

УДК 658:338

JEL M42

DOI 10.32782/2786-8273/2024-5-16

Мищенко Т.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри аудиту та економічного аналізу,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6740-0581>

Tetiana Mishchenko

State Tax University

Краєвський В.М.

доктор економічних наук, професор,
декан факультету податкової справи, обліку та аудиту,
Державний податковий університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3513-3666>

Volodymyr Kraievskiy

State Tax University

ЦІЛІСНА СИСТЕМА КОНТРОЛЮ КОРПОРАТИВНОГО СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ ТА ЇЇ СТРУКТУРНІ ЕЛЕМЕНТИ

COMPREHENSIVE CONTROL SYSTEM OF THE CORPORATE ENTITY AND ITS STRUCTURAL ELEMENTS

Анотація. В статті обґрунтовано важливість побудови цілісної системи контролю для суб'єктів корпоративного управління, особливо в умовах системної нестабільності та динамічності зміни ситуацій в зовнішньому та внутрішньому середовищі їх функціонування. Визначено, що існуючі наукові розробки з цього питання не вирішують проблеми щодо сутнісного розуміння поняття «цілісна система контролю», яка є одним із компонентів глобальної системи управління суб'єкта господарювання. Аргументовано, що дослідження даної проблеми необхідно розпочати з з'ясування наукових підходів до розуміння таких понять як «система», «система контролю», «цілісна система контролю», «елементи цілісної системи контролю». За результатами дослідження встановлено наявність розмаїття тлумачень системності контролю, відсутність єдиної наукової думки щодо розуміння цілісної системи контролю, як множини елементів, що утворюють стійку, динамічну систему та наділені інтегральними властивостями й закономірностями. Проведені дослідження свідчать, що необхідними умовами запровадження в практику корпоративних суб'єктів господарювання працездатності цілісної системи контролю є виокремлення її підсистем: корпоративного контролю, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю. На основі системного та синергетичного підходів запропоновано схему цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання. Визначено, що вагоме місце в цій системі посідає підсистема корпоративного контролю, оскільки є найбільш інтегрованою в управління корпорацією. Надано характеристику складовим підсистемам корпоративного контролю та визначено їх спрямованість на збалансування інтересів учасників корпоративних взаємовідносин у процесі їх участі в управлінській діяльності. Обґрунтовано важливість для цілісної системи контролю підсистеми внутрішнього аудиту, яка надає керівництву корпоративного суб'єкта господарювання гарантії та впевненість щодо діяльності виконавчих органів управління у законний та ефективний спосіб, при цьому цільовим спрямуванням цієї підсистеми є оцінювання ризиків, пошук способів їх зниження, а також збільшення рентабельності бізнес-процесів. Визначено необхідність розширення функцій підсистеми внутрішнього аудиту за рахунок надання консультацій та професійної допомоги керівникам усіх рівнів управління корпоративного суб'єкта господарювання з акцентуванням уваги на результати, а не процеси. З'ясовано, що підсистему внутрішнього контролю необхідно вважати базовою складовою цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання, оскільки вона забезпечує своєчасне інформування керівництва про виявлені відхилення і несприятливі ситуації для прийняття оперативних рішень з усунення та мінімізації ризиків діяльності. Встановлено, що для підсистеми внутрішнього контролю характерною рисою є її ієрархічна інтеграція на усіх рівнях управління, особливо для суб'єктів управління групою підприємств. З використанням ієрархічного підходу побудовано логічно-структурну схему цілісної системи контролю суб'єкта управління групою підприємств, в якій визначено місце підсистеми внутрішнього контролю та її взаємодії з підсистемою внутрішнього аудиту. Вважаємо, що запропоноване розуміння сутності цілісної системи контролю та її структурної побудови сприятимуть подальшому розвитку теорії й практики контролю у суб'єктів корпоративного управління, а її впровадження стане позитивним сигналом для потенційних інвесторів і кредиторів та підвищить інвестиційну привабливість корпорації.

Ключові слова: система контролю, цілісна система контролю, внутрішній контроль, внутрішній аудит, корпоративний контроль.

Abstract. The article substantiates the importance of building a complete control system for corporate governance subjects, especially in conditions of systemic instability and dynamic changes in the external and internal environment of their functioning. It was determined that the existing scientific developments on this issue do not solve the problems regarding the essential understanding of the concept of "integrated control system", which is one of the components of the global management system of

the economic entity. It is argued that the research of this problem must be started with the clarification of scientific approaches to the understanding of such concepts as "system", "control system", "integrated control system", "elements of an integrated control system". According to the results of the study, it was established that there are a variety of interpretations of the systematicity of control, the absence of a single scientific opinion regarding the understanding of a complete control system as a set of elements that form a stable, dynamic system and are endowed with integral properties and regularities. The conducted studies show that the necessary conditions for the introduction into the practice of corporate business entities of the efficiency of a holistic control system are the separation of its subsystems: corporate control, internal audit and internal control. On the basis of systemic and synergistic approaches, a scheme of a complete control system of a corporate entity is proposed. It was determined that a significant place in this system is occupied by the subsystem of corporate control, since it is the most integrated in the management of the corporation. The components of the corporate control subsystem are characterized and their focus on balancing the interests of the participants in corporate relations in the process of their participation in management activities is determined. The importance for a complete control system of the internal audit subsystem is substantiated, which provides the management of the corporate entity with guarantees and confidence regarding the activities of executive management bodies in a legal and effective manner, while the target direction of this subsystem is the assessment of risks, the search for ways to reduce them, as well as increase profitability of business processes. The need to expand the functions of the internal audit subsystem by providing consultations and professional assistance to managers of all levels of management of a corporate entity with an emphasis on results rather than processes has been determined. It has been found that the internal control subsystem should be considered a basic component of the integrated control system of a corporate entity, as it ensures timely information to the management about detected deviations and adverse situations for making operational decisions to eliminate and minimize activity risks. It has been established that a characteristic feature of the internal control subsystem is its hierarchical integration at all levels of management, especially for entities managing a group of enterprises. Using a hierarchical approach, a logical-structural diagram of the integral control system of the management entity of the group of enterprises was built, in which the place of the internal control subsystem and its interaction with the internal audit subsystem was determined. We believe that the proposed understanding of the essence of the integrated control system and its structural construction will contribute to the further development of the theory and practice of control among corporate governance subjects, and its implementation will be a positive signal for potential investors and creditors and will increase the investment attractiveness of the corporation.

Keywords: control system, integral control system, internal control, internal audit, corporate control.

Постановка проблеми. Діяльність підприємств України в усіх сферах суспільного виробництва відбувається в складних та важкопрогнозованих кризових умовах воєнного, економічного, політичного та соціального середовища. Різноманітні економічні та соціальні опитування зазначають, що бізнес в Україні адаптується до воєнних умов, поступово відновлює економічну активність хоча стримуючими факторами є руйнування потужностей, подорожчання енергоресурсів, зниження купівельної спроможності населення тощо [1]. За даними офіційної статистики можна зробити дещо неочікувані висновки про те, що навіть в умовах війни вітчизняні підприємства мають позитивний фінансовий результат. Так, статистичні дані свідчать, що за результатами найбільш несприятливого 2022 року питома вага підприємств, які одержали прибуток становить 66,1%, а це відповідає даним 2014 року і є достатньо високим показником в сучасних реаліях війни [2]. Проте, враховуючи вагомні фактори (постійні бомбардування, дефіцит електроенергії, інших ресурсів, інфляцію тощо) є підстави стверджувати, що вони призведуть до нових економічних втрат в Україні, а з тим і погіршення результатів діяльності суб'єктів господарювання у 2024 році. Причому ці втрати можуть перевершити позитивні результати попередніх років, що означатиме зниження частки прибуткових підприємств, а також загальну збитковість економічної активності у 2024 році [1].

За таких умов забезпечення ефективної господарської діяльності, насамперед, залежить від того, наскільки суб'єкти господарювання раціонально використовують наявні ресурси, ефективно організують бізнес-процеси для того, щоб з мінімальними витратами отримати найкращі фінансові результати.

Досягнення вказаних цілей можливе за умови оптимізації управління господарською діяльністю, відповідно до поточного та прогнозованого стану середовища її здійснення, а це передбачає задоволення об'єктивної потреби у створенні комплексу противаг

існуючим реальним економічним загрозам через побудову цілісної системи контролю, яка є координуючою ланкою між всіма функціями управління та забезпечує достатній рівень його адаптивності [3, с. 242].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняні науковці активно досліджують в своїх працях актуальні питання теоретичного та практичного характеру щодо організації і методики внутрішнього контролю у суб'єкта господарювання, дискутують про правильність застосування термінології, підходів до розуміння сутності та змісту системи внутрішнього контролю, його місця в системі управління господарською діяльністю підприємства.

Проблемам внутрішнього контролю підприємств присвячували свої дослідження вчені різних періодів. Неможливо уявити аналіз практично будь-якого питання внутрішнього контролю без праць відомих учених, що внесли значний вклад у розвиток науки: Бардаша С.В., Виговської Н.Г., Дерези З.П., Максимової В.Ф., Савченко Р.О. та інших науковців.

Яскравим прикладом вивчення даної проблеми останнім часом є праці Головацької С.І., Замули І.В., Мулик Я.І., Смітюх А.В., Сватуок О.Р., Скорик М.О., Кміть В.М., Коблюка А.С., Танасієвої М.М.

Вивчення наукової та практичної літератури з питань організації системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання різних галузей економіки та організаційно-правової форми свідчить про існування низки нерозв'язаних питань стосовно підходів до побудови та структури цілісної системи контролю, інтеграції її в систему управління та виокремлення основних елементів. Наявність суперечливих думок науковців з даного питання, недостатня розробленість певних теоретичних положень, відсутність комплексного дослідження теоретико-методологічних, правових та організаційних проблем формування цілісної системи контролю суб'єкта господарювання обумовили актуальність дослідження, мета якого полягає у визначенні сутності та структурної побудови цілісної

системи контролю та ролі і місця в ній підсистеми внутрішнього контролю.

Методологія. Методологія дослідження ґрунтується на використанні: системного методу дослідження для вивчення об'єкта – системи контролю суб'єкта господарювання; методу термінологічного аналізу – для дослідження проблематики термінологічного визначення понять «цілісна система контролю» та «система внутрішнього контролю» суб'єкта господарювання; формально-логічного методу, за допомогою якого уточнено тлумачення цих понять; методу систематизації, який дозволив побудувати цілісну систему контролю підприємства та визначити в ній місце підсистеми внутрішнього контролю з врахуванням особливостей діяльності корпоративного суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж розглядати структуру цілісної системи контролю суб'єкта господарювання необхідно з'ясувати наукові підходи до розуміння понять «система», «система контролю», «цілісна система контролю», «елементи цілісної системи контролю», оскільки тлумачення будь-якого поняття є визначальним для всього комплексу питань, пов'язаних з його дослідженням.

Для повного розкриття сутності та функціональності контролю у суб'єкта господарювання більшість вітчизняних науковців розглядають його як систему, при цьому в наукових розробках недостатньо досліджено тлумачення поняття «система» для його адаптації та обґрунтування системності контролю. Вирішенню даної проблеми присвячені наукові праці Максимової В.Ф., яка за результатами глибокого аналізу існуючих вітчизняних та зарубіжних публікацій сформулювала цілісне наукове обґрунтування системності контролю, зокрема внутрішнього контролю, обґрунтувала його значення в управлінні суб'єктом господарювання. Науковець стверджує, що «попри те, що поняття системи визначається по-різному, зазвичай все-таки мається на увазі, що система представляє собою визначену множину взаємозв'язаних елементів, що утворюють стійку єдність і цілісність та наділені інтегральними властивостями й закономірностями» [4, с. 70]. Важливим доповненням до цього визначення є зауваження, що будь-яка система являє собою елемент системи вищого порядку (надсистеми), а її елементи, в свою чергу, виступають в ролі систем більш низького порядку (підсистем) [4, с. 70]. В «Економічному словнику» поняття система тлумачиться як: 1. Сукупність взаємопов'язаних між собою частин, елементів, які утворюють єдине ціле. 2. Порядок, зумовлений правильним, планомірним розташуванням та взаємним зв'язком частин чого-небудь; правильне розташування частин, певний порядок, зв'язане ціле; це внутрішньо організована сукупність взаємопов'язаних елементів, що утворюють єдине ціле і спільно діють для досягнення поставленої мети» [5, с. 281]. Такі твердження є повністю корелятивними до поняття «контроль», оскільки його можна представити як визначену множину взаємозв'язаних елементів, що утворюють стійку єдність і цілісність та наділені інтегральними властивостями й закономірностями.

Попри вагомий внесок вітчизняних науковців у розвиток теоретико-методологічних та організаційних аспектів контролю у суб'єктів господарювання, на жаль, майже відсутні розробки щодо розуміння

цілісної системи контролю, яка б поєднувала всі інтегровані контрольні підсистеми (корпоративний контроль, внутрішній аудит, внутрішній контроль), сукупність яких формує організаційну основу для побудови комплексного та інтегрованого контролю суб'єкта господарювання.

Нині немає єдиної та остаточної сформованої наукової думки про те, що ж таке «цілісна система контролю». Максимова В.Ф., в своїх дослідженнях розглядає контроль як цілісну систему, розуміючи її як «сукупність взаємодіючих центрів контролю і його технології» [4, с. 172]. Водночас, науковець підкреслює, що «цілісність, як властивість системи контролю, передбачує цільове призначення елементів; залежність кожного елемента від його місця у цій системі; цілісність стосовно властивостей системи контролю до суми властивостей елементів, які її складають; залежність кожного елемента від функцій контролю» [4, с. 141]. Надані характеристики є підґрунтям для розуміння цілісної системи контролю суб'єкта господарювання як полісистеми, яка складається з n -ної кількості підсистем (елементів), які мають цільове призначення, власне місце в системі, пов'язані з функціями контролю та мають синергічну направленість у результаті якої цілісна система контролю дає більший ефект, ніж кожна її підсистема окремо.

Окремо слід виділити дослідження Скорик М.О., яка вказує на необхідності створення цілісної системи державного фінансового контролю орієнтованої на забезпечення сталого розвитку, виділяючи значну увагу при цьому контролю за податковими надходженнями, як основного джерела забезпечення сталого розвитку [17; 18; 19; 20].

Питання побудови цілісної системи контролю актуалізується, перш за все, для суб'єктів господарювання із складною організаційною структурою (корпорації, холдинги, акціонерні товариства, господарські товариства; виробничі кооперативи; великі фермерські господарства та приватні підприємства; інші юридичні особи, які відповідають ознакам юридичної особи корпоративного типу) для забезпечення ефективності функціонування, досягнення стратегічних цілей та забезпечення ефективності ведення бізнесу.

Графічне зображення цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання представлено на рисунку 1.

Найбільш інтегрованою в систему корпоративного управління є підсистема корпоративного контролю суб'єкта господарювання. Наразі, науковцями приділяється значна увага дослідженню корпоративного контролю, при цьому розкривається його сутність з точки зору явища правової дійсності [6, с. 42], він вивчається як умова забезпечення економічної безпеки підприємства, яка реалізується шляхом систематизації видів корпоративного контролю та конкретизації методологічних підходів його запровадження у практиці сучасного менеджменту акціонерних товариств [7, с. 352], розглядається як фактор впливу на фінансову ефективність вітчизняних підприємств [8, с. 352] або як елемент фінансової архітектури корпорації [9, с. 352], аналізується як складова системи корпоративного управління, яка призначена для збалансування інтересів учасників корпоративних взаємовідносин у процесі їх участі у діяльності [10, с. 66] тощо.



Рис. 1. Графічне зображення цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання

Джерело: складено за матеріалами [6]

Останнім часом все більше з'являється наукових досліджень корпоративного контролю з точки зору його інтеграції в цілісну систему контролю корпоративного суб'єкта господарювання. Вагоме місце в цих дослідженнях займають наукові розробки Смітюх А.В., який, зокрема систематизував наукові підходи щодо розуміння співвідношення корпоративного контролю та внутрішнього (внутрішньогосподарського) контролю суб'єкта господарювання. Вчений зробив висновки про існування розмаїття думок науковців, інколи діаметрально протилежних, та узагальнив їх погляди за такими напрямками:

- корпоративний контроль може бути як зовнішнім, з боку державного органу, так і внутрішнім впливом групи акціонерів;
- поняття внутрішній контроль є тотожним поняттю корпоративного контролю;
- корпоративний контроль необхідно розглядати окремо від внутрішнього контролю;
- внутрішньогосподарський контроль є підвидом корпоративного контролю;
- корпоративний контроль необхідно розглядати тільки внутрішній контроль;
- внутрішній корпоративний контроль розуміється як контроль за здійсненні фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання його структурними підрозділами;
- корпоративний поділяється на первісний, який здійснюється учасниками і на корпоративний контроль який є діяльністю спеціально створених органів та структурних підрозділів суб'єкта господарювання, що виявляється внутрішньогосподарським контролем фінансового та управлінського характеру [11, с. 264].

Вважаємо необхідним підтримати думку тих науковців, які не отожднюють корпоративний контроль з системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання розуміючи його як «вплив, що здійснюється учасниками корпоративного підприємства, і як такий

він відрізняється і від внутрішньогосподарського чи внутрішнього контролю (фінансового, управлінського), який здійснюють визначені учасниками підприємства відповідно до корпоративних процедур органи корпоративного підприємства та його посадові особи, який можна, на відміну від корпоративного контролю, розглядати як управлінську функцію і який є похідним від корпоративного контролю учасників. Так само корпоративний контроль відрізняється від усіх видів контролю, який здійснюють щодо корпоративного підприємства державні органи чи інші зовнішні суб'єкти» [6, с. 45]. Дане визначення не тільки вказує на відмінності корпоративного контролю від внутрішнього, а й дозволяє інтерпретувати їх як підсистеми цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання.

Підсистема корпоративного контролю складається з:

- акціонерного контролю (контролю власника), який полягає у можливості прийняти або відхилити акціонерами, що володіють необхідною кількістю голосів, ті чи інші рішення [11, с. 355]. Науковці позиціонують його як первинну форму корпоративного контролю, що відображає інтереси акціонерів, учасників, засновників та дозволяє зробити процес інвестування максимально прямим тобто без участі кредиторів;
- управлінського контролю, який являє собою можливість фізичних і юридичних осіб забезпечити управління виробничо-господарською діяльністю товариства, прийнятність управлінських рішень і структури. Виступає як похідний вид від акціонерного контролю [11, с. 356]. Функція управлінського контролю реалізується органами управління корпоративного суб'єкта господарювання. Вищим органам управління є загальні збори акціонерів, учасників, засновників корпоративного суб'єкта господарювання, які приймають усі стратегічні рішення стосовно його діяльності. У період між зборами рада директорів разом з наглядовою радою та ревізійною комісією забезпечують контроль за діяль-

ністю виконавчих директорів, до компетенції яких належить вирішення всіх питань, пов'язаних з керівництвом та контролем поточної діяльності суб'єкта господарювання. У більшості розвинених країн світу в складі наглядової ради законодавством передбачене обов'язкове функціонування аудиторського комітету. Проте, в Україні рішення про його створення виносяться на розсуд корпоративних органів управління і, зазвичай, воно приймається на користь ігнорування такої можливості.

– фінансовий контроль проявляється у можливості впливати на рішення корпоративного суб'єкта господарювання шляхом використання фінансових інструментів і спеціальних засобів. Він є безпосереднім процесом перевірки виконання поставлених завдань, досягнення запланованих фінансових показників діяльності, реалізації розроблених цілей та прийнятої фінансової стратегії.

Таким чином підсистема корпоративного контролю є елементом цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання, складовою управління, яка призначена для збалансування інтересів учасників корпоративних взаємовідносин у процесі їх участі у діяльності. Завданнями цієї підсистеми є виявлення відхилень від чинних законів, стандартів, порушень принципів корпоративного управління, зокрема, законності, ефективності, доцільності та економності управління ресурсами, а також забезпечення ефективності функціонування корпорації, оскільки це виступає головною умовою реалізації економічних інтересів власників.

Важливе місце у цілісній системі контролю корпоративного суб'єкта господарювання посідає підсистема внутрішнього аудиту, яка сприяє отриманню власниками повної та об'єктивної інформації про діяльність виконавчих органів управління, особливо якщо існує поділ функцій управління та володіння бізнесом.

В наукових розробках вітчизняних вчених існують численні тлумачення поняття «внутрішній аудит», проведено дослідження його сутності та особливостей здійснення у суб'єктів господарювання. Науковці розглядають внутрішній аудит як систему внутрішнього контролю суб'єкта господарювання як діяльність, що залежить від «впливу керівництва» або незалежну діяльність чи діяльність з оцінювання або як службу (підрозділ) тощо. При цьому, завдання внутрішнього аудиту традиційно обмежується колом питань щодо дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, надійності функціонування всієї системи внутрішнього контролю; перевіркою та оцінкою роботи суб'єкта господарювання в його інтересах; спостереженням й експертною оцінкою господарської діяльності підприємства та його структурних підрозділів з метою обґрунтування та прийняття оптимальних тактичних і стратегічних рішень.

Детально аналізувати кожне тлумачення не має сенсу, оскільки кожен науковець, трактує термін «внутрішній аудит» виходячи з власних наукових підходів, що не можна вважати неправильним. Вважаємо доцільним приєднатися до думки тих науковців, які тлумачать внутрішній аудит як діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на підвищення ефективності та покращення результатів діяльності суб'єкта господарювання.

В сучасних реаліях, коли бізнес в Україні перебуває у стані суттєвої трансформації та стресу, внутрішній аудит, крім виконання традиційних аудиторських процедур, має бути готовим до надання консультацій та професійної допомоги керівництву суб'єктів господарювання, в першу чергу корпоративної форми управління. При цьому, акцентування потрібно робити на результати, а не процеси, на надання цінних рекомендацій, а також прогнозних і аналітичних даних та інформації, отриманої за допомогою використання сучасних технологій.

Базовою основою цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання необхідно вважати підсистему внутрішнього контролю, яка забезпечує отримання об'єктивної і достовірної інформації щодо господарської діяльності та виявлених відхилень від її заданих параметрів, повноти, своєчасності, достовірності відображення інформації у первинних документах, облікових регістрах, звітності тобто є інформаційним підґрунтям для функціонування підсистем внутрішнього аудиту та корпоративного контролю.

Вітчизняні науковці, розглядаючи сутність внутрішнього контролю, тлумачать його в кількох пізнавальних вимірах, найбільш важливими з яких є інтерпретація його як функції управління, як процесу та як системи. Внутрішній контроль як функція управління та як процес розглядається з позиції реалізації практичної діяльності, що дозволяє, по-перше встановити значення контролю в діяльності суб'єкта господарювання через визначення тих функцій, що реалізуються ним, при цьому сам він розглядається як функція управління, а по-друге визначити його як послідовність дій, спрямованих на досягнення цілей та завдань контролю. Інтерпретація внутрішнього контролю як системи сприяє обґрунтуванню його теоретико-методологічних аспектів, дозволяє формалізувати елементи контролю та взаємозв'язки між ними з урахуванням необхідності досягнення цілей та завдань у взаємодії з зовнішнім та внутрішнім середовищем суб'єкта господарювання.

Останнім часом у спеціальній літературі часто зустрічаються дослідження, в яких розглядаються особливості побудови системи внутрішнього контролю, зокрема суб'єктів господарювання корпоративної форми управління. Так, найбільш повне розкриття сутності внутрішнього контролю як системи та його організаційних аспектів було проведено науковцями Бардашем С.В., Максимовою В.Ф., Мулик Я.І., Семенець А. та іншими вченими. В своїх дослідженнях науковці зазначають, що особливості системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання залежать, в першу чергу, від організаційно-правової форми, а також від галузі економіки, організаційно-управлінської структури, методики та стилю управління тощо. Науковець Савченко Р.О. підкреслює пряму залежність ефективності функціонування системи внутрішнього контролю і функціонування корпорації в цілому, наголошуючи, що «було б помилкою обмежувати внутрішній контроль лише завданням щодо підтвердження достовірності показників звітності корпорації відповідно до чинного законодавства. Перспективним є стратегічна орієнтація внутрішнього контролю з можливістю генерування превентивних заходів щодо розв'язку негативних подій та виникнення фактів шахрай-

ства, досягнення оптимізації бізнес-процесів окремих організаційних елементів корпорації» [15].

Цілісна система контролю корпоративного суб'єкта господарювання представляє собою глобальну інтегровану систему, при цьому окремі її підсистеми (внутрішній аудит, внутрішній контроль) можуть функціонувати самостійно на усіх рівнях ієрархії управління. Наприклад, в холдинговій компанії підсистема внутрішнього аудиту може існувати в системі управління групою підприємств (в материнській компанії), а підсистема внутрішнього контролю як на рівні материнської компанії так і на рівні кожного підприємства холдингу. Графічне зображення цілісної системи контролю суб'єкта управління групою підприємств показано на рисунку 2.

При цьому, обидві підсистеми представляють собою єдине ціле, оскільки знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємообумовленості, водночас, їх необхідно розглядати, як самостійні підсистеми, які мають специфічні ознаки та власні цілі. Цілеспрямованість підсистеми внутрішнього аудиту пов'язана з наданням гарантій та впевненості керівництву щодо надійності та цілісності фінансової та операційної інформації; ефективності виробничого процесу та програм; захисту активів; дотримання вимог, правил, регламентів, стандартів, політик, процедур та контрактів. Для розуміння цілеспрямованості підсистеми внутрішнього контролю доцільно погодитися з науковцями, які поділяють цілі на декілька груп:

- стратегічні цілі – досягнення стратегічних цілей господарської діяльності підприємства, визначених його стратегією та бізнес-планами;
- операційні цілі – досягнення операційної ефективності господарської діяльності підприємства, що полягає в контролі бізнес-процесів, використання ресурсів та отриманих результатів;
- інформаційні – забезпечення менеджерів підприємства інформацією, що відповідає всім вимогам для прийняття своєчасних та адекватних ситуації управлінських рішень щодо господарської діяльності [16, с. 34].

Таким чином, цілеспрямованість цілісної системи контролю залежить від направленості усіх її підсистем на досягнення спільної мети управління та функціонування корпоративного суб'єкта господарювання.

Висновки. Результати проведеного дослідження дають можливість сформулювати такі основні висновки:

1. У реаліях воєнного стану та економічного спаду в Україні для вітчизняних суб'єктів господарювання актуалізується необхідність створення системи протидії можливим зовнішнім та внутрішнім ризикам, які виникають в усіх сферах їх діяльності. Наукові розробки вітчизняних вчених підтверджують, що за таких умов виняткову важливість має посилення контролю, який необхідно розглядати як саморегульну систему здатну змінювати характер свого функціонування відповідно до змінюваних умов і мети діяльності суб'єкта господарювання. Така система, першочергово, спрямована на підтримку менеджменту суб'єкта господарювання, забезпечення стійкого фінансового стану в складних економічних умовах, формування передумов для його подальшого прогресивного розвитку. Питання побудови ефективної цілісної системи контролю є актуальним, в першу чергу, для корпоративних суб'єктів господарювання із багаторівневою ієрархією управління.

2. Переважна більшість науковців стверджують, що у вітчизняних суб'єктів господарювання відсутня цілісна інтегрована система контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління. Дана проблема пов'язана з відсутністю всебічного наукового обґрунтування поняття цілісної системи контролю як системи зі своїм цільовим спрямуванням в межах стратегії корпоративного суб'єкта господарювання. Питання функціонування системи контролю корпорацій останнім часом почали активно досліджуватися, що пов'язано з розвитком корпоративного сектору. При цьому наявність багатьох думок, інколи діаметрально протилежних, щодо тлумачення основних понять «система контролю», «корпоративний контроль», «цілісна система контролю корпоративного суб'єкта господарювання», «внутрішній контроль в корпоративному управлінні», розуміння їх змісту, значення, ролі, місця та інші найважливіші наріжні питання теорії контролю послаблюють теоретичну базу за цими напрямками й не сприяють ефективному вирішенню питань на практичному рівні. Тому вкрай необхідним є упорядкування всієї сукупності

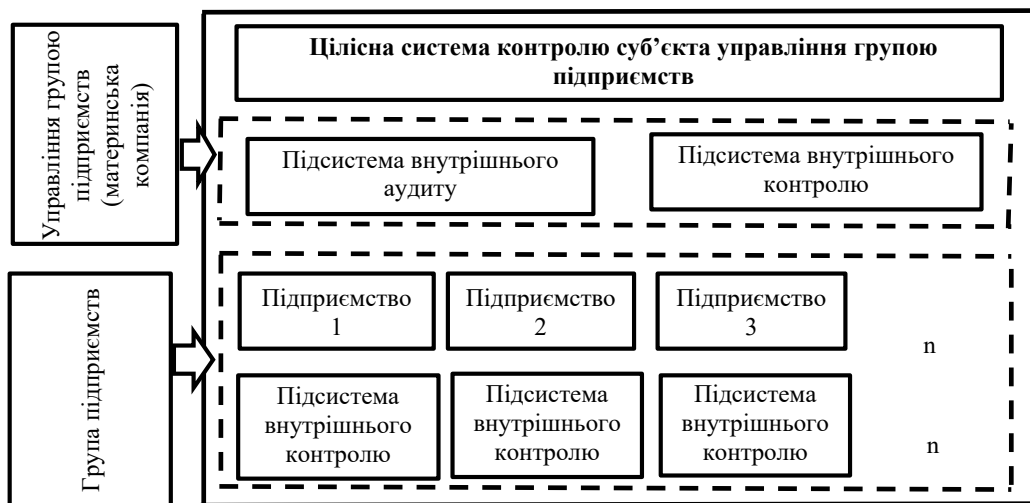


Рис. 2. Графічне зображення цілісної системи контролю суб'єкта управління групою підприємств

Джерело: складено авторами

наукових поглядів, уточнення формулювання категорій і понять для розробки нових концептуальних засад цілісної системи контролю та її організації у суб'єктах корпоративного управління. За результатами проведеного дослідження запропоновано структурно-логічну схему цілісної системи контролю корпоративного суб'єкта господарювання, впровадження якої в управління корпорацією сприятиме примноженню системного ефекту щодо координації діяльності, централізації керівництва, концентрації ресурсів та регламентації управління бізнес-процесами.

3. Цілісна система контролю суб'єктів господарювання складається із множини структурних частин (підсистем), які, з одного боку, представляють собою єдине ціле тому, що вони знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємообумовленості, мають спільне цільове спрямування в управлінні корпоративного суб'єкта господарювання, а з іншого – ці складові необхідно розглядати, як самостійні підсистеми через те, що вони мають неоднорідну природу, специфічні ознаки, власне цільове призначення та місце. Така система може існувати та злагоджено взаємодіяти лише за

наявності внутрішньої впорядкованості, узгодженості, тобто відсутності суперечностей у функціонуванні підсистем корпоративного контролю, внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, які мають спільну мету, але різні функції.

4. Важливу роль в побудові цілісної системи контролю суб'єкта господарювання корпоративної форми управління відводиться підсистемі внутрішнього контролю, який необхідно розглядати як первинний вид контролю, оскільки він слугує основою інформаційного джерела підтримки управлінських рішень, сприяє налагодженню взаємозв'язку функцій управління різних рівнів.

Ієрархічність підсистеми внутрішнього контролю передбачає його наявність на усіх рівнях управління суб'єкта господарювання, особливо це прослідковується в системі управління групою підприємств. Ця властивість підсистеми використана у представленій структурно-логічній схемі цілісної системи контролю суб'єкта управління групою підприємств та для визначення її цільового спрямування в межах стратегії корпорації.

Бібліографічний список:

1. Юрчишин В. Про порівняння фінансових результатів діяльності підприємств. URL: <https://razumkov.org.ua/komentari/pro-porivniannia-finansovykh-rezultativ-diialnosti-pidpriemstv> (дата звернення: 15.03.2024).
2. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства за 2010–2022 роки. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm (дата звернення: 15.03.2024).
3. Дереза З.П. Внутрішньогосподарський контроль: економічний зміст та значення в умовах трансформаційної економіки України. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : зб. наукових праць / Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». Житомир : ЖДТУ, 2015. Випуск 2. С. 228–242.
4. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : монографія. Одеса : ОДЕУ, 2005. 269 с.
5. Завадський Й.С., Осовська Т.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2006. 355 с.
6. Смітюх А.В. Щодо визначення поняття та сутності корпоративного контролю. *Вісник Одеського національного університету. Серія: Правознавство*. 2018. Т. 23. Вип. 1 (32). С. 42–48.
7. Сватюк О.Р. Корпоративний контроль як умова забезпечення економічної безпеки підприємств. *Науковий вісник Львівського державного університету внутрішніх справ*. 2010. № 1. С. 352–361.
8. Кміть В.М., Коблюк А.С. Форми корпоративного контролю та їхній вплив на фінансову ефективність вітчизняних підприємств. *Економічний простір*. 2021. Вип. (176). С. 136–140.
9. Виговська Н.Г., Дячек С.М. Корпоративний контроль у фінансовій архітектурі суб'єкта господарювання. *Ефективна економіка*. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/10.pdf (дата звернення: 15.03.2024).
10. Головацька С.І. Інструментарій контрольного забезпечення корпоративних розрахунків із учасниками. *Вісник ЛТЕУ. Економічні науки*. 2022. Вип. № 69. С. 66–72.
11. Смітюх А.В. Корпоративні права та корпоративні паї (частки): теоретико-правові засади : дис. ... д-ра юр. наук : 12.00.04 / Одеський національний університет імені І.І. Мечникова. Інститут економіко-правових досліджень НАН України, Київ, 2018. 561 с.
12. Бардаш С.В. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації. *Ринок цінних паперів України*. 2009. Вип. № 9-10. С. 11–21.
13. Мулик Я.І. Методичні та організаційні підходи до системи внутрішнього контролю на підприємстві. *Агрорітм*. 2020. № 17–18. С. 28–38.
14. Семенець А. Внутрішній контроль та система внутрішнього контролю в контексті міжнародного бізнесу: формалізація дефініцій. *Міжнародні відносини, суспільні комунікації та регіональні студії*. 2021. № 1 (9). С. 393.
15. Савченко Р.О. Внутрішній контроль в системі корпоративного управління. *Ефективна економіка*. 2014. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2946>. (дата звернення: 15.03.2024).
16. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль : навч. посіб. Чернівці, 2021. 336 с.
17. Skoryk, M. and Bohdan, S. (2020), "Risk management tools in the system of public financial control", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932>
18. Skoryk M.O. Organization of state financial control in order to ensure sustainable economic development. *Стратегія економічного розвитку України*. 2020. № 46. С. 144–156.
19. Краєвський В.М., Костенко О.М., Скорик М.О. Податковий аудит: зміст і дуальна функція обліку як об'єкта та засобу. *Підприємництво та інновації*. 2022. Вип. 24. С. 123–127.
20. Краєвський В.М., Костенко О.М., Скорик М.О. Податковий аудит: контрольно-методична спрямованість сутності та праксеологічність призначення. *Бізнес-навігатор*. 2022. Випуск 3 (70). С. 143–148.

References:

1. Iurchyshyn V. Pro porivniannia finansovykh rezultativ diialnosti pidpriemstv [About comparing the financial results of enterprises]. Available at: <https://razumkov.org.ua/komentari/pro-porivniannia-finansovykh-rezultatov-diialnosti-pidpriemstv> (accessed: 15.03.2024).
2. Finansovi rezultaty do opodatkovannia pidpriemstv za vydamy ekonomichnoi diialnosti z rozpodilom na velyki, seredni, mali ta mikropidpriemstva za 2010–2022 roky [Financial results before taxation of enterprises by type of economic activity with distribution into large, medium, small and micro enterprises for 2010–2022]. Available at: https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/sze_20.htm (accessed: 15.03.2024).
3. Dereza Z.P. (2015). Vnutrishnohospodarskyi kontrol: ekonomichnyi zmist ta znachennia v umovakh transformatsiinoi ekonomiky Ukrainy [Internal economic control: economic content and significance in the conditions of the transformational economy of Ukraine]. *Problemy teorii ta metodologii bukhhalterskoho obliku, kontroliu i analizu : zb. naukovykh prats / Seriya «Bukhhalterskyi oblik, kontrol i analiz»*. Zhytomyr : ZhDTU, Vypusk 2. P. 228–242.
4. Maksimova V.F. (2005). Vnutrishnii kontrol ekonomichnoi diialnosti promysloвого pidpriemstva – systemnyi pidkhid do rozvytku : monohrafiia [Internal control of the economic activity of an industrial enterprise – a systematic approach to development: a monograph]. Odesa : ODEU, 269 p.
5. Zavadskyi Y.S., Osovska T.V., Yushkevych O.O. (2006). Ekonomichnyi slovnyk [Economic dictionary]. Kyiv : Kondor, 355 p.
6. Smitiukh A.V. (2018). Shchodo vyznachennia poniattia ta sutnosti korporatyvnoho kontroliu [Regarding the definition of the concept and essence of corporate control]. *Visnyk Odeskoho natsionalnogo universytetu. Seriya: Pravoznavstvo*. T. 23. Vyp. 1 (32). pp. 42–48.
7. Svatiuk O.R. (2010). Korporatyvnyi kontrol yak umova zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstv [Corporate control as a condition for ensuring the economic security of enterprises]. *Naukovyi visnyk Lvivskoho derzhavnogo universytetu vnutrishnikh sprav*, no. 1, pp. 352–361.
8. Kmit V.M., Kobliuk A.S. (2021). Formy korporatyvnoho kontroliu ta yikhnyi vplyv na finansovu efektyvnist vitchyznianskykh pidpriemstv [Forms of corporate control and their influence on the financial efficiency of domestic enterprises]. *Ekonomichnyi prostrir*. Vyp. (176). P. 136–140.
9. Vyhovska N.H., Diachek S.M. Korporatyvnyi kontrol u finansovii arkhitekturi subiekta hospodariuvannia [Corporate control in the financial architecture of the business entity]. *Efektivna ekonomika*. Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/12_2019/10.pdf (accessed: 15.03.2024).
10. Holovatska S.I. (2022). Instrumentarii kontrolnoho zabezpechennia korporatyvnykh rozrakhunkiv iz uchastyamy [Toolkit for monitoring corporate settlements with participants]. *Visnyk LTEU. Ekonomichni nauky*, no. 69, pp. 66–72.
11. Smitiukh A.V. (2018). Korporatyvni prava ta korporatyvni pai (chastky): teoretyko-pravovi zasady : dys. ... d-ra yur. nauk : 12.00.04 [Corporate rights and corporate shares: theoretical and legal foundations] / Odeskyi natsionalnyi universytet imeni I.I. Mechnykova. Instytut ekonomiko-pravovykh doslidzhen NAN Ukrainy, Kyiv, 561 p.
12. Bardash S.V. (2009). Systema vnutrishnoho kontroliu: sklad ta pidkhody do modyfikatsii [Internal control system: composition and approaches to modification]. *Rynok tsinnykh paperiv Ukrainy*, vyp. 9–10, pp. 11–21.
13. Mulyk Ya.I. (2020). Metodichni ta orhanizatsiini pidkhody do systemy vnutrishnoho kontroliu na pidpriemstvi [Methodical and organizational approaches to the system of internal control at the enterprise]. *Ahrosvit*, no. 17–18, pp. 28–38.
14. Semenets A. (2021). Vnutrishnii kontrol ta systema vnutrishnoho kontroliu v konteksti mizhnarodnogo biznesu: formalizatsiia definitsii [Internal control and internal control system in the context of international business: formalization of definitions]. *Mizhnarodni vidnosyny, suspilni komunikatsii ta rehionalni studii*, no. 1 (9), p. 393.
15. Savchenko R.O. (2014). Vnutrishnii kontrol v systemi korporatyvnoho upravlinnia [Internal control in the corporate management system]. *Efektivna ekonomika*, no. 4. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2946> (accessed: 15.03.2024).
16. Zamula I.V., Tanasiieva M.M. Vnutrishnii kontrol : navch. posib. [Internal control]. Chernivtsi, 2021. 336 p.
17. Skoryk, M. and Bohdan, S. (2020) “Risk management tools in the system of public financial control”, *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 5. Available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7932>
18. Skoryk M.O. (2020). Organization of state financial control in order to ensure sustainable economic development. *Stratehiia ekonomichnoho rozvytku Ukrainy*, no. 46, pp. 144–156.
19. Kraievskyi V.M., Kostenko O.M., Skoryk M.O. (2022). Podatkovi audyt: zmist i dualna funktsiia obliku yak obiekta ta zasoba [Tax audit: the content and dual function of accounting as an object and a means]. *Pidpriemnytstvo ta innovatsii*, vol. 24, pp. 123–127.
20. Kraievskyi V.M., Kostenko O.M., Skoryk M.O. (2022). Podatkovi audyt: kontrolno-metodychna spriamovanist sutnosti ta prakseolohichnist pryznachennia [Tax audit: control-methodical orientation of the essence and praxeological purpose]. *Biznes-navigator*, vol. 3 (70), pp. 143–148.

Стаття надійшла до редакції 8.05.2024