоювати їм мітки, редагувати та експортувати, призначати відповідальних за їх виконання, додавати сповіщення, будильник та ін.</p>	<p>Хмарний додаток для управління завданнями, що дозволяє користувачам керувати своїми завданнями зі смартфона, планшета та комп'ютера.</p> <p>Технологія розробляється командою Wunderlist, яку придбала Microsoft, а окремі програми входять до існуючої функції Завдання в асортименті продуктів Outlook.</p> <p>Синхронізується між смартфонами iPhone, пристроями з ОС Android і Windows 10</p>	<p>Maxdone - це помічник для організації особистих і робочих справ з необхідними опціями командної роботи і досягнення запланованих цілей. За допомогою стандартних методів планування завдань (на сьогодні, на тиждень і пізніше) і чітких формулювань можна помітно наростити особисту і колективну ефективність. Крім того, до завдань можна прикріплювати замітки і документи, шукати інформацію серед них, групувати поставлені цілі щодо контексту. За допомогою поділу платформи на цілі і завдання можна планувати не тільки дрібні зміни, але і зберігати великі мрії і проєкти, запрошувати друзів і колег для спільної роботи.</p> <p>Основні функції сервісу Maxdone:</p> <p>Додавання і зміна поставлених завдань.</p> <p>Чек-листи на завданнях.</p> <p>Правила повторів і приховування завдань.</p> <p>Внесення заміток.</p> <p>Групування завдань, в тому числі підстановка цілей, категорій і контексту.</p> <p>Віджети.</p> <p>Оффлайн режим і синхронізація з веб-версією.</p>
Ціна користування	<p>5\$ в місяць для 1 користувача.</p> <p>9 користувачів * 12 місяців * 5\$ = 540\$ на рік</p>	Безкоштовно	Безкоштовно
Недоліки	Вартість	Може бути відсутня програма для Mac і планшетів.	Відсутня можливість управління подіями (не підтримує календар)

Примітка. Складено автором на основі [80; 81; 82]

У сучасній науковій літературі існує безліч різних алгоритмів оцінки ефективності впровадження системи контролю на підприємстві. Як правило, дані алгоритми засновані на співвідношенні витрат на впровадження і забезпечення сталого функціонування системи управлінського контролю організації та прибутку, одержаного від зменшення втрат, пов'язаних з

недостатнім рівнем моніторингу керівництвом ходу рішення співробітниками завдань розвитку підприємства.

Однак при розрахунку до уваги береться додаткова вигода від впровадження обґрунтованих пропозицій структурних підрозділів підприємства щодо вдосконалення його роботи.

У зв'язку з цим актуальним є питання розробки алгоритму оцінки ефективності впровадження та забезпечення роботи системи управлінського контролю на підприємстві з урахуванням використання технології блокчейн.

На першому етапі необхідно визначити цілі і завдання оцінки ефективності впровадження системи управлінського контролю з акцентом на галузеву специфіку роботи підприємства. В рамках другого етапу експертним шляхом формується набір ключових факторів, що здійснюють істотний вплив на функціонування системи управлінського контролю.

На наступному етапі формуються індикатори, що дозволяють оцінити ефективність кожного з сформованих факторів щодо впливу на систему управлінського контролю підприємства. Кожному індикатору привласнюється ваговий коефіцієнт значущості оцінки. Відповідно сумарна оцінка значущості індикаторів одинична.

На четвертому етапі з урахуванням вагових коефіцієнтів проводиться розрахунок індикаторів оцінки ефективності дії факторів, що роблять істотний вплив на функціонування системи управлінського контролю підприємства.

Сукупність даних індикаторів вже на цьому етапі застосування алгоритму дозволяє менеджменту не тільки контролювати хід функціонування господарських процесів, а й дає можливість виявляти перспективні напрями вкладення ресурсів підприємства і реалізації відповідного потенціалу.

На п'ятому етапі визначається комплексний індикатор, що дозволяє оцінити ефективність впровадження і забезпечення роботи системи управлінського контролю на підприємстві.

Наприклад, з урахуванням трансформаційних процесів, що відбуваються у КП «Спецкомунтранс», метою оцінки ефективності впровадження системи управлінського контролю може бути зниження витрат ресурсів при виконанні

співробітниками структурних підрозділів організації посадових обов'язків з урахуванням досягнення галузевих показників діяльності компанії.

У числі основних завдань - відповідно підвищення кваліфікації співробітників; автоматизація виробничих процесів, в тому числі прийняття рішень і документообігу; виключення дублюючих функцій між структурними підрозділами.

Серед ключових факторів, що здійснюють істотний вплив на функціонування системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс», з достатнім ступенем обґрунтованості можуть бути виділені наступні: використовувані керівництвом підходи, інструменти організації контрольних процедур, ступінь їх прийняття співробітниками організації, рівень об'єктивності зворотного зв'язку, коректність механізму аналізу отриманих звітних даних, обґрунтованість напрямків вдосконалення планів і прийнятих управлінських рішень.

Ефективність кожного з сформованих факторів щодо впливу на систему управлінського контролю підприємства КП «Спецкомунтранс» може бути оцінена за допомогою індикаторів (табл. 3.4).

Комплексний індикатор в даному випадку склав 2,7. Моніторинг зміни його значення, а також значень складових його індикаторів дозволить здійснювати систематичний аналіз чинників, що впливають на систему управлінського контролю КП «Спецкомунтранс».

Таблиця 3.4. Результати експертної оцінки ефективності факторів, впливають на систему управлінського контролю КП «Спецкомунтранс»

Назва індикатору	Експертна оцінка значимості індикатору за 5-бальною шкалою	Ваговий коефіцієнт значущості	Підсумкова оцінка
1	2	3	4
Ефективність прийнятих управлінських рішень (розраховується щодо зміни фінансового результату діяльності організації)	3	0,3	0,9
Число необґрунтованих (з суб'єктивних причин) відхилень фактичних результатів контрольованих показників від планових	2	0,2	0,4
Частка виявлених неточностей в загальному обсязі представлених структурними підрозділами організації звітних даних	3	0,2	0,6

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
Відношення витрат на підвищення кваліфікації співробітників організації до зміни фінансового результату діяльності організації	2	0,2	0,4
Коефіцієнт стабільності кадрів (відношення числа тих, що працювали весь період до середньооблікової чисельності персоналу організації)	4	0,1	0,4
<b>Разом</b>		<b>1</b>	<b>2,7</b>

Примітка. Розраховано автором на основі експертного опитування керівництва КП «Спецкомунтранс»

Таким чином, використання зазначеного п'ятиетапного алгоритму в регулярному режимі дозволить керівництву на всіх рівнях менеджменту провести глибокий і всебічний аналіз факторів, що впливають на результативність функціонування системи управлінського контролю, своєчасно прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо вдосконалення роботи підприємства, змінити або скорегувати стратегію розвитку структурного підрозділу або організації в цілому.

## ВИСНОВКИ

У магістерській роботі наведено теоретичне узагальнення і вирішення наукової задачі, що полягає в розробці практичних рекомендацій щодо формування та розвитку управлінського контролю. За результатами проведених досліджень можна сформувати такі висновки:

1. Встановлено, що в науковій літературі відсутнє єдине трактування сутності управлінського контролю. Систематизація наукових джерел дозволила визначити, що управлінський контроль являє собою систему, що організовується керівництвом підприємства, покликана досягти головної мети підприємства та направлена на зниження ризиків і діє в межах чинного законодавства на засадах інформаційного забезпечення керівництва резервами підвищення ефективності діяльності. Аналіз існуючих підходів до класифікації управлінського контролю дає підстави виокремити наступні ознаки класифікації: ієрархія суб'єктів контролю; об'єкт контролю; системність; періодичність здійснення; сфера діяльності; час здійснення; повнота контролю; форма контролю; метод контролю; технологія контролю. Розширено існуючі ознаки класифікації (за об'єктами контролю), що наситить теоретичну базу для комплексного розуміння складових об'єкта дослідження.

2. Відзначено, що система управлінського контролю організації поєднує в собі керовану та керуючу підсистеми з наявністю та функціонуванням організаційної структури, суб'єктів та об'єктів управління, процесу управління, каналів для передачі інформації, організаційних зв'язків, діяльності з підготовки та прийняття управлінських рішень. Вона являє собою систему, керовану управлінським персоналом і спрямовану на оцінку господарської діяльності підприємства та його функціонування в межах чинного законодавства, що дозволяє своєчасно виявляти й попереджувати негативні явища.

3. Визначено, що на підприємстві відсутній спеціалізований підрозділ із управлінського контролю, окремі елементи контрольної функції розподілені між структурними підрозділами та посадовими особами (директор, головний

бухгалтер, головний економіст, головний інженер, провідний інспектор з кадрів, інші структурні підрозділи тощо). Сформовані елементи системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» на посередньому рівні забезпечують достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи управлінського контролю вимогам законодавчих та нормативно-правових актів і норм.

4 Оцінювання ефективності системи управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» дало змогу виявити наступний перелік проблем у сфері організації управлінського контролю: не проводиться оцінка підприємницьких ризиків; відсутній спеціалізований підрозділ із здійснення управлінського контролю; немає критеріїв та результатів оцінки діяльності структурних підрозділів; не здійснюється аналіз поточної діяльності; не встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників; не передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах. Результати якісного оцінювання ефективності управлінського контролю КП «Спецкомунтранс» вказують на задовільний ступінь його здатності до виконання поставлених завдань та досягнення визначеної мети, зокрема, свідчать про відсутність регламентів і норм його проведення. Такий стан справ вимагає в першу чергу організаційного розподіл контрольних функцій між окремими підрозділами та посадовими особами.

5.3 метою вдосконалення організації управлінського контролю у КП «Спецкомунтранс» запропоновано запровадити стандартизацію та уніфікацію контрольних процедур (стандарту управлінського контролю, посадової інструкції контролера з перевірки касової і платіжної дисципліни), що дозволить виконавцям контрольних процедур чітко усвідомити перелік завдань та обов'язків, повноважень, відповідальності, сутність виявлених фактів шахрайства і помилок, умови контрольного середовища, визначити методикку здійснення контрольного заходу, допоможе обрати необхідні прийоми і способи перевірки.

6. В роботі запропоновано використовувати у КП «Спецкомунтранс»

варіативну п'ятиблочну SMART-модель організації управлінського контролю. Застосування цієї моделі дозволяє своєчасно виявляти і мінімізувати необґрунтовані витрати, перерозподіляти обов'язки між співробітками та структурними підрозділами, реалізовувати заходи щодо підвищення продуктивності праці, зростання якості управлінського контролю і, як наслідок, результативності роботи підприємства. Використання такої технології у КП «Спецкомунтранс» сприятиме підвищенню якості надання послуг; прискоренню і оптимізацію логістичної інфраструктури; поліпшенню координації роботи підрозділів підприємства за допомогою виключення неефективних операцій, автоматизації господарських і фінансових процесів; проведення оперативної перевірки достовірності відповідної інформації на всіх рівнях керівництва.

Отже, викладені в цій роботі теоретичні положення та практичні пропозиції можуть бути використані в практиці діяльності сучасних підприємств при проектуванні систем управлінського контролю а також здійснення контрольних процедур.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Акентьева О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами». Донецьк, 2006. 20 с.
2. Аудит : учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова ; под ред. Ю. А. Данилевского. М. : ИД ФБК – ПРЕСС, 1999. 544 с
3. Баланс (Звіт про фінансовий стан) КП «Спецкомунтранс» за 2016 р.: Форма №2. Хмельницький, 2016. 2 с.
4. Баланс (Звіт про фінансовий стан) КП «Спецкомунтранс» за 2017 р.: Форма №2. Хмельницький, 2017. 2 с.
5. Баланс (Звіт про фінансовий стан) КП «Спецкомунтранс» за 2018 р.: Форма №2. Хмельницький, 2018. 2 с.
6. Баланс (Звіт про фінансовий стан) КП «Спецкомунтранс» за 2019 р.: Форма №2. Хмельницький, 2019. 2 с.
7. Баланс (Звіт про фінансовий стан) КП «Спецкомунтранс» за 2020 р.: Форма №2. Хмельницький, 2020. 2 с.
8. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні : системний підхід : монографія. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2018. 656 с.
9. Бардаш С.В., Осадча Т.С. Окремі аспекти якісного і кількісного оцінювання ефекту та ефективності внутрішнього контролю. *Економіка і держава*. 2011. № 11. С. 16–19.
10. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. М. : Финансы и статистика, 2014. 256 с.
11. Белік В. Д. Контроль в системі управління підприємством. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2010. № 1. С. 15–22.
12. Білуха М. Т Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підруч. К. : Влад і Влада, 2016. 320 с.

13. Благой В. В. Роль контролю в системе управления. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. Харків : Вид-во ХНАДУ, 2007. Ч. 2. 260 с. С. 153–154
14. Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». К., 2008. 21 с.
15. Булата Г.А. Стратегические аспекты управления развитием персонала организации. *Економика. Профессия. Бизнес*. 2016. № 1. С. 65-68
16. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации : моногр. М. : Экзамен, 2020. 320с
17. Бутинець Т. А. Класифікація господарського контролю : міф чи реальність? *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1. С. 12–15.
18. Бутинець Т. А. Система внутрішнього контролю фірми. *Економічні науки*. Сер. : Облік і фінанси. 2016. Вип. 7. С. 234–245.
19. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : моногр. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.
20. Гусаков А. Д. Денежное обращение и кредит СССР. М. : Госфиниздат, 1951. URL: <http://economic-info.biz/kredit-banki-dengi/platejnaya-distiplina.html>.
21. Ерохина, Л. И. Проблемы и перспективы функционирования системы внутреннего контроля налогообложения в управленческой инфраструктуре современного хозяйствующего субъекта : монография; под общ. ред. Л. И. Ерохиной; М. Форум, 2012. 383 с.
22. Звіт із праці КП «Спецкомунтранс» за січень-грудень 2016 р. : Форма №1-ПВ. Хмельницький, 2016. 2 с.
23. Звіт із праці КП «Спецкомунтранс» за січень-грудень 2017 р. : Форма №1-ПВ. Хмельницький, 2017. 2 с.
24. Звіт із праці КП «Спецкомунтранс» за січень-грудень 2018 р. : Форма №1-ПВ. Хмельницький, 2018. 2 с.
25. Звіт із праці КП «Спецкомунтранс» за січень-грудень 2019 р. : Форма №1-ПВ. Хмельницький, 2019. 2 с.

26. Звіт із праці КП «Спецкомунтранс» за січень-грудень 2020 р. : Форма №1-ПВ. Хмельницький, 2020. 2 с.
27. Звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами КП «Спецкомунтранс» за 2017 р.: Форма №1-П. Хмельницький, 2017. 4 с.
28. Звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами КП «Спецкомунтранс» за 2016 р.: Форма №1-П. Хмельницький, 2016. 4 с.
29. Звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами ТОВ НВФ «Адвісмаш» за 2020 р.: Форма №1-П. Хмельницький, 2020. 4 с.
30. Звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами КП «Спецкомунтранс» за 2018 р.: Форма №1-П. Хмельницький, 2018. 4 с.
31. Звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами КП «Спецкомунтранс» за 2019 р.: Форма №1-П. Хмельницький, 2019. 4 с.
32. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) КП «Спецкомунтранс» за 2017 р. : Форма №2. Хмельницький, 2017. 2 с.
33. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) КП «Спецкомунтранс» за 2016 р. : Форма №2. Хмельницький, 2016. 2 с.
34. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) КП «Спецкомунтранс» за 2020 р. : Форма №2. Хмельницький, 2020. 2 с.
35. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) КП «Спецкомунтранс» за 2018 р. : Форма №2. Хмельницький, 2018. 2 с.
36. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) КП «Спецкомунтранс» за 2019 р. : Форма №2. Хмельницький, 2019. 2 с.
37. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 9. С. 43– 46.
38. Контроль і ревізія : підруч. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., допов. і перероб. Житомир : Рута, 2002. 544 с.
39. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : моногр. К. : Ін форм.-аналіт. агентство, 2017. 429 с.

40. Костирко Р.О. Внутрішній контроль фінансово - економічної стійкості підприємства: зміна існуючої парадигми в кризових умовах. *Статистика України*. 2009. № 3. С 34-39.
41. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: вопросы теории и практики. М. : Экономика, 1982. 216 с.
42. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. М. : Финансы, 1970. 312 с.
43. Лаптев В.В. Правовая организация хозяйственных систем. М. : Юридическая литература, 1978. 168 с.
44. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. К. : АВРІО, 2005. 264 с.
45. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учеб. пособие; под ред. проф. М. В. Мельник. М. : ИДФБК-ПРЕСС, 2014. 520 с.
46. Мельничук О.В. Природа та особливості управлінського контролю. *Збірник тез щорічної звітної наукової конференції здобувачів вищої освіти Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова* (м. Хмельницький, 13 квітня – 15 квітня 2021 року). Хмельницький : Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, 2021. 363 с.
47. Мурашко М.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб.; за заг. ред. П. В. Мельника. К. : ЦУЛ, 2018. 311 с.
48. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2015. 224 с.
49. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства. *Економічний аналіз* : зб. наук. праць. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету, 2016. Т. 19. № 2. С. 109–116.
50. Новікова Х.К. Функціональна направленість контролю в системі управління діяльністю підприємства. *Сучасні проблеми управління підприємствами в умовах глобалізації та інтернаціоналізації: теорія, практика* : Міжнарод. наук.–практ. конф., м. Одеса, 27-28 берез. 2015 р.

- Одеса : ОНУ ім. І.І. Мечникова, 2015. С. 101–104.
51. Ольве Н. Г. Оценка эффективности деятельности компании. Практическое руководство по использованию сбалансированной системы показателей. М.: Изд-во «Вильямс», 2004. 304 с.
  52. Перспективи поліпшення стану розрахунків і фінансового стану підприємств. URL : <http://pidruchniki.com>.
  53. Петренко С.М. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку : моногр. Донецьк : ДонНУЕТ, 2013. 509 с.
  54. Примітки до річної фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» за 2017 р.: Форма №5. Хмельницький, 2017. 10 с.
  55. Примітки до річної фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» за 2019 р.: Форма №5. Хмельницький, 2019. 10 с.
  56. Примітки до річної фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» за 2018 р.: Форма №5. Хмельницький, 2018. 10 с.
  57. Примітки до річної фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» за 2016 р.: Форма №5. Хмельницький, 2016. 10 с.
  58. Примітки до річної фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» за 2020 р.: Форма №5. Хмельницький, 2020. 10 с.
  59. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 : із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1214 від 19.12.2014. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
  60. Романов А.Н. Внутренний контроль и аудит. *Бухгалтерский учет*. 2005. № 13. С. 39-61.
  61. Сіменко І.В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика : моногр. Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. 394 с.
  62. Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом; за ред. В. Є. Труш. Херсон : Олді-плюс, 2017. 227 с.

63. Смержанюк Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є. Внутрішній король в процесі управління виробництвом : навч. посіб. К. : Кондор, 2019 - 254 с.
64. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит : учеб. М. : ЗАО Финстатинформ, 2018. 239 с.
65. Статут Комунального підприємства «Спецкомунтранс»: затверджено рішенням Зборів засновників від 22.03.2018 р. , протокол №3. Хмельницький, 2018. 12 с.
66. Стефаник І.Б. Мета і завдання державного фінансового контролю підприємницької діяльності. *Фінанси України*. 2002. № 4. С 133-137.
67. Сухарева Л.А. Контроль в деятельности бухгалтера: история исследований, состояние и перспективы. *Бухгалтерский учет и аудит*. 2003. № 5. С. 15-19.
68. Ткаченко І.П., Гайдук А.В. Розрахунково-платіжна дисципліна підприємств: узагальнення підходів щодо управління її забезпечення. *Ефективна економіка*. 2012. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1404>.
69. Туркина, А. Е. Оценка эффективности риск-ориентированного внутреннего контроля. *Банковские услуги*. 2020. № 6. С. 25-32.
70. Фещенко О.П. Розрахунок показників фінансового стану господарський товариств з урахуванням нових форм фінансової звітності. *Бізнес інформ*. 2015. № 2. С.229–236.
71. Філозоф О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1789/1/37.pdf>.
72. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». Одеса, 2007. 16 с.
73. Хасанов, Б.А. Внутренний аудит в системе управленческого контроля. *Аудитор*. 2003. С. 42-44.

74. Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит : учеб. комплекс. Мн. : Книжный Дом, 2005. 48 с.
75. Чирва А.А. Проблеми побудови внутрішньогосподарського контролю виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах URL: file:///C:/Documents.../Downloads/есnof\_2012\_9(3)\_63.pdf.
76. Шеметов П.В. Эффективный управленческий контроль. *Элитариум: Центр дистанционного образования*. №1. 2014. С. 23-28.
77. Штейнман М.Я. Методологические проблемы экономического контроля в сельском хозяйстве. М. : СТХА, 2017. 56 с.
78. Юшкова С. Д. Методология стандартизации в системе контроля (на примере банковской деятельности). *Аудит и финансовый анализ*, 2012, №3. С.265-271.
79. Colbert Janet L., Bowen Paul L. Comparison of Internal Controls: COBIT, SAC, COSO and SAS 55/78. *IS Audit and Control Journal*, 1996. №4. P. 26-35.
80. Maxdone URL: <https://startpack.ru/application/micromiles>
81. Microsoft URL: To Do <https://templates.office.com/>
82. Todoist URL: <https://todoist.com/ru/>

**Виконала** студентка  
магістратури спеціальності  
073 Менеджмент  
заочної форми навчання  
«\_\_\_\_\_» червня 2021 р.

---

Підпис

**О.В. Мельничук**

---

Ініціали, прізвище

**Науковий керівник**  
доцент кафедри  
к.е.н., доцент  
«\_\_\_\_\_» червня 2021 р.

---

Підпис

**Н.П. Захаркевич**

---

Ініціали, прізвище

**Робота допущена до захисту:**  
завідувач кафедри  
д.е.н., професор  
«\_\_\_\_\_» червня 2021 р.

---

Підпис

**В.П. Синчак**

---

Ініціали, прізвище

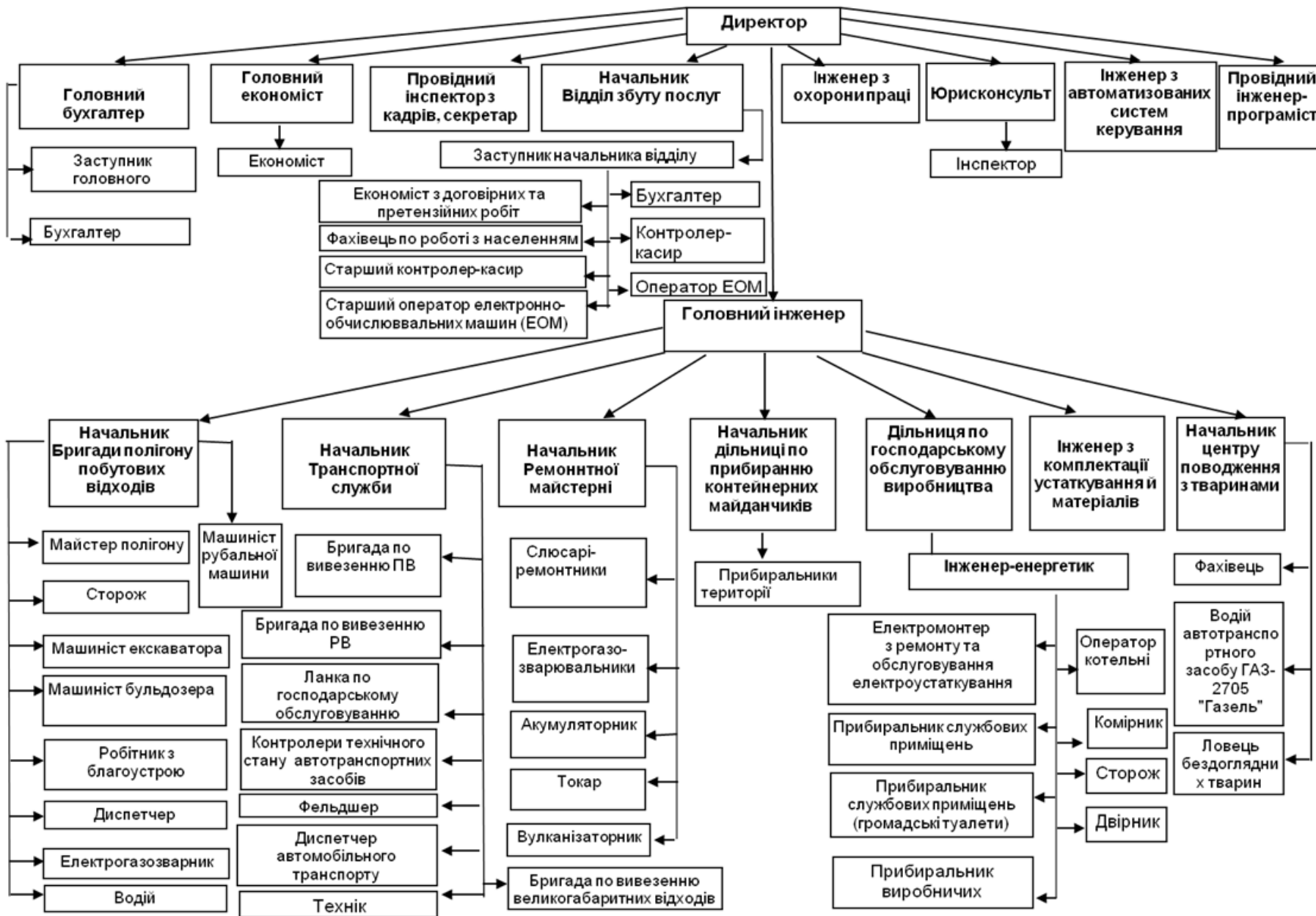


Рисунок А.1 – Організаційна структура ХКП «Спецкомунтранс»

Таблиця Б. Аналіз основних техніко-економічних показників підприємства за 2016-2020 р.

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	2016 р.	2017 р.	2018 р.	2019 р.	2020 р.	Темп росту 2016 р. до 2020 р., %
1	2	3		4	5	6	7	8
1.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, робіт, послуг	тис. грн.	26765	27711	39472	60701	66434	248,21
2.	Середньоспискова чисельність:	осіб	163	177	177	209	212	248,21
	- працівників							
	- робітників							
3.	Середньорічний виробіток:	тис. грн.	164,2	156,56	223,01	290,44	313,37	248,21
	- одного працівника							
	- одного робітника							
4.	Фонд оплати праці	тис. грн.	8048	10741,6	17993,6	23820,8	27179	337,71
5.	Середньомісячна заробітна плата одного працівника	грн.	4114,52	5057,25	8471,56	9497,93	10683,57	259,66
6.	Собівартість реалізованої продукції	тис. грн.	23352	24595	33192	45925	53726	230,07
7.	Чистий прибуток (збиток) всього	тис. грн.	208	214	-119	107	295	141,83
8.	Витрати на 1 грн. реалізованої продукції	грн.	0,9922	0,9923	1,0030	0,9982	0,9956	100,34
9.	Рентабельність/ збитковість продукції, робіт, послуг,	%	0,89	0,87	-0,36	0,23	0,55	61,65
10.	Рентабельність/ збитковість продажу	%	0,78	0,78	-0,3	0,18	0,44	57,14
11.	Середньорічна вартість основних засобів (за залишковою вартістю)	тис. грн.	29798,5	35305,5	48665	61682,5	230787	774,49
12.	Фондовіддача	грн./грн.	0,90	0,78	0,81	0,98	0,29	32,05

Примітка. Складено автором на основі даних КП «Спецкомунтранс» [3-7; 22-36; 54-58]

Таблиця В. Динаміка обсягу та структури надання основних видів продукції (послуг) на підприємстві за 2016-2020 рр.

Назва продукції (послуг)	2016 р.		2017 р.		2018 р.		2019 р.		2020 р.		Відхилення 2020 р. від 2016 р. (+, -), тис. грн.	Відхилення 2020 р. до 2016 р., %
	обсяг продукції, тис. грн.	питома вага, %	обсяг продукції, тис. грн.	питома вага, %	обсяг продукції, тис. грн.	питома вага, %	обсяг продукції, тис. грн.	питома вага, %	обсяг продукції, тис. грн.	питома вага, %		
Збирання, транспортування, утилізація та знешкодження побутових відходів	24163,44	90,28	25416,53	91,72	24598,95	62,32	46490,90	76,59	49314,0	74,23	25150,5	204,1
Збирання та заготівля окремих видів відходів як вторинної сировини	1447,987	5,41	1862,18	6,72	189,47	0,48	1207,95	1,99	1361,9	2,05	-86,1	94,1
Виготовлення, ремонт та обслуговування контейнерів для твердих побутових відходів	259,6205	0,97	160,72	0,58	359,20	0,91	934,80	1,54	1986,4	2,99	1726,8	765,1
Приймання і переробка гілля на міському полігоні ТПВ	224,826	0,84	157,95	0,57	532,87	1,35	807,32	1,33	963,3	1,45	738,5	428,5
Інші види послуг	669,125	2,5	113,62	0,41	13791,52	34,94	11260,04	18,55	12808,5	19,28	12139,4	1914,2
Всього товарна продукція (послуги)	26765	100	27711,00	100,00	39472,00	100,00	60701,00	100,00	66434	100	39669,0	248,2

Примітка. Складено автором на основі даних КП «Спецкомунтранс» [54-58]

Додаток В

Таблиця Г. Динаміка формування прибутку і фінансових результатів діяльності підприємства за 2016-2020 роки

№ з/п	Показники	Роки					Відхилення, тис. грн., +/-
		2016	2017	2018	2019	2020	
1.	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт послуг)	26765	27711	39472	60701	66434	39669
2.	Собівартість реалізованої продукції	23352	24595	33192	45925	53726	30374
3.	Валовий прибуток (збиток)	3413	3116	6280	14776	12708	9295
4.	Інші операційні доходи	109	318	284	227	144	35
5.	Адміністративні витрати	1706	1760	2388	4703	6687	4981
6.	Витрати на збут	1270	1444	1938	2766	3800	2530
7.	Інші операційні витрати	660	480	1801	5763	1132	472
8.	Фінансовий результат від операційної діяльності:	-114	-250	437	1771	1233	1347
	прибуток (+), збиток (-)	-	-	-	-	-	-
9.	Дохід від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
10.	Інші фінансові доходи	-	-	-	-	-	-
11.	Інші доходи	384	554	479	398	6824	6440
12.	Фінансові витрати	-	-	1033	1998	7684	7684
13.	Втрати від участі в капіталі	-	-	-	-	-	-
14.	Інші витрати	16	43	2	41	13	-3
15.	Фінансовий результат до оподаткування: прибуток (+), збиток (-)	254	261	-119	130	360	106
16.	Витрати з податку на прибуток	46	47	-	-	-	-
17.	Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	-	-	-	-	-	-
18.	Чистий фінансовий результат: прибуток (+), збиток (-)	208	214	-119	107	295	19

Примітка. Розраховано автором на основі даних фінансової звітності КП «Спецкомунтранс» [32-36]

## Додаток Д

### Стандарту управлінського контролю «Виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні підприємством»

#### ЗМІСТ

- 1. Загальні положення:**
  - 1.1. Основні поняття і визначення
  - 1.2. Мета, завдання стандарту та функції УК
  - 1.3. Сфера діяльності та значення стандарту
  - 1.4. Значення стандарту для контролю якості
  - 1.5. Взаємозв'язок із діючими нормативно-правовими актами і стандартами
- 2. Вимоги до професійного рівня виконавців, їх права, обов'язки, відповідальність**
- 3. Принципи здійснення контрольних процедур**
- 4. Умови, скоєння злочинів, об'єкти і параметри (критерії) управлінського контролю**
- 5. Організація контрольного заходу:**
  - 5.1. Загальне сприйняття процесу УК
  - 5.2. Підстави для проведення контрольного заходу (аналіз індикаторів та причин ініціювання)
  - 5.3. Попереднє ознайомлення і планування
  - 5.4. Основне дослідження
  - 5.5. Оформлення та надання результатів
  - 5.6. Моніторинг виконання результатів контрольного заходу
  - 5.7. Контроль якості проведення УК
- 6. Основні засоби, методичні прийоми і способи управлінського контролю**
- 7. Додатки**

#### 1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ:

##### 1.1. Основні поняття і визначення

Управлінський контроль (скор. – УК) — це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу. Мета УК полягає в сприянні раціональному використанню засобів праці, предметів праці і самої праці в підприємницькій діяльності, відповідній чинному законодавству і прийнятій обліково-економічній політиці підприємства.

Процедури контролю – це методи і правила, розроблені адміністрацією для того, щоб мати впевненість у тому, що: всі здійснювані господарські операції зареєстровані повністю і точно; всі помилки в процесі ведення справ та реєстрації даних по них виявляються максимально швидко; цілісність даних забезпечена обліковими регістрами або файлами комп'ютера; доступ до активів і пов'язаних із ними документів обмежений. Процедури контролю дають впевненість у тому, що цілі контролю будуть досягнуті і буде видана надійна фінансова інформація.

Шахрайство – маніпуляція; фальсифікація; зміна записів на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрів або документах; навмисне неправильне віднесення активів до різних статей; знищення або пропуск результатів операцій або документів; відображення операцій без розкриття їх змісту; підготовка і використання в обліку фальсифікованих первинних документів; неправильне застосування прийнятих на підприємстві облікової політики і управлінських рішень; заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою; порушення норм законодавства; неадекватні записи в обліку.

Помилка – ненавмисне відхилення від правильних дій, вчинків, думок; різниця між очікуваною або вимірною і реальною величиною; невідповідне відображення записів в обліку; арифметична помилка; неправильне або недостатнє відображення інформації в облікових формах; арифметична помилка; помилки в оцінці активів, пасивів і фінансових результатів; недогляд у повноті відображення операцій; логічна помилка; різні відхилення від правил контролю за діяльністю службових осіб; необґрунтованість застосування облікової політики; помилки при заповненні звітних форм; випадкові неправильні проводки.

Господарське правопорушення – протиправна дія або бездіяльність співробітника, яка порушує суб'єктивні права іншого учасника господарських відносин або третіх осіб та не відповідає встановленим нормам, стандартам, планам діяльності суб'єкта господарювання, визначених управлінськими організаційними регламентами з питань дотримання технології, постачання, виробництва та реалізації, а також дотримання трудової дисципліни та виконання прийнятих управлінських рішень.

Суб'єкт шахрайства – особа, або група осіб, що є співробітником підприємства (або особа, що залучена до співпраці на умовах контракту/угоди), що скоїли (намагались скоїти) господарське правопорушення. Дана особа може входити як до складу керівництва організації (мотивація – отримання бонусу; можливість стати акціонером (власником); отримання кредиту (позики) для організації та ін.), так і бути з числа рядових працівників організації (мотивація – отримання премії; прикриття крадіжок грошей і майна).

Предмет (об'єкт) шахрайства – матеріальна річ, інтелектуальний винахід/розробка, нематеріальні активи, документація, фінансова звітність тощо, що представляє певну цінність і стимулює підвищений інтерес або для шахрая, або для інших зацікавлених сторін. Даний стандарт охоплює наступні предмети (об'єкти) шахрайства – це дебіторська і кредиторська заборгованість, грошові кошти в касі та на рахунках в банку, фінансова звітність, управлінський персонал.

Об'єкт УК щодо виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні підприємством – це господарські операції, що відбуваються на підприємстві, документи, окремі або взаємопов'язані економічні, організаційні, інформаційні, технологічні або інші характеристики (результати) функціонування підприємства, стан яких можна оцінити кількісно та якісно, й співставити з еталоном або критерієм регламенту, положення, норми.

Підконтрольні суб'єкти – виконавці господарських операцій (служби, підрозділи підприємства, посадові особи тощо), результати яких перевіряються на предмет відповідності, законності, повноти, правильності, своєчасності, цільового спрямування, обґрунтованості та інших параметрів контролю.

Суб'єкт УК – контролюючий орган у межах підприємства (Служба контролю, управлінського аудиту) або управлінський контролер/співробітник бухгалтерії, який

підпорядковується Наглядовій Раді або дирекції підприємства у відповідності з посадовими обов'язками, законодавчо закріпленими в нормативно-правових актах і посадових інструкціях, здійснює контрольні дії щодо предмету УК.

Предмет УК щодо виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні підприємством – це 1) ступінь відповідності, законності, повноти, правильності, своєчасності, цільового спрямування, обґрунтованості здійснених господарських операцій; 2) причинно-наслідкові зв'язки економічних явищ і процесів, які спричиняють факти шахрайства та помилок в управлінні підприємством.

## **1.2. Мета, завдання стандарту та функції УК**

Мета стандарту – за допомогою стандартизації контрольних процедур допомагати контролеру у виявленні фактів шахрайства і помилок в управлінні підприємства.

Завдання стандарту – виявлення фактів господарських правопорушень; попередження шахрайства і помилок на підставі проведення контрольних заходів; забезпечення бізнесу надійною інформацією; збереження активів; забезпечення ефективності господарської діяльності; забезпечення відповідності обліку прийнятої облікової політики; забезпечення дотримання правил складання і подання бухгалтерської фінансової звітності.

Серед основних можна виділити сім функцій УК, а саме:

*Інформаційна функція* складається із забезпечення, збору, обробки достовірної інформації для суб'єктів контролю про дійсний стан об'єкту контролю для вироблення та реалізації ефективних управлінських рішень.

*Діагностична функція* направлена на вивчення, оцінку та систематизацію реального стану діяльності підприємства, виявлення прихованих резервів для розвитку, передчасне виявлення негативних явищ, таких як зловживання, крадіжки, банкрутство тощо.

*Превентивна функція* допомагає виявити небажані відхилення та запобігти негативних наслідків. Оцінка законності та доцільності операції ще на стадії її виникнення дозволить запобігти негативних наслідків ще до моменту їх появи. Як прояв превентивної функції виділяють:

- контроль повноважень, який забезпечує виконання операцій, в яких є сенс (тобто, операції, які не впливають на розвиток підприємства контроль повинен відхилити та відстежити зміни в облікових записих щодо прийняття відповідного рішення);

- контроль збереження забезпечує раціональність використання майна підприємства, запобігти незаконного присвоєння та крадіжки мана;

- документальний контроль забезпечує відображення в облікових регістрах всіх законних операцій, правильність оформлення операцій та записів та попередження видалення операції без відповідного дозволу.

*Комунікаційна функція* забезпечує підтримку зворотного зв'язку всередині підприємства між його підрозділами та зовнішнього середовища, забезпечує надання інформації для виконання діагностичної функції.

*Функція коригування* полягає у наданні пропозицій щодо корегувальних заходів до вже прийнятих управлінських рішень, пошук засобі для своєчасного усунення виявлених помилок та відхилень та попередження їх появи в майбутньому.

*Координаційна функція* забезпечує постійне та безперебійне функціонування управлінського контролю, злагодженість у роботі всіх суб'єктів контролю, забезпечення єдності та узгодження на всіх етапах управлінського процесу, відсутність у дублювання функціях.

*Функція оцінки* забезпечує як оцінку стану об'єкта контролю так і всієї системи УК взагалі, визначення ефективності її функціонування («витрати – економічний ефект»).

### **1.3. Сфера діяльності та значення стандарту**

*Сфера діяльності стандарту поширюється на такі напрямки управлінської діяльності підприємства:*

- Управління дебіторської і кредиторською заборгованістю з метою поліпшення платіжної дисципліни;

- Управління грошовими потоками підприємства для забезпечення сталого фінансового розвитку і ліквідності;

- Управління кадровим потенціалом, що забезпечує функціонування самого підприємства (провадження діяльності, виробництва, виконання всіх господарських операцій, у тому числі з грошовими коштами);

- Складання та подання фінансової звітності.

Вимоги Стандарту є обов'язковими для всіх співробітників контролюючого органу (Служба УК або бухгалтерії) та фахівців певних галузей, які залучені для здійснення контрольних процедур, що передбачає підготовку висновку (або звіту) за результатами контрольних заходів.

*Застосування Стандарту дозволить контролюючому органу:*

- деталізувати порядок проведення УК щодо виявлення фактів шахрайства та помилок в управлінні підприємством;

- зменшити трудомісткість контрольної роботи з виявлення і попередження фактів господарських правопорушень;

- забезпечити високу якість контрольної роботи і відповідність висновку (або звіту) за результатами контрольних заходів вимогам до його складання;

- знизити ризик висловлення невідповідного висновку;

- забезпечити обґрунтування (доказову базу) результатів контрольних заходів;
- запобігти виникненню конфліктних ситуацій між зацікавленими сторонами (виконавцями господарських операцій) і контролерами (виконавцями контрольних заходів щодо господарських операцій) задля ефективності контрольних процедур;
- забезпечити довіру до результатів УК, якщо його проведено у відповідності до вимог Стандарту.

#### **1.4. Значення стандарту для контролю якості**

Стандарт дає змогу здійснювати достатнє керівництво і нагляд за роботою внутрішніх контролерів та фахівців, що залучаються до проведення контрольних заходів, для забезпечення адекватної впевненості, що проведення УК відповідає вимогам якості за такими напрямками:

- професійні вимоги до контролерів, а також фахівців, що долучені до проведення контрольних процедур;
- делегування повноважень між контролерами, що залучені до проведення УК;
- загальне керівництво і нагляд за плануванням і здійсненням УК;
- виявлення недоліків під час проведення УК та визначення заходів щодо вдосконалення цього процесу;
- документування процесу УК для підтвердження висновків контролера щодо виявлених фактів шахрайства чи помилок;
- забезпечення довіри ініціатора контрольних дій до результатів УК;
- забезпечення відповідальності внутрішніх контролерів та спеціалістів за неупереджене та об'єктивне формулювання висновків за результатами УК.

#### **1.5. Взаємозв'язок із діючими нормативно-правовими актами і стандартами**

1. Господарський Кодекс України. Закон України від 16.01.2003 № 436-IV.
2. Карний Кодекс України. Закон України від 05.04.2001 № 2341-III.
3. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 № 322-VIII. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України № 996-XIV від 16.07.99 р.
4. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій. Постанова Держкомстату СРСР № 241 від 28.12.89 р.
5. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання». Наказ Мінфіну України № 20 від 31.01.2000 р.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість». Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. N 237.
7. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88.
9. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань. Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.
10. ISO 9000-2000 «Системи управління якістю та управлінський аудит».
11. ГОСТ ИСО 9001-2000 «Система менеджмента качества. Основные положения и словарь».
12. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, Наказ Міністерства фінансів України 28.03.2013 N 433.
13. Internal Control – Integrated Framework (2013) (пер. укр. Управлінський Контроль – Комплексна Рамкова Програма (2013) / Комитет спонсорских организаций (COSO).
14. Иллюстративные инструменты для оценки эффективности системы внутреннего контроля и внутреннего контроля за внешней финансовой отчетности (ICEFR): Сборник подходы и примеры / Комитет спонсорских организаций (COSO)
15. Угода Про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони.
16. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита (Стандарты). / The Institute of Internal Auditors (международный Институт внутренних аудиторів).

## **2. ВИМОГИ ДО ПРОФЕСІЙНОГО РІВНЯ ВИКОНАВЦІВ, ЇХ ПРАВА, ОБОВ'ЯЗКИ, ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ**

Принцип професійності є першочерговим для суб'єктів УК і характеризується наступними вимогами: компетентність, професійна відповідальність, спілкування з посадовими особами підконтрольних суб'єктів господарювання та використання засобів комунікації, безперервність освіти, підтримка репутації професії, контроль якості роботи, відповідність кодексу етики.

Керівник служби УК несе відповідальність за організацію та якісне проведення контрольних заходів, забезпечує високу якість проміжної і результатної документації, що готуються групою.

В круг обов'язків керівника служби УК, що також закріплено посадовою інструкцією, входить:

- підбір бухгалтерів, контролерів, аудиторів та експертів для здійснення УК, забезпечення наявності у членів групи перевіряючих адекватних знань з економіки підприємства, обліку і контролю, юриспруденції і підконтрольний суб'єкт, в межах якого вона виконується;
- здійснення керівництва групою контролерів і експертів, делегування повноважень, контроль за ходом перевірок і оцінка ефективності їх роботи;
- здійснення контролю за всіма аспектами, що перевіряються в ході контрольних заходів, і координація дій з керівниками інших підрозділів підприємства, в тому випадку, якщо в ході перевірок з'ясовуються питання, що мають відношення до діяльності організацій, які знаходяться в їх веденні;
- здійснення контролю за витрачанням засобів, виділених на проведення перевірок, і своєчасне завершення перевірок;
- проведення консультацій і експертиз в процесі УК;
- інформування керівництва підприємства про хід УК і виникаючі проблеми;
- забезпечення виконання стандартів і методичних рекомендацій з УК;
- контроль за якістю складання робочих документів підлеглими контролерами та їх підтвердження за посередництвом візування;
- розгляд проектів звітів про результати УК та їх коригування;
- подання звіту УК до керівництва підприємства або ініціатора перевірки;
- приймання участі в моніторингу виконання рекомендацій за результатами УК;
- забезпечення гарантій безпечного зберігання інформації та контролю за доступом до інформації, недопущення розголошення конфіденційної інформації.

Рядові контролери виконують обов'язки, покладені на них керівником служби УК або іншим призначеним ним посадовцем, що також закріплено посадовими інструкціями. Їх обов'язки включають:

- збір та обробку інформації щодо об'єктів УК, проведення розрахунків та інших контрольних процедур;
- підготовку якісних робочих документів;
- дотримання вимог посадової інструкції, законодавства, стандартів і методичних рекомендацій з УК;
- дотримання вимог конфіденційності інформації;
- виявлення випадків недотримання затверджених стандартів і методів роботи іншими членами групи;
- виявлення можливостей для проведення інших перевірок.

Керівник служби УК зобов'язаний вже на початковому етапі планування УК визначити, чи будуть потрібно для його проведення експерти, що володіють технічною кваліфікацією або спеціальними знаннями, якими не володіють штатні контролери. Виявлення потреб в таких фахівцях на ранній стадії організації УК дає можливість завчасно підібрати необхідних фахівців і залучити їх до участі в контрольних заходах на договірних засадах (наприклад, для проведення статистичного моделювання, для широкої перевірки комп'ютерних систем, для перевірки складних даних по інженерії або технології процесів).

Всі документи грошового, матеріального, розрахункового та кредитного характеру, що служать підставою для прийому і видачі грошей, товарно-матеріальних та інших цінностей, а також документи, що містять кредитні та розрахункові зобов'язання підприємства перед іншими господарюючими суб'єктами, без підпису Головного бухгалтера або особи, ним уповноваженої на те, недійсні. Йому надано також право оглядати всі укладені підприємством договори, угоди на отримання або відпуск цінностей, на виконання робіт, накази про встановлення посадових окладів і про преміювання працівників інші документи/операції, що визначені управлінськими регламентами підприємства.

### **3. ПРИНЦИПИ ЗДІЙСНЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ПРОЦЕДУР**

До основних принципів здійснення контрольних процедур належать:

- принцип законності – необхідність дотримання суб'єктами УК норм, встановлених у відношенні їх діяльності відповідними нормативно-правовими актами (у тому числі, посадовими інструкціями і даним Стандартом);
- принцип незалежності – в діяльності суб'єктів УК передбачається фінансова, функціональна і організаційна незалежність контролюючого органу від підконтрольного суб'єкту;
- принцип об'єктивності (достовірності) – відсутність суб'єктивних і політичних оцінок у діяльності контрольних органів, що досягається завдяки визначенню відповідальності за достовірність результатів контрольних заходів, а також існуванню обмежень на розповсюдження проміжних матеріалів УК (передніх перевірок), які можуть містити не до кінця перевірену інформацію;
- принцип наукової обґрунтованості – базується на положеннях діалектичної теорії пізнання, враховує вимоги економічних законів, використовує досягнення НТП, новітні прогресивні методи економічних досліджень;
- принцип самодостатності системи контролю, що передбачає наявність такого складу елементів контролюючої системи (суб'єкт, об'єкт, процес, контрольне середовище і комунікативний блок), який забезпечує ефективність її функціонування й розвитку;
- принцип ефективності, що передбачає оцінку витрат, пов'язаних з проведенням контрольних заходів, ефективністю відволікання людей від поточної роботи, величиною і тяжкістю виявлених господарських порушень, тобто чим нижче грошові витрати та чим вищий результат контрольних заходів, тим вище ефективність УК;
- принцип відповідальності – передбачає наявність три аспектною відповідальності: 1) відповідальність посадових осіб, що реалізують контрольні повноваження; 2) відповідальність підконтрольних суб'єктів у разі виявлення порушень у їх діяльності; 3) відповідальність осіб, на які покладені зобов'язання по виконанню рекомендацій УК. Важливо, щоб відповідальність будувалася з урахуванням прав і функціональних обов'язків відповідних органів і посадових осіб;
- принцип нерозголошення комерційної таємниці – відсутність доступу різних державних органів і широкого кола суспільства до результатів контрольних заходів, з метою інформаційної безпеки підприємства;
- принцип плановості – розробка плану контрольних заходів (контроль результату) на майбутній звітний період, що затверджується суб'єктом УК і керівником підприємства на підставі індикаторів або за зверненням ініціатора (власник, Рада Директорів, Наглядова Рада, керівник). Однак кризовий характер індикаторів, наявність умов скоєння шахрайства можуть спричинити потребу в позапланових контрольних заходах. Превентивний і поточний характер УК передбачає регулярного проведення заходів контролю (перевірка документів перед здійсненням і в ході проведення господарської операції);
- принцип професійності – стосується осіб, які здійснюють процедури УК, і характеризується наступними вимогами: компетентність, професійна відповідальність, спілкування з посадовими особами підконтрольних суб'єктів господарювання та використання засобів комунікації, безперервність освіти, підтримка репутації професії, контроль якості роботи, відповідність кодексу етики;
- принцип дієвості – можливість практичного використання результатів і

рекомендацій УК, розробки конкретних заходів з метою позитивного впливу на подальший процес господарської діяльності підприємства.

Крім зазначених принципів, під час проведення УК слід дотримуватися державного підходу – оцінка певних проявів економічного життя підприємства здійснюється з урахуванням *державної* (сплата податків), *економічної* (розвиток певної галузі), *соціальної* (виплата заробітної плати і соціального внеску), *екологічної* (уникати забруднення зовнішнього середовища), *міжнародної* (для суб'єктів зовнішньо економічних відносин) *політики*.

#### 4. УМОВИ СКОЄННЯ ЗЛОЧИНІВ, ОБ'ЄКТИ І ПАРАМЕТРИ (КРИТЕРІЇ) УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

До умов скоєння злочинів слід віднести:

- об'єкт шахрайства недостатньо добре контролюється;
- суб'єкта шахрайства має можливість уникати процедури управлінського контролю;
- контрольне середовище, зовнішній фон і тон вищого керівництва не сприяють запобіганню шахрайству, а навіть навпаки, потурають і стимулюють його вчинення;
- керівництво зневажає встановлені правила, переходить межі відповідальності та нехтує управлінським контролем;
- завелике навантаження на співробітника за низькою оплатою його праці призводить до морального виправдання шахрайських дій, однак не полегшує його покарання;
- наявність перешкод для ефективного виконання функцій облікового персоналу;
- недосконалість автоматизованої системи обліку;
- нечітке, нерегламентоване розмежування функцій та обов'язків між виконавцями господарських операцій та особами, що їх документують і перевіряють;
- мінливість законодавства, напрямків діяльності підприємства, наказів керівництва або документального оформлення операцій;
- нерегулярність здійснення операцій;
- постійна зміна контрагентів.

Об'єкти і параметри УК щодо виявлення фактів шахрайства і помилок за умови недоліків бухгалтерського обліку та звітності доречно представити у табл. 1.

Таблиця 1. Об'єкти і параметри контролю щодо виявлення фактів шахрайства і помилок з готівковими і безготівковими коштами

Об'єкти УК	Параметри УК (слід перевірити ...)
Робочий план рахунків	Наявність і відповідність затвердженому Міністерством фінансів України Плану рахунків. Існування зайвих рахунків в обліку.
Графік документообігу	Наявність і відповідність здійснюваним на підприємстві господарським операціям. Дотримання його виконання.
Облікова політика	Наявність і відповідність законодавству України і стандартам бухгалтерського обліку. Дотримання облікових оцінок під фіксування в обліку активів, пасивів
Ліміт каси	Встановлення і щоденне дотримання.
Договори про матеріальну відповідальність	Складені чи ні у відповідності до норм законодавства з визначенням кола відповідальності
Депонована заробітна плата	Строковість повернення до банку, правильність віднесення на рахунок обліку.
Первинні документи	Правильність оформлення, наявність візування для дозволу на видачу з каси або списання коштів з
Рух коштів	Цільове призначення, санкціонування

Зведені і звітні документи	Правильність і своєчасність складання, відповідність даним первинних документів, наявність підписів. Повнота відображення сум.
Ресстри бухгалтерського обліку	Правильність кореспонденції рахунків, своєчасність занесення даних, відповідність даним зведених документів. Повнота відображення сум.
Внесення даних в електронну систему обліку	Правильність і своєчасність. Обмеженість доступу і зміни даних у минулих періодах
Схоронність коштів у сейфах і зоні каси	Обмеженість доступу осіб (окрім МВО) до сейфу і каси.
Процедура інкасації готівки	Неухильне дотримання і постійність процедури.
Підстави для здійснення касових операцій та операцій через рахунки в банку	Обґрунтованість і погодженість з керівництвом

## 5. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОГО ЗАХОДУ

### 5.1. Загальне сприйняття УК

Організаційна модель управлінського контролю на підприємстві в цілому представлена в роботі. Дана модель рекомендується для впровадження на підприємстві, однак може бути трансформована й під інші галузі, що підтверджує її актуальність.

### 5.2. Підстави для проведення контрольного заходу (аналіз індикаторів та причин ініціювання)

Під час підготовки до проведення заходів УК доцільно вивчити результати попередніх форм контролю (інвентаризацій, зовнішнього аудиту тощо). В залежності від об'єкта і предмета УК вивчаються аналітичні записки в розрізі показників для тематичного контролю (наприклад, стану платіжної або касової дисципліни – розглянуто у п.3.1 і п.3.2 даної дисертації), що визначає напрямки контрольних заходів на виконання управлінським контролером.

До основних загальних індикаторів можна віднести:

- невиконання основної місії підприємства, провадження видів діяльності, що не затверджені Статутом;
- низьку якість продукції та недоліки в послугах;
- велику кількість скарг або апеляцій від контрагентів, податкової служби, служби захисту прав споживачів, громадськості, інвесторів або власників підприємства;
- тенденції змін в рівнях рентабельності, ресурсів у порівнянні з робочим навантаженням за кілька періодів;
- робота з відставанням у графіці або робота поверхнормово;
- не достовірність використання ресурсів;
- нераціональність організаційної структури підконтрольного суб'єкту (великий апарат управління, дублювання функцій, введення посад з невизначеними функціями);
- застарілу технологію виробництва, надання послуг або управління;
- перевитрати ресурсів або необґрунтовану їх економію;
- не виконання планових показників;
- велика кількість зайвих документів, що збільшують навантаження на облікову та управлінську систему тощо.

Аналіз індикаторів дозволяє встановити причини проведення УК або спростувати його ініціювання.

### 5.3. Попереднє ознайомлення і планування

На стадії попереднього ознайомлення і планування здійснюються такі заходи:

- Отримання всебічного розуміння діяльності підконтрольного суб'єкту, мети його діяльності;
- Узагальнений огляд меж УК, його мети, визначення кола об'єктів та параметрів

контролю;

- Розгляд основних систем, процедур і засобів контролю підконтрольного суб'єкту для окреслення можливих зон ризику нераціонального використання ресурсів;
- Оцінка можливих ризиків нераціонального та упередженого здійснення УК;
- Підготовку програми, плану УК, методичних рекомендацій для його здійснення, інструкцій або індивідуальних графіків проведення для виконавців контрольних процедур, положення про створення робочої групи контролерів (наприклад, інвентаризаційної комісії)

Для підтвердження раціональності контрольних заходів необхідно визначитися з витратами на проведення УК, встановити обсяги і вартість матеріальних ресурсів (складання кошторису), строки та обсяги робіт з паралельним визначенням кількості членів контролюючого органу за штатом і вартість їх трудовитрат, витрати на відрядження, транспортні витрати, можливість залучення експертів з певної галузі знань і оплату їх послуг, технічні та технологічні витрати (наприклад, впровадження системи автоматизованої обробки даних). У випадку підтвердження раціональності проведення контрольних заходів приймається рішення про початок основного дослідження, яке закріплюється наказом керівництва, що зацікавлений у результатах УК, а також наказом контролюючого органу, на який покладається відповідальність за здійснення контрольних процедур.

#### **5.4. Основне дослідження**

Наступним етапом УК є збирання, накопичення, групування та систематизація інформації про об'єкти дослідження, в межах якого здійснюються такі види робіт:

- деталізоване вивчення і аналіз об'єктів УК, визначення джерел і способів отримання інформації;
- збір, систематизація та групування наявних даних у робочих документах контролерів;
- аналіз матеріалів інших перевірок, аналітичних висновків і результатів оцінки роботи підконтрольного суб'єкту;
- проведення контрольних заходів згідно розроблених і затверджених на підприємстві методичних рекомендацій стосовно конкретного об'єкту УК (у дисертації запропоновано науково-методичні положення управлінського контролю «Дотримання платіжної дисципліни на підприємстві», а також «Дотримання касової дисципліни на підприємстві»).

#### **5.5. Оформлення та надання результатів**

Для планових перевірок на підставі робочих документів контролерів після проведення контрольних процедур Керівник Служби УК формує висновок за підсумками контрольного заходу.

Якщо контрольні процедури проводяться регулярно (санкціонування господарських операцій), то висновку не передбачається, тільки в разі встановлення порушення надається зауваження до посадової особи, що визначена у відповідній інструкції (наказі).

Масштабність та ступінь виправності порушень чи відхилень впливають на встановлення доцільності здійснення певних господарських операцій, необхідність зміни їх виконавців або складу облікового персоналу, технологію обробки документів. В разі відсутності недоліків готуються рекомендації підвищення ефективності управління. Негативний висновок управлінського контролера прокує припинення, господарських операцій встановлення відповідальних осіб за неефективне використання ресурсів або неналежне виконання обов'язків та притягнення їх до відповідальності.

Крім того, на стадії завершення перевірки відбувається обговорення результатів з керівниками підконтрольного суб'єкту та замовниками УК, внесення відповідних коректив, остаточне оформлення та затвердження висновку/звіту з УК, подання звіту замовникам та керівництву підконтрольного суб'єкта.

#### **5.6. Моніторинг виконання результатів контрольного заходу**

На стадії подальшого зовнішнього моніторингу керівник структурного підрозділу, який готував висновок/звіт з УК, встановлює контроль за проходженням наданих пропозицій щодо внесення змін до чинних правил і щоквартально інформує керівництво підприємства про їх впровадження. Крім того, можуть бути організовані спеціальні заходи для аналізу кількості реалізованих рекомендацій, а також здійснюватися моніторинг індикаторів і тенденцій розвитку підприємства.

Під час моніторингу слід звертати увагу на проблемні ділянки господарської діяльності, що були встановлені в ході контрольних заходів, та здійснювати аналіз основних показників діяльності підприємства. Отже моніторинг рекомендацій є частиною процесу УК.

#### **5.7. Контроль якості проведення процедур УК**

Забезпечення якості є процесом виконання встановлених вимог і процедур планування, здійснення УК і оформлення результатів контрольних заходів, що визначають якість їх проведення.

Контроль якості здійснюється шляхом перевірки відповідності процедур планування, здійснення перевірки і оформлення результатів контрольних заходів встановленим вимогам в цілях оцінки рівня їх якості.

Підвищення якості є процесом усунення недоліків проведення контрольних заходів і вдосконалення УК, спрямованого на досягнення більш високого рівня якості його проведення.

Контроль якості контрольних заходів контролюючого органу повинен здійснюватися за допомогою проведення:

- а) попереднього контролю якості;
- б) поточного контролю якості;
- в) подальшого контролю якості.

Попередній контроль якості здійснюється при формуванні плану роботи контролюючого органу на черговий рік, який повинен забезпечувати:

- виконання задач, визначених управлінськими регламентами про контролюючий орган;
- рівномірний і збалансований розподіл контрольних заходів щодо підконтрольних суб'єктів та об'єктів УК;
- проведення всіх етапів УК та виконання на кожному з них відповідних процедур, встановлених Стандартами контролю та іншими управлінськими регламентами контролюючого органу;
- раціональне і ефективне використання трудових, фінансових і матеріальних ресурсів контролюючого органу, що спрямовуються на рішення його задач.

Поточний контроль якості здійснюється шляхом проведення перевірок результатів діяльності групи контролерів після завершення кожного етапу контрольного заходу. Поточний контроль включає перевірки відповідності виконуваної членами групи контролерів роботи плану УК, а їх дій – встановленим функціям за посадовими інструкціями і дорученим завданням. В групі перевіряючих повинен бути забезпечений належний контроль за роботою всіх її членів. Контроль включає керівництво співробітниками, що здійснюють УК, і моніторинг їх діяльності з метою забезпечення досягнення мети, поставленої в рамках перевірки.

Подальший контроль якості організації та проведення УК здійснюється шляхом оцінки результатів контрольних заходів, позитивним моментам та недолікам у ході перевірки, які керівник групи контролерів доповідає ініціатору контрольних заходів, з подальшим доведенням його рішень до контролерів, що здійснювали контрольні процедури.

Під час контролю якості проведення УК рекомендується використання переважно документальних методичних прийомів і способів, саме перевірки: формальну, арифметичну, експертну, логічну, нормативно-правову, економічну, зустрічну. Крім того, доречно здійснювати опитування учасників УК у формі інтерв'ю (усна бесіда) та анкетування (письмове опитування).

## **6. ОСНОВНІ ЗАСОБИ, МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ І СПОСОБИ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ**

УК передбачає застосування наступних методичних прийомів і способів:

1) загальнонаукові методичні прийоми дослідження об'єктів – діалектичний метод (спостереження й вимірювання, аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, гіпотетичний метод, метод аналогій, порівняння, моделювання, абстрагування);

2) емпіричні методичні прийоми (експеримент; інвентаризація; хронометраж робіт; контрольні запуски обладнання, сировини і матеріалів у виробництво; службове розслідування; експертизи різних видів; інтерв'ю; моніторинг);

3) документальні методичні прийоми контролю (формальна, арифметична, нормативно-правова, зустрічна перевірки; взаємний контроль; відновлення кількісно-сумового обліку);

До основних засобів (процедур) УК слід віднести:

- перевірка первинних облікових документів при прийнятті до обліку;
- документальне підтвердження і санкціонування всіх бухгалтерських записів;
- розподіл обов'язків між різними особами: з підготовки первинного облікового документа, за санкціонування господарської операції, за рознесенні операції за рахунками обліку;
- контроль за взаємопов'язаними операціями (наприклад, перерахування коштів та отримання товару);
- зустрічна перевірка (Акти звіряння з постачальниками і дебіторами);
- перевірка повноти бухгалтерських записів при внесенні їх в комп'ютер;
- звірка рахунків зі складанням пробного балансу;

- звірка даних обліку: 1) з виписками з рахунків у банках; 2) з залишками, виведеними по касовій книзі; 3) матеріальних звітів з даними первинних документів;
  - запобігання зловживань в результаті таємної змови працівників: поділ обов'язків, ротація обов'язків, надання регулярних щорічних відпусток всім працівникам відповідно до графіка
  - здійснення контролю за дотриманням кошторисів витрат;
  - запобігання виникнення простроченої дебіторської заборгованості;
  - перешкодження довірливих стосунків окремих співробітників між зовнішніми контрагентами (можливість змови проти інтересів підприємства; передача інформації, що становить комерційну таємницю, третім особам);
  - проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
  - забезпечення збереження та конфіденційності інформації:
- а) контроль доступу до терміналів (автоматизованим робочим місцям) — паролі, ключі — кожен термінал має свій дозволений коло доступу;
- б) створення резервних копій банків даних, що підлягають автоматичній зміні або допомагають у відновленні інформації.

На практиці доцільно використовувати наступні процедури контролю: контролю повноти даних, точності даних, дозволу (санкціонування) операцій, збереження активів і записів, внутрішньогосподарські перевірки.

Процедури контролю *повноти даних* призначені для отримання впевненості в тому, що дані по всіх господарських операціях внесені в облікові реєстри (комп'ютерні файли) і прийняті на обробку. При їх відсутності існує ймовірність втрати документів, їх неправильної сортування, а значить, і неправильної реєстрації даних про господарські операції. До таких процедур відносяться:

- нумерація всіх первинних документів в момент здійснення господарських операцій (або попередньо) та їх облік після обробки;
- перевірка обробки всіх даних шляхом застосування перевірочних сум (порівняння кількості документів до і після обробки, спосіб подвійного запису, балансовий метод та ін.);
- узгодження даних з різних джерел (наприклад, порівняння даних за виписаними рахунками на оплату і накладним на відвантаження продукції);
- порівняння вхідних даних з показниками, що містяться в інших документах.

При комп'ютерній обробці інформації контролюється повнота внесення даних, оброблених комп'ютером, включаючи визначення, поповнення та підсумовування даних за господарськими операціями. Ці дії виконуються з використанням програмованих процедур бухгалтерського обліку (програмних комплексів).

Процедури контролю *точності даних* необхідні для отримання впевненості в тому, що дані по кожній господарській операції відображені в обліку своєчасно і в повному обсязі, правильно рознесені по рахунках. Точність досягається впровадженням процедур контролю за результатами розрахунків, загальною вартістю, додаванням і класифікацією рахунків. До таких процедур відносяться арифметична перевірка правильності облікових записів і звірка розрахунків.

Процедури контролю дозволу (санкціонування) операцій спрямовані на забезпечення законності операцій. До таких процедур відносяться: — перевірка правильності документообігу;

- видача дозволу на вчинення окремих господарських операцій або підтвердження доцільності їх вчинення уповноваженими співробітниками адміністрації (підписання розрахунково-платіжних документів, затвердження авансових звітів, актів списання майна та ін.);
- встановлення кола осіб, уповноважених на вчинення певних операцій (отримання коштів з каси під звіт на господарські потреби або на відрядження, відпустку продукції або матеріалів зі складу, отримання товарно-матеріальних цінностей у постачальників та ін.);
- огляд товарно-матеріальних цінностей при їх оприбуткуванні або відпустці і порівняння їх змісту, кількості та стану з даними первинних документів (накладних, рахунків- фактур, актів приймання-передачі та ін.).

Процедури контролю збереження активів і записів засновані на обмеженні доступу до активів і бухгалтерських записів (у комп'ютерному середовищі — наявність паролів доступу) організації осіб, які не мають на це повноважень, попередженні розкрадань, знищення або псування активів, знищення або викривлення інформації в облікових реєстрах і документах. Вони включають: створення надійної контрольно-пропускної системи в організації, встановлення засобів охорони, сигналізації, сейфів, пристрою для

обладнання складських приміщень тощо, а також періодичне проведення внутрішніх інвентаризацій. Введення до штату спеціаліста з інформаційних технологій дозволить контролювати стан автоматизованої системи обліку, попереджати несанкціоновані операції, зміни у минулих періодах, втручання в систему осіб, які не мають на це повноважень, забезпечувати збереження і відновлення бази даних у разі непередбачуваних ситуацій.

Внутрішньогосподарські перевірки припускають ретельний і безперервний огляд виконання попередніх контрольних процедур, сприяють своєчасному виявленню помилок, націлюють співробітників на кваліфіковане виконання своїх обов'язків. Вони включають окремі адміністративні дії зі спостереження за виконанням всіх запропонованих процедур контролю, результати яких представляються у вигляді звітів, доповідних записок. Корисно також дослідження динаміки господарських показників, порівняння планових і кошторисних величин з фактично досягнутими і з'ясування причин розбіжностей.

## 7. ДОДАТКИ

*Рекомендуються до затвердження:*

План заходів управлінського контролю на рік (таблиця 2).

Робочий план проведення контрольних заходів (таблиця ).

Таблиця 2. ПЛАН ЗАХОДІВ УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА РІК  
(фрагмент)

Період проведення	Контрольні заходи (процедури)	Відповідальний виконавець	Підпис про ознайомлення
наприкінці робочого дня	інвентаризація каси	старший касир	
щомісячно 5 числа	зустрічна перевірка (Акти звіряння з постачальниками і дебіторами)	бухгалтер з розрахунків	
щомісячно 30 числа	інвентаризація ТМЦ	інвентаризаційна комісія	
10-15 листопада	інвентаризація нематеріальних активів	інвентаризаційна комісія	
1-10 грудня	інвентаризація основних засобів	інвентаризаційна комісія	
15-25 грудня	інвентаризація розрахунків	інвентаризаційна комісія	
щомісячно 1 числа	зустрічна перевірка залишків на рахунку в банку з банківськими виписками	Головний бухгалтер	
наступний день після надходження ТМЦ	взаємна перевірка документів від МВО про прийняття ТМЦ на склад, товарних звітів з документами постачальника	бухгалтер з обліку ТМЦ	
перед видачею коштів	санкціонування видачі грошей з каси за винятком торгівельної операції	Головний бухгалтер	

Таблиця 3. РОБОЧИЙ ПЛАН ПРОВЕДЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ЗАХОДІВ (зазначається напрямок / тема перевірки)

1. Підконтрольний суб'єкт (зазначається підрозділ або особа, діяльність якої буде перевірятися досліджувалася – виконавець)

№ з/п	Об'єкти перевірки	Прийоми і способи дослідження	Джерела отримання інформації	Вихідний робочий документ	Строки проведення контрольних процедур	Виконавці	Підпис про ознайомлення

1. Виконавці надають матеріали за результатами контрольних заходів до «\_\_»\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

2. Строк підготовки проекту висновку / звіту про результати УК до «\_\_»\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

3. Контроль за виконанням робочого плану проведення контрольних заходів покладено на Керівника групи

(П.І.Б., посада) (підпис про ознайомлення)