

12. Офіційний сайт UNCTAD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://unctad.org>.
13. Офіційний сайт Ecommerce Europe [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.ecommerce-europe.eu>.
14. Офіційний сайт Української асоціації директ-маркетингу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uadm.com.ua>.
15. «Дельта Банк» став партнером дослідження ринку електронної комерції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://deltabank.com.ua/press/news/2015/02/2119/>.
16. Исследование рынка электронной коммерции 2013–2014 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.uadm.com.ua/ecommerce/2014/>.
17. Рейтинг Forbes: кто лидирует в украинской Интернет-торговле? // Forbes. – 2014. – № 10 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://forbes.net.ua/magazine/forbes/1380331-rejting-forbes-kto-lidiruuet-v-krainskoj-internet-torgovle>.
18. Internet Trends Report 2015 by Kleiner Perkins Caufield & Byers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kpcb.com/blog/2015-internet-trends>.
19. В prom.ua рассказали о покупках украинцев онлайн [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://e-commerce.com.ua/2015/04/v-prom-ua-rasskazali-o-pokupkax-ukraincev-on/>.
20. «Кризисный» рейтинг украинских Интернет-магазинов по сегментам – итоговое исследование УАДМ за 2014 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ain.ua/2015/05/28/582480>.
21. Аналіз впливу Угоди про асоціацію з ЄС на комплексний розвиток електронних сфер урядування, закупівель та комерції. Електронна комерція [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eb.dep145.org.ua/node/5>.

УДК 657.471.12:658(477)(043.5)

**Предко І.Ю.**  
аспірант

*Національної академії статистики, обліку та аудиту  
Держкомстату України*

## ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ПРИ ОБРАННІ СТРАТЕГІЇ РЕСТРУКТУРИЗАЦІЇ

У статті розкрито особливості контрольного забезпечення діяльності підприємств України в умовах вибору стратегії реструктуризації. Розвиток теорії контролю діяльності суб'єктів господарювання, а саме розробка теорії ризик-орієнтованого аудиту, надає можливість теоретичного та методологічного обґрунтування контрольного забезпечення діяльності підприємств в умовах кризи.

**Ключові слова:** контрольне забезпечення, теорія, методологія, ризик-орієнтований аудит, ризики.

### **Предко И.Ю. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРИ ВЫБОРЕ СТРАТЕГИИ РЕСТРУКТУРИЗАЦИИ**

В статье раскрыты особенности контрольного обеспечения деятельности предприятий Украины в условиях выбора стратегии реструктуризации. Развитие теории контроля деятельности субъектов хозяйствования, а именно разработка теории риск-ориентированного аудита, предоставляет возможность теоретического и методологического обоснования контрольного обеспечения деятельности предприятий в условиях кризиса.

**Ключевые слова:** контрольное обеспечение, теория, методология, риск-ориентированный аудит, риски.

### **Predko I.Yu. ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF INTERNAL CONTROL FOR ENTERPRISES WHEN SELECTING RESTRUCTURING STRATEGIES**

The work reveals the features of the control of providing of activity of enterprises of Ukraine in conditions of choice of restructuring strategy. The development of the theory of control of business entities, namely, the development of the theory of risk-oriented audit provides the opportunity of theoretical and methodological substantiation of the control of providing of activity of enterprises in crisis conditions.

**Keywords:** control software, theory, methodology, risk based audit, risk.

**Постановка проблеми.** Для успішного функціонування і розвитку підприємств у сучасних умовах ведення бізнесу необхідно створити ефективний механізм стратегічного управління з охопленням усіх рівнів і напрямів діяльності суб'єктів господарювання. Активність функціонування цього механізму сприятиме формуванню інформаційної бази для прийняття стратегічних управлінських рішень з урахуванням постійних змін зовнішнього середовища та внутрішніх можливостей підприємства. Основний обсяг інформації для обґрунтування таких рішень продукує бухгалтерський облік як система збору, накопичення, систематизації, обробки та передачі різним користувачам облікових даних необхідного формату і змістовного наповнення про господарську діяльність суб'єктів господарювання. В умовах кризи доцільно говорити про обліково-контрольне забезпечення діяльності підприємств як інформаційної бази для прийняття стратегічно важливих рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблема дослідження обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств України в умовах кризових змін є досить широкою та охоплює ряд питань: питання відображення змін при зупиненні та ліквідації діяльності, питання реорганізації діяльності, які спрямовані на збереження та подальший розвиток.

Проблемами банкрутства підприємств займалися такі вчені, як: Е. Альтман, Б. Карлофф, В. Пантелеєв [1], В. Пархоменко, П. Пригуза, М. Савлук, О. Терещенко.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проте проблема контролю діяльності суб'єктів господарювання в умовах кризи стосується не стільки питань ліквідації, скільки пошуків шляхів розвитку підприємства та оптимізації його діяльності. Реструктуризація діяльності підприємства в умовах кризи – це шлях до його збереження та подальшого розвитку. На сьогоднішній день в теорії контролю

відсутні системні дослідження щодо контрольного забезпечення процесу реструктуризації діяльності підприємства. Необхідність розробки теоретичного, методологічного, методичного підґрунтя контрольного забезпечення процесу реструктуризації є безперечною умовою підтримки підприємств в умовах кризи.

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні теоретичних аспектів, методики та організації відображення діяльності підприємств у системі контрольного забезпечення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Велике значення для побудови ефективної системи контрольного забезпечення в умовах упровадження реструктуризації має система внутрішнього контролю, зокрема, система ризик-орієнтованого аудиту. Питання розробки методичних підходів до його впровадження на підприємствах, які мають стратегічне значення для розвитку України, сьогодні є найактуальнішим та вимагає поєднання теорії та практики, вирішенню цих питань присвячено праці Т. Каменської та О. Редька.

Вагомий внесок у розвиток науки та практики контролю, зокрема, внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту, зробили такі вітчизняні вчені, як Ф. Бутинець, Н. Виговська, Т. Каменська, Р. Костирко, В. Максимова, Л. Нападівська, В. Пантелєєв, В. Пархоменко, С. Петренко, Л. Сухарева, В. Шевчук. Разом з тим остаточно невирішеними залишаються проблеми створення цілісного уявлення про сутність системи внутрішньогосподарського контролю та її складових елементів; визначення оптимальної побудови органів та суб'єктів в контурах організаційної структури управління підприємства; легітимізації, стандартизації, регламентного забезпечення, визначення предметної сфери щодо практичного запровадження цієї системи на підприємствах, зокрема, в умовах кризи.

Це має особливе значення для діяльності підприємств зі складною організаційною структурою, які є інтегрованими у великі холдинги, а отже, і є найбільш вразливими в умовах кризи. Великі холдинги створено в сільському господарстві та в галузях важкої промисловості України. Найбільших втрат в умовах кризи, за визначенням офіційної статистики, експертів, зазнали високотехнологічні (машинобудівні) підприємства та підприємства сталеливарної та коксохімічної галузі саме через свою складну організаційну систему внутрішнього та зовнішнього підпорядкування. Більшість з таких підприємств є також містоутворювальними, що накладає додаткову відповідальність на власників та топ-менеджмент холдингу. Усі ці проблемні питання існування суб'єктів господарювання в умовах кризових змін необхідно враховувати при побудові системи обліково-контрольного забезпечення діяльності підприємств, приділяючи особливу увагу насамперед таким: оцінка активів за ринковою вартістю, оцінка людського та інтелектуального капіталу, брак методичних підходів до індексації оплати праці висококваліфікованого персоналу; недостатність методичних розробок до складання соціорієнтованої звітності, відсутність методичних розробок щодо створення ефективної обліково-контрольної системи, відсутність аналітичного забезпечення процесу запобігання кризовим явищам та ін.

Постійне підвищення ризику бізнес-середовища в умовах кризи, посилення конкурентної боротьби, корупції та концентрації капіталу складають ті сучасні реалії, у яких відбувається економічна діяльність підприємств країни.

Контроль є широко розповсюдженим об'єктивним явищем економічного життя суспільства. Він являє собою систему спостереження за процесами функціонування керованого об'єкта та перевірки його фактичного стану з метою оцінки обґрунтованості та ефективності прийнятих управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від цих рішень, усунення несприятливих явищ і, за необхідності, інформування компетентних органів про наявність проблем.

Визначення внутрішнього контролю з погляду його бухгалтерського розуміння є таким: *внутрішній контроль являє собою структуру, політику, правила, процедури із забезпечення збереженості активів підприємства та надійності бухгалтерських записів* [1].

Належний внутрішній контроль дає достатню впевненість у тім, що: транзакції авторизовано належним чином; транзакції вчасно та точно відображаються у звітності, відповідно до стандартів обліку; доступ до активів компанії здійснюється виключно авторизовано; фізична наявність активів регулярно звіряється з бухгалтерськими записами.

Контроль – одна з необхідних складових частин управлінського процесу, в якому він виступає подібно елементу зворотного зв'язку, тому що за його результатами провадиться коректування рішень і планів. Як спосіб зворотного зв'язку контроль може бути ефективним тільки у випадку своєчасного одержання та раціонального використання достовірної інформації про стан керованої системи, відповідність її функціонування до намічених цілей, розпоряджень керівництва, чинного законодавства. Контроль дає можливість не тільки встановити відхилення від правил, процедур, норм законодавства, але й визначити причини відхилень, виявити посадових осіб, які їх допустилися.

*Основне призначення контролю при виникненні загрози банкрутства та прийняття рішення про впровадження процесу реструктуризації підприємства складається:* у попередженні незаконних чи неекономічних з погляду інтересів засновників, працівників підприємства, господарських і фінансових операцій на стадії впровадження управлінського рішення щодо банкрутства; у виявленні порушень та зловживань у роботі суб'єктів господарювання та встановленні їх причин; у узагальненні досвіду господарської діяльності аналогічних підприємств (наприклад, для підприємств групи «Метінвест – НКМЗ») щодо запобігання банкрутству в пошуках можливостей упровадження проектів реструктуризації, нових інноваційних проектів для запобігання банкрутству.

Тією чи іншою мірою в кожному підприємстві здійснюється контроль завдяки наявності системи вимірників, що забезпечують її нормальне функціонування. Система вимірників існує насамперед у фінансовій діяльності підприємства: це показники збереженості активів, досягнення прогнозних показників, у тому числі з прибутковості, тощо. Ці показники контролюються працівниками служби внутрішнього контролю, бухгалтерії, іншими функціональними управліннями та службами підприємства, а також зовнішніми контролерами – державними органами, аудиторськими фірмами.

У системі менеджменту контроль, залежно від того, якими органами він здійснюється, підрозділяється на:

- зовнішній контроль, що проводиться зовнішніми органами управління та нагляду,
- внутрішній контроль, що реалізується самими підприємствами в процесі управління.

*Зовнішній контроль* визначається законодавчими вимогами про наявність державного нагляду за діяльністю підприємств. Державний нагляд припускає розробку та застосування спеціальних правил та інструкцій зі здійснення діяльності підприємств з контролем дотримання таких норм включно.

Функції зовнішнього контролю за діяльністю підприємств, окрім державних контрольних органів (Національного банку України, Державної фіскальної служби, Державного митного комітету, НКЦБФР та ін.), реалізують також незалежні аудиторські фірми. Зовнішній аудит на підприємствах проводиться аудиторською фірмою на договірній основі з метою одержання незалежної кваліфікованої оцінки достовірності бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Характерні риси зовнішнього контролю на підприємствах групи «Метінвест»:

- здійснюється, як правило, у формі наступного контролю, ретроспективно;
- носить постійний характер (звітність підтверджується на кінець звітного періоду);
- є обмеженим у використанні внутрішньої інформаційної бази окремо за кожним об'єктом;
- проводиться фахівцями, не пов'язаними з об'єктом перевірки [2].

*Внутрішній контроль* на великих підприємствах групи «Метінвест» – це процес, що реалізовується постійно повноважними органами управління (починаючи з наглядової ради, менеджерів усіх рівнів) і співробітників підприємства із застосуванням певних процедур і методів контролю на базі доступної інформації. Прагнення керівництва до виходу підприємства на світові ринки сприяло побудові дієвої та ефективної системи внутрішнього контролю.

Банкрутство групи «Метінвест» зумовлено не внутрішніми, а саме зовнішніми чинниками, у першу чергу кризовими явищами в політичному житті Донеччини, військовими діями. Соціорієнтованість компанії проявилась у підтримці місцевих жителів Донеччини в складні часи війни.

Що стосується внутрішнього контролю на підприємствах групи «Метінвест», то, за оцінками міжнародної

аудиторської компанії, система внутрішнього контролю в групі та на підприємствах є ефективною [2].

Компанія «Метінвест» за міжнародними вимогами публікує Звіти соціальної відповідальності, в яких пріоритетними напрямками названо вкладання коштів у модернізацію виробництва, формування культури безпечної праці, підвищення рівня безпеки праці на робочих місцях і навчання працівників необхідним навичкам. На підприємствах групи регулярно проводиться аудит безпеки. Але численні аварії на шахтах холдингу свідчать про недостатній рівень безпеки.

Концепція соціальної відповідальності «Метінвесту» ґрунтується на інтеграції соціальних, економічних та екологічних складових сталого розвитку в стратегію й операційну діяльність компанії.

Соціальна звітність, яку щорічно публікує група «Метінвест», включає наступні пункти:

- здоров'я та безпека співробітників;
- добробут і розвиток співробітників;
- розвиток місцевих громад;
- охорона навколишнього середовища та підвищення енергоефективності;
- взаємодія із зацікавленими сторонами;
- корпоративне волонтерство;
- якість продукції та послуг;
- бізнес-етика і корпоративне управління [2].

З погляду на запобігання банкрутства на підприємствах групи «Метінвест», розгляду можливості впровадження процесів реструктуризації діяльності особливого значення набуває оптимізація системи внутрішнього контролю. Головним ефектом від функціонування зазначених систем має стати формування релевантної інформації для прийняття зв'язаних економічних рішень (щодо необхідності впровадження процедури банкрутства, щодо можливості впровадження з мінімальним ризиком інноваційних проектів) з мінімальним ризиком.

Для менеджерів і власників внутрішній контроль має принципове значення – допомагає оцінити виконання поставлених цілей виробничо-господарської діяльності. Для наглядового органу мета ефективного внутрішнього контролю в першу чергу поля-

Таблиця 1

Суб'єкти внутрішнього контролю на підприємствах України

Суб'єкти внутрішнього контролю	Характеристика осіб, що здійснюють контроль	
Перший рівень – вищий менеджмент	Топ-менеджмент холдингу Керівництво активами групи здійснює керуюча компанія Групи «ТОВ «Метінвест Холдинг». 80% в статутному фонді компанії «Метінвест» належить ЗАТ «System Capital Management», ще 20% – компанії «MetInvest BV» (Нідерланди). Директор «Метінвест Холдингу» з 2006 до 2013 р. – Ігор Сирий. У 2009 р. його було визнано найкращим ТОП-менеджером України. У 2013 р. його змінив Юрій Риженков	Система внутрішнього аудиту холдингу, наглядова рада, ревізійна комісія
Другий рівень – керівний менеджмент	У складі холдингу – 24 найбільш великих металургійних та коксохімічних підприємств – у кожному з них вищі керівники – топ-менеджмент підприємств: голови правління, його заступники	Система внутрішнього аудиту на кожному окремому підприємстві, ревізійна комісія. Здійснення контролю на рівні господарської діяльності підприємства та його філій, відділів та служб
Третій рівень – головні та провідні фахівці	Менеджери та керуючі фахівці, що здійснюють контрольні функції відповідно до посадових обов'язків і повноважень: контрольні функції на рівні операцій, процесів, циклів фінансово-господарської діяльності (головний економіст, головний інженер, інші керівники середньої ланки)	Відділ внутрішнього аудиту. Відділ внутрішнього технічного контролю, який здійснює контроль якості продукції
Четвертий рівень – фахівці контрольних служб	Спеціальні служби підприємства, що здійснюють контрольні функції. Служба внутрішнього аудиту, служба безпеки.	Зовнішній аудит оцінює рівень внутрішнього контролю
П'ятий рівень – інші працівники	Співробітники служби бухгалтерського обліку, працівники виробничих підрозділів	Відділ внутрішнього аудиту

Джерело: визначено автором

гає в забезпеченні відповідності діяльності вимогам чинних нормативних актів, а також у забезпеченні достовірності звітності підприємства.

Доцільно доповнити вищенаведену класифікацію такими ознаками, як суб'єкт та об'єкт здійснення контролю, обсяг контрольних заходів. Відображення в класифікації потребують також ознаки, що висвітлюють наявність ризиків банкрутства. Суб'єкти внутрішнього контролю в залежності від рівня керівництва та рішень, які вони приймають у повсякденній діяльності підприємств холдингу «Метінвест», наведено в табл. 1.

Для менеджерів і власників внутрішній контроль має принципове значення – допомагає оцінити виконання поставлених цілей виробничо-господарської діяльності. Для наглядового органу мета ефективного внутрішнього контролю в першу чергу полягає в забезпеченні відповідності діяльності вимогам чинних нормативних актів, а також у забезпеченні достовірності звітності підприємства.

Доцільно доповнити вищенаведену класифікацію такими ознаками, як суб'єкт та об'єкт здійснення контролю, обсяг контрольних заходів. Відображення в класифікації потребують також ознаки, що висвітлюють наявність ризиків банкрутству.

Ризик-апетит – це ступінь ризику, який підприємство вважає для себе прийнятним у процесі досяг-

нення своїх цілей. Загрози банкрутства вимагають створення системи управління ризиками.

**Висновки.** Розглянуто переваги та недоліки моделі ризик-орієнтованого аудиту з метою визначення доцільності його впровадження в процес реструктуризації діяльності підприємства в умовах кризи. Визначено напрями роботи внутрішнього аудиту при впровадженні процесу реструктуризації. Наведено етапи роботи відділу внутрішнього аудиту на підприємствах холдингу при виникненні загрози банкрутства та при подальшому процесі реструктуризації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
2. Социальный отчет группы «МЕТИНВЕСТ» за 2012–2013 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.metinvestholding.com/upload/metinvest/content>.
3. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: [монографія] / Т.О. Каменська; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2010. – 499 с.
4. Каменська Т.О., Редько О.Ю. Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкту господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту // Т.О. Каменська, О.Ю. Редько. – К.: НАСОА, 2013.

УДК 330.837:[340.69:657]

**Стельмах Н.Є.**

*молодший науковий співробітник відділу кредитування,  
страхування та фінансів підприємств*

*Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»*

## БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА ЯК СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ

У статті розглянуто основні положення інституціональної теорії та на її основі визначено «економічні інститути». Здійснено критичну оцінку критеріїв інститутів й доведено об'єктивність існування судово-бухгалтерської експертизи як соціально-економічного інституту.

**Ключові слова:** інститут, бухгалтерська експертиза, соціально-економічний інститут, формальні інститути, інституції.

### Стельмах Н.Е. БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

В статье рассмотрены основные положения институциональной теории и на ее основе определены «экономические институты». Осуществлена критическая оценка критериев институтов и доказана объективность существования судебно-бухгалтерской экспертизы как социально-экономического института.

**Ключевые слова:** институт, бухгалтерская экспертиза, социально-экономический институт, формальные институты, институты.

### Stelmah N.Ye. THE ACCOUNTING EXPERTISE AS A SOCIAL AND ECONOMIC INSTITUTION

The article considers main provisions of the institutional theory and defines the concept of «economic institutions». Executed the critical evaluation of criteria of institutions and proved the objective existence of forensic accounting expertise as a social and economic institution.

**Keywords:** institute, accounting expertise, social and economic institution, formal institutions, institution.

**Постановка проблеми.** Економічна наука в ХХ ст. найбільше приростала інституціональною теорією в усіх її проявах та доктринах. Незважаючи на відсутність загальноприйнятого визначення сутності поняття «інститут», більшість дослідників економіки та всіх сфер, з нею пов'язаних, віддає перевагу визначенню Дж. Ходжсона: «Інститути – це одночасно і об'єктивно існуючі структури, які є «десь ззовні», і суб'єктивні пружини людської діяльності «в головах людей» [1, с. 13]. Саме «інститути», як стійкі параметри людської поведінки, і слугують базисом усєї різноманітності економічного та соціального життя.

Завдяки інституціональній теорії, ми як належне сприймаємо поняття: «інститут освіти»; «інститут права»; «інформаційні інститути» і т. д. За такою ж аналогією формулюємо словосполучення «інститут бухгалтерської експертизи». Проте у професійній та науковій літературі останнє зустрічається вкрай рідко.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідження інституційної теорії та її ролі у формуванні інституту бухгалтерського обліку здійснювали такі вчені, як Я.В. Соколов, Г.Г. Кірейцев, С.Ф. Голов, В.М. Жук, О.М. Петрук, С.Ф. Легенчук. Проте вони