

УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА АТП

БОЧАРОВА Н. А., кандидат економічних наук, доцент.

E-mail: bocharova.n.a.xnadu@gmail.com, Scopus Author ID: 57210236605,
ORCID: 0000-0003-4371-0187

ФЕДОТОВА І. В., доктор економічних наук, доцент.

E-mail: irina7vf@gmail.com, Scopus Author ID: 57210234720, ORCID:
0000-0002-3277-0224

Кафедра менеджменту, Харківський національний автомобільно-
дорожній університет, вул. Я. Мудрого, 25, м. Харків, Україна, 61002.

***Анотація:** Розглянуто процес управління підприємством з позиції реалізації функції контролю через основні функції: планування, організацію, стимулювання й регулювання. Проаналізовано зміст поняття контролю як управлінської діяльності, функції управління, набору процедур й як системи. Під контролем пропонується розуміти основну функцію управління, реалізація якої необхідна для формування системи обробки інформації, отриманої шляхом спостереження, регулювання й відображення реальних фактів й результатів функціонування підприємства. Ця система спрямована на підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок порівняння одержуваних результатів із плановими й нормативними, виявлення причин виникнення можливих відхилень та своєчасного їхнього усунення, а також недопущення появи негативних відхилень у майбутньому періоді. Запропоновано використовувати системний підхід щодо організації внутрішнього контролю на підприємстві. Обґрунтовано необхідність поділу заключного й послідуєчого контролів, тобто виділення четвертого етапу в системі внутрішнього контролю. Розроблено систему внутрішнього контролю, що складається з чотирьох етапів: попередній контроль, поточний контроль, заключний контроль, послідуєчий контроль. Проведено порівняльну характеристику кожного етапу системи внутрішнього контролю АТП за наступними ознаками: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, мета контролю, завдання контролю, час проведення, джерела інформації, характер контролю, можливість внесення попереджувачий коректив. Розроблено кожен етап системи внутрішнього контролю АТП за допомогою процесного підходу IDEF0. Запропоновано рекомендації щодо впровадження кожного етапу системи внутрішнього контролю АТП. Розглянуто структуру витрат АТП. Виділені найбільш вагомні статті витрат: паливно-мастильні матеріали, податки й збори в складі собівартості, заробітна плата, амортизація. Проаналізовано структуру накладних витрат за наступними статтями: загальновиробничі витрати, витрати на утримання апарата управління, непродуктивні витрати, витрати, що виключаються. Запропоновано використовувати функціонально-вартісний аналіз накладних витрат по трьох етапах: інформаційно-підготовчий, творчо-аналітичний, реалізаційно-контрольний. Заборонена методика дозволить підвищити ефективність діяльності автотранспортних підприємств.*

Ключові слова: контроль, системний підхід, система внутрішнього контролю, статті витрат, процесний підхід, функціонально-вартісний аналіз.

Постановка проблеми. Сучасний стан економіки країни та необхідність здійснення реформ на Україні призвели до необхідності удосконалення системи й підсистем управління автотранспортним підприємством. Однією з найважливіших проблем, пов'язаних з управлінням, є пошук шляхів удосконалення системи контролю на підприємстві.

З етимологічної точки зору контроль (від французького – «controle») – перевірка або спостереження з метою перевірки. Французьке «controle», у свою чергу, утворилось від латинського «contra» – приставка, що означає «протидію», «протилежність» тому, що виражено в іншій частині слова. В другій половині слова «контроль» утримується слово «роль» (від лат. «role»), тобто «міра впливу, значення, ступінь участі в чомусь». «Ступінь участі в чомусь» – один з варіантів тлумачення слова «роль», – варто розглядати як здійснення якої-небудь дії. У цьому випадку в значенні слова «контроль», крім «перевірки» або «нагляду з метою перевірки», впливає ще один зміст цього слова, що іноді не береться в увагу, – протидія чомусь не бажаному. У такому розумінні більш правильно тлумачити слово «контроль» як перевірку, а також «спостереження з метою перевірки для протидії чомусь не бажаному, виявлення, попередження й припинення протиправного поведіння з боку кого-небудь або чого-небудь» [1, с. 8-9].

У вузькому змісті контроль – це аналіз результатів діяльності підприємства за визначений період й виявлення відхилень фактичних даних від планових показників. Перехід України до ринкових відносин розширив сфери впливу контролю й орієнтував його на досягнення найбільшої економічної ефективності діяльності підприємства. Сьогодні контроль розглядається з позиції його спрямованості на майбутнє, а не тільки підведення підсумків минулої діяльності підприємства. Здійснення контролю на підприємстві є основою для прийняття тактичних, оперативних й стратегічних рішень. Вчені відзначають, що зміст контролю полягає в створенні гарантій виконання планів та в загальному підвищенні ефективності управлінського процесу [2-4].

Таким чином, проведення контролю на підприємстві сприяє підвищенню ефективності його діяльності на рівні окремих підрозділів й в цілому по підприємству.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Весь процес управління підприємством здійснюється шляхом реалізації основних функцій управління. При цьому функції мають свою спрямованість. Якщо розглядати процес управління з позиції реалізації функції контролю, то планування спрямоване на розробку стандартів, мотивація необхідна для стимулювання їхнього виконання, регулювання розробляє варіанти реалізації програм з досягнення стандартів.

Українські вчені багато уваги приділяють дослідженню поняття внутрішнього фінансового контролю підприємств. Серед них потрібно виділити наступних: Белогуров В.П. [5], Белова І.М. [6], Білуха М.Т. [2], Большакова О.Ю. [3], Бондаренко Н.М. [7], Бутинець Ф.Ф. [1], Василік О.Д. [8], Виговська Н.Г. [1], Германчук П.К. [10], Дідоренко Т.В. [6], Дікань Л.В. [11], Димніч В.В. [18], Дмитренко М.Г. [2], Дрозд І.К. [12], Ждан Т.А. [13], Замула І.В. [14], Ільєнко А.А. [8], Коблянська Г.Ю. [15], Коблянська І.О. [15], Кравченко Г.О. [3], Лауреанті Д.С. [17], Леоненко П.М. [8], Литвинчук І.В. [9], Малюга Н.М. [1], Мартиненко М.М. [16], Меліхова Т.О. [17], Мельник Т. Г. [18], Мінченко М.М. [19], Микитенко Т.В. [2], Мочерний С.В. [23], Нападовська Л.В. [4], Ольховський Ю.А. [11], Осадча О.О. [20], Пашкевич М. С. [21], Петренко Н.І. [1], Пугаченко О.Б. [22]., Рубан Н.І. [10], Сіренко А.А. [15], Стефанік І.Б. [10], Танасієва М.М. [14], Троян О.В. [17], Шачаніна Ю.К. [7], Фоміна Т.В. [22], Шишкова Н. Л. [21], Щербаков О.І. [11], Юхименко П.І. [8].

Контроль проводить спостереження за виконанням стандартів, аналізує результати, виявляє відхилення та розробляє можливі шляхи їхнього усунення й недопущення. Наочно процес управління з позиції контролю відображений на рис. 1.

При визначенні змісту поняття «контроль» складність полягає в тому, що різні учені трактують його по-різному. Можна виділити чотири підходи щодо визначення змісту контролю. Одні учені розглядають контроль як елемент управління. Інші вважають за необхідне аналізувати контроль як функцію управління.

При третьому підході контроль розглядається як набір процедур.

Четверта група учених застосовує системний підхід і аналізує контроль як систему.

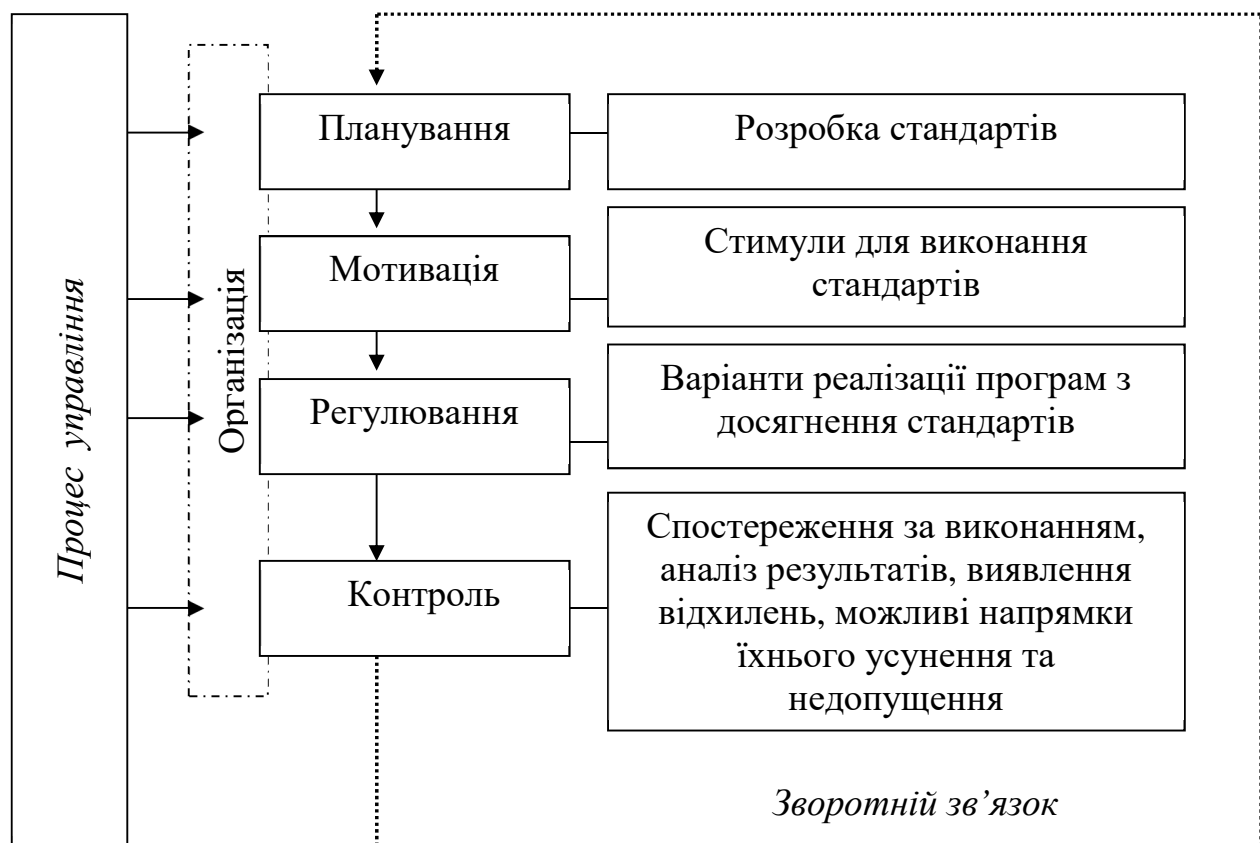


Рис. 1. Схема процесу управління з позиції реалізації функції контролю

У першій групі учені трактують контроль як елемент управління, управлінську діяльність. Мочерний С.В. визначає контроль як елемент управління економічними об'єктами й процесами, що полягає в спостереженні за ними з метою перевірки їхньої відповідності станові, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках [23, с. 829].

У другій групі контроль розглядається як одна з основних функцій управління [5, 19]. Функція контролю є однією із самих головних функцій управління, тому що будь-яка управлінська функція обов'язково інтегрована з контрольною. Найбільш повне визначення дає Белогуров В.П. Учений визначає контроль як «функцію управління, що встановлює ступінь відповідності прийнятих цільових рішень фактичному станові системи, що виявляє відхилення й їхні причини» [5, с. 213]. Вчені визначають, що розвиток контролю повинен бути пов'язаний з поглибленням

досліджень, що мають метою поліпшення організаційних форм й удосконалення способів впливу на економічні об'єкти в попередньому, поточному й наступному режимах.

У третій групі Мартиненко М.М. розглядає поняття контролю як «набір процедур за рішенням задач управління, що забезпечують пошук облікової інформації про поведінку об'єкта (людей, зайнятих у виробничому процесі й виконуючих інші функції управління, а також параметрів знарядь і засобів виробництва) та порівняння її зі стандартами для визначення розбіжності між поточним станом й встановленими цілями» [16, с. 173].

При застосуванні системного підходу (четверта група) контроль аналізується як система [18, 20]. Найбільш часто в науковій економічній літературі різні автори використовують таке визначення: контроль – це система спостереження й перевірки процесу функціонування та фактичного стану керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їхнього виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих явищ та сигналізації про них при необхідності органам управління [18, 20]. Сутність контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює перевірку з обліком того, як об'єкт управління виконує його вказівки.

Отже, серед учених немає єдності думок щодо визначення контролю. Трактують контроль тільки як функції управління обмежено рамками системи управління. Вузким є й визначення контролю як набору процедур. Цікаве визначення поняття контролю як елемента управління. Але найбільш повним є визначення контролю як системи. Тому при розгляді контролю необхідно застосовувати системний підхід. Такий підхід дозволяє аналізувати складові частини через ціле й ціле через його складові частини. Складовими частинами контролю є його окремі процедури, їхня єдність у рамках системи управління і взаємозв'язки між собою в системі контролю. Таким чином, під контролем пропонується розуміти основну функцію управління, реалізація якої необхідна для формування системи обробки інформації, отриманої шляхом спостереження, регулювання й відображення реальних фактів і результатів функціонування підприємства. Функція контролю спрямована на підвищення ефективності діяльності підприємства за

рахунок порівняння одержуваних результатів із плановими і нормативними, виявлення причин виникнення можливих відхилень, а також недопущення появи негативних відхилень у подальшому. Контроль може здійснюватися на двох рівнях: зовнішньому й внутрішньому. Зовнішній контроль здійснюється зовнішніми стосовно підприємства суб'єктами управління (органи держави, податкова адміністрація, фінансово-кредитні установи, контрагенти з фінансово-господарських договорів, споживачі, громадськість). Внутрішній контроль проводиться суб'єктами самого підприємства (адміністрація, персонал). Для підприємства більш важливим є внутрішній контроль, тому що він дозволяє виявити й усунути недоліки в діяльності підприємства, не чекаючи ревізії зовнішнього органу контролю та не несучи за них відповідальності і штрафних санкцій. Василик О.Д. визначає внутрішній контроль як «самоконтроль, здійснюваний підприємством у власних цілях й в зручні для нього терміни» [8]. Завданням внутрішньогосподарського контролю, відповідно до діючого законодавства, є «перевірка господарських операцій у виробничих одиницях з метою недопущення перевитрат матеріальних й фінансових ресурсів, виконання виробничих й фінансових планів, раціонального використання робочої сили» [4, с. 40]. Визначимо місце внутрішнього контролю в системі управління підприємством. Для цього проаналізуємо структурні схеми контурів управління при елементарному і розширеному циклах (рис. 2, 3).

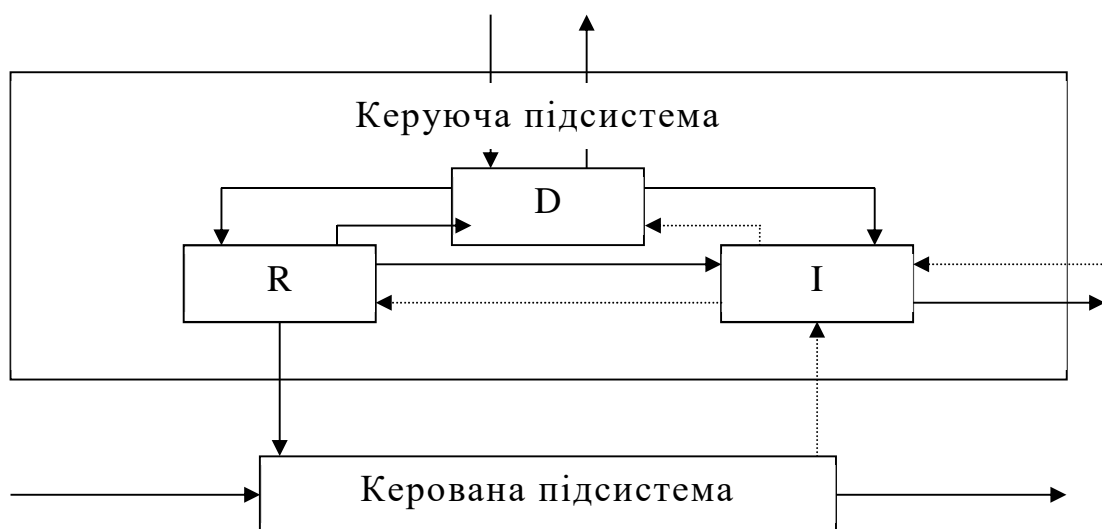


Рис. 2. Схема елементарного циклу управління [24, с. 36]

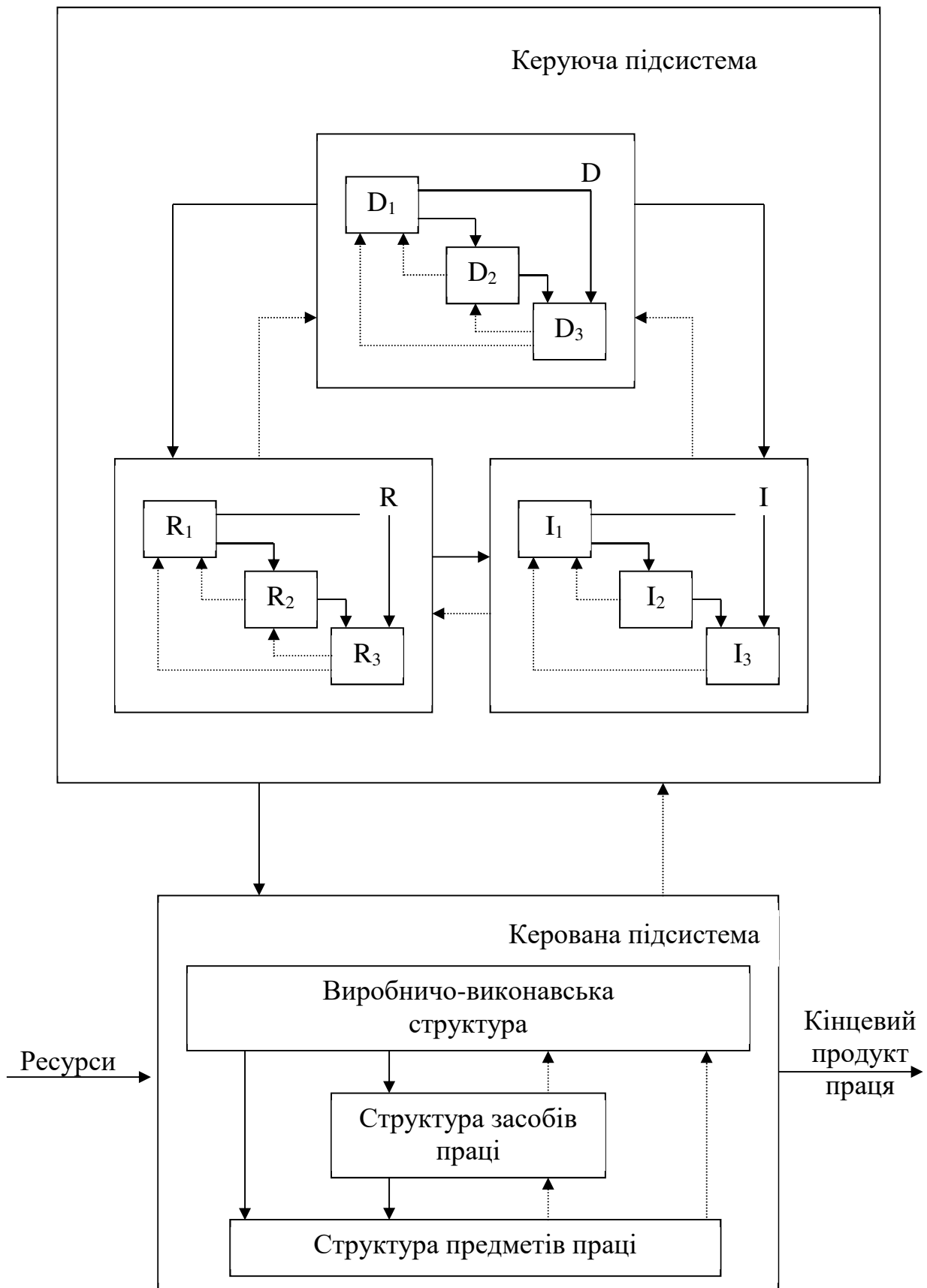


Рис. 3. Схема розширеного циклу управління [24, с. 37]

На рис. 2 при елементарному циклі в контурі управління виділяться три основних блоки (класу) функцій: D – вирішальний блок, R – перетворюючий блок, I – інформаційно-контрольний блок.

Функція контролю укладена в інформаційно-контрольному блоці. Елементарний цикл характеризує управління на оперативному рівні. На стратегічному й тактичному рівнях необхідно розглядати розширений цикл управління (рис. 3).

Цей блок має вирішальне значення, тому що перетворює сигнали зворотного зв'язку від об'єкта управління в упорядковані сигнали неузгодженостей між заданими й реальними значеннями «вхідних», «внутрішніх», «вихідних» та сполучних параметрів керуючої системи. Як видно з рис. 3, інформаційно-контрольні функції здійснюються блоком I , у якому виділяються три субблоки I_1 , I_2 , I_3 , що виконують відповідно такі функції: збір даних, їхня обробка й накопичення, контроль за станом об'єкта управління.

Таким чином, функція контролю є однією з головних функцій управління. Вона здійснює моніторинг стану об'єкта управління. Без контролю неможливо здійснення зворотного зв'язку в системі управління. При цьому контроль на підприємстві реалізується шляхом здійснення на практиці різних комбінацій видів контролю в залежності від необхідних даних. Одним з найважливіших є внутрішній контроль. Діяльність будь-якого підприємства завжди спрямована на досягнення конкретних цілей. Щоб не збитися з наміченого курсу, необхідний постійний контроль за тим, як реалізуються розроблені програми.

Невирішені складові загальної проблеми. Вчені та практики, які займаються проблемами управління та контролю, зазначають, що система, що застосовується нині на підприємствах, застаріла, вона вимагає реформування відповідно до сучасних умов економічної ситуації в Україні.

Формулювання цілей статті полягає у необхідності розробки такої системи внутрішнього контролю на підприємстві, застосування якої дозволить раціоналізувати процес управління підприємством та підвищити його ефективність загалом.

Виклад основного матеріалу. Для розробки системи внутрішнього контролю необхідно дослідити її основні елементи. Основними елементами системи контролю є:

- об'єкти контролю – бюджети структурних підрозділів, у тому числі окремі показники бюджетів (дотримання лімітів фонду оплати праці, витрат сировини й матеріалів, енергії тощо);
- суб'єкти контролю – структурні підрозділи й економічні служби підприємства;
- методи контролю – процедури визначення відхилень фактичних значень показників бюджетів від планових в абсолютному та відносному (у %) вираженні.

Досить часто в економічній літературі, крім перерахованих вище елементів, до системи контролю включають предмет контролю, принципи контролю, техніку й технологію контролю, процес контролю, прийняття рішень за результатами контролю.

Для реалізації на практиці системи контролю багато учених вважають за необхідне більш докладно розглядати методи контролю.

У наукових працях різних авторів зустрічаються різні класифікації методів за декількома ознаками [1, 2, 3, 7, 8, 14, 15, 17, 20]. Єдності думок серед учених немає. Тому виділимо основні ознаки поділу методів: загальні, загальнонаукові, власні (органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів контролю) й специфічні.

Система контролю базується на принципах. Тому для побудови системи внутрішнього контролю необхідно сформулювати її основні принципи. Багато учених формулюють принципи контролю [1, 8]. Вони мають різну спрямованість у залежності від цілей проведення контролю. Основними принципами контролю є принципи сталості, ефективності, об'єктивності, своєчасності, поділу контрольних повноважень, відповідальності, повноти охоплення об'єктів контролю, економічності.

На сьогодні на АТП застосовуються різні контрольні міри, але їхня ефективність знижується за умови відсутності системного підходу до реалізації контролю на підприємстві.

В умовах адміністративно-командної системи на АТП контроль виконувався за автоколотами і підрозділами. Сьогодні ринкові умови господарювання обумовлюють більш вузько спрямоване проведення контролю на АТП. Контроль повинен носити оперативний характер. Він повинний бути спрямований не тільки на виправлення помилок минулого періоду, але і на недопущення їхньої появи в майбутньому.

Тому на основі виконаного аналізу пропонується побудувати єдину систему внутрішнього контролю АТП.

Розглядаючи процес контролю, учені в залежності від часу здійснення контрольних дій пропонують проводити його в три етапи: попередній (превентивний), поточний (проміжний) й підсумковий (заклучний). Але такі учені як Василик О.Д., Бутинець Ф.Ф. й Дікань Л.В. на третьому етапі виділяють наступний контроль [1, 8, 11]. Тобто необхідно визначити який етап проводити в останню чергу підсумковий (заклучний) або наступний.

Необхідно розрізнити заклучний й наступний контроль. Поняття «заклучного контролю» й «наступного контролю» не є синонімічними. Метою проведення заклучного контролю є підведення підсумків за минулий період та аналіз результатів діяльності підприємства. Наступний контроль спрямований на прийняття відповідних рішень, впровадження їх на практиці й недопущення виявлених помилок у наступному періоді. Отже, заклучному контролю властивий ретроспективний характер, а наступний контроль має перспективну спрямованість.

Таким чином, доцільно виділяти 4 етапи в проведенні контролю на АТП: попередній, поточний, заклучний й послідуєчий (рис. 4).

На першому етапі уточнюються прогнози, корегуються плани й бюджети відповідно до цілей діяльності підприємства й у залежності від виникаючих змін у зовнішньому середовищі (зміни законодавчих актів, економічної ситуації в державі тощо), тобто здійснюється попередній контроль.

На другому етапі проводиться поточний контроль. Виконується моніторинг зовнішнього середовища підприємства на мікрорівні. Періодичність контрольних процедур визначається із самого початку, разом із затвердженням планів й бюджетів. На цьому етапі підприємство відслідковує зовнішнє середовище на мікрорівні, тобто діяльність конкурентів, зміни у вимогах клієнтів, залучення нової клієнтури інше. Якщо плани й бюджети складаються в помісячній розбивці, то контроль здійснюється після закінчення місяця, якщо в потижневої – після закінчення тижня.

В окремих випадках на підприємствах з безперервним або майже безперервним виробництвом масової продукції контроль за виконанням планів і бюджетів ведеться щодня.

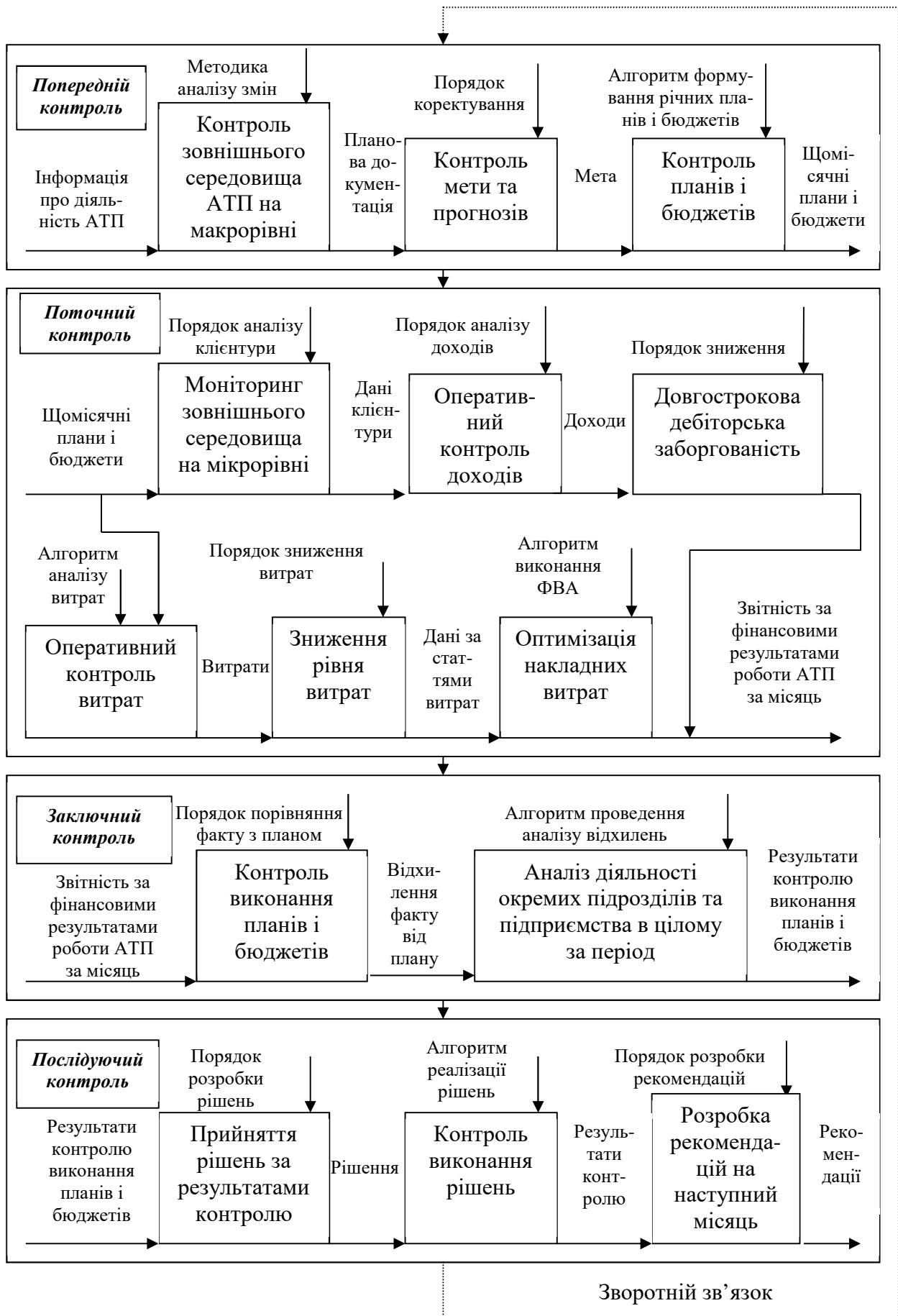


Рис. 4. Система внутрішнього контролю підприємства

АТП необхідний щоденний контроль доходів й витрат. Якщо проводити контроль у цілому за місяць, то може бути пізно виправляти допущені помилки.

Для попередження зайвих витрат потрібна постійна пильність. Якщо контролювати надходження оплати за зроблені автотранспортні послуги щодня, то можна скоротити довгострокову дебіторську заборгованість фактично до нуля. З кожним клієнтом укладається договір на надання автотранспортних послуг, у якому вказується термін сплати. Для кожного клієнта він може бути різним. Тому складаються плани оплати послуг по кожному клієнту на місяць, й після кожного операційного банківського дня звіряються надходження коштів за термінами оплати. Якщо клієнт порушує умови договору, то цим займається юрист. Також проводиться контроль за своєчасністю й повнотою виконання замовлень клієнтів, що призводить до чіткої організації роботи АТП. Стимулювання здійснюється шляхом преміювання водіїв.

Оперативний контроль витрат дозволяє знизити нераціональні витрати, тому що для кожного підрозділу складаються бюджети витрат на місяць й постійно контролюються. Вони не повинні перевитрачатися. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати підрозділяються на змінні й постійні [15]. До змінних на АТП відносять заробітну плату (1), нарахування на заробітну плату (2), паливно-мастильні матеріали (3), автомобільні шини (4), витрати на технічне обслуговування та ремонт рухомого складу (5); до постійних – податки й збори (6), амортизацію (7), інші витрати (8). Структуру витрат відображає рис. 5.

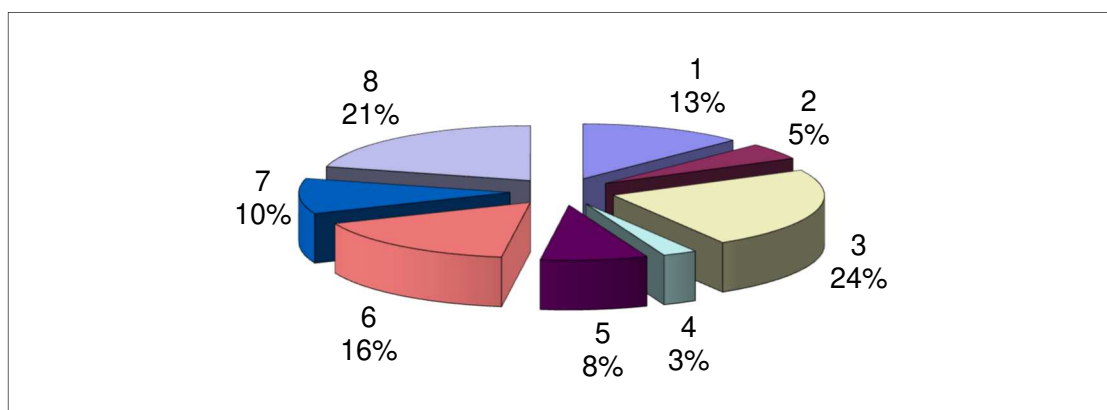


Рис. 5. Структура витрат АТП

Як видно з діаграми, зображеної на рис. 5, для АТП найбільш істотними є такі статті витрат: паливно-мастильні матеріали, податки й збори в складі собівартості, заробітна плата, амортизація. Істотно заощаджувати на паливно-мастильних матеріалах (ПММ) для АТП не можливо, тому що не можна знизити витрату палива для рухомого складу, а економія якості ПММ призведе до швидкого зносу деталей й поломкам автомобілів.

Витрати на сплату податків й зборів у складі собівартості можна знизити шляхом розробки податкової політики підприємства в межах податкової політики держави, яка буде враховувати особливості діяльності підприємства й специфічні умови його функціонування. При цьому визначена частина податків й зборів, заробітної плати й амортизації входять у структуру накладних витрат. Тому необхідно розглянути структуру накладних витрат та можливість їхньої раціональної економії з метою підвищення ефективності діяльності АТП. Оптимальна величина накладних витрат складає 30-40 % від їхньої загальної суми. З метою зниження накладних витрат у підрозділах й відділах підприємства вчені пропонують використання двох важелів: бюджетування на нульовій базі й функціонально-вартісний аналіз. Сьогодні на підприємствах при складанні бюджетів на рік в основному використовується розрахунково-аналітичний метод. При цьому використовуються фактичні фінансові показники з урахуванням темпів росту й індексу інфляції. Застосування бюджетування на нульовій базі дозволить знизити накладні витрати. Суть цього методу полягає в тому, що для знову планованого бюджету усі види діяльності підрозділів повинні бути обґрунтовані заново. Проста екстраполяція даних минулого не допускається.

Підприємство мов би то створюють заново й при цьому перевіряють, які послуги, у якому обсязі та якої якості необхідні з погляду накладних витрат. Даний метод більш ефективно застосовувати на стадії планування, а не на стадії контролю. Більш ефективним є застосування функціонально-вартісного аналізу (ФВА) накладних витрат.

При використанні функціонально-вартісного аналізу учені застосовують 5-6 етапів. Бутинець Ф.Ф. вважає за необхідне здійснення таких етапів, як підготовчий, інформаційно-аналітичний, творчо-аналітичний, дослідницький, рекомендаційний й етап

упровадження [1]. Деякі вчені також використовує 6 етапів функціонально-вартісного аналізу: інформаційно-підготовчий, творчий, пусконаладжувальний, виробничий, збутовий й контроль-експлуатаційний. Але є пропозиції щодо використання 5 етапів: інформаційно-підготовчий, аналітичний, творчий, дослідницький й етап упровадження. Тому, виходячи з усього вищевикладеного, пропонуємо наступні етапи проведення ФВА накладних витрат для підприємств автомобільного транспорту:

1. Інформаційно-підготовчий: визначення цілей проведення ФВА, встановлення термінів й відповідальних осіб, визначення основних напрямків проведення аналізу, підготовка необхідної документації по підприємству, визначення вихідної інформації.

2. Творчо-аналітичний: виявлення внутрішніх взаємозв'язків між послугами й витратами на них за окремими підрозділами та підприємством в цілому, висування пропозицій щодо виключення непотрібних видів діяльності й витрат на них, виявлення нераціональних накладних витрат, аналіз причин їхнього виникнення й можливостей усунення, розробка ідей щодо поліпшення співвідношення витрати/результат.

3. Реалізаційно-контрольний: розробка заходів й прийняття рішень щодо усунення надмірних витрат, контроль за впровадженням прийнятих рішень, застосування штрафних санкцій або преміювання відповідальних працівників, корегування відповідних бюджетів підрозділів й бюджету по підприємству в цілому, підведення підсумків проведення робіт, визначення економічного ефекту від раціоналізації накладних витрат.

На третьому етапі в системі внутрішнього контролю виконується аналіз діяльності підприємства за минулий місяць. Визначаються фінансові результати за підрозділами й по підприємству в цілому. Виконується порівняння з планами доходів й бюджетами витрат. Фактичні витрати необхідно реєструвати на регулярній (щомісячній) основі й порівнювати з плановими витратами за той же період.

У результаті, якщо виявлені істотні розбіжності й існує імовірність повторення проблем у майбутньому, варто сконцентрувати увагу на конкретних питаннях й вживанні необхідних заходів з запобігання проблемних ситуацій.

У випадку якщо фактичні доходи перевищують планові, то аналізуються можливості використання додаткових коштів. Контролюється законність їхнього отримання.

На останньому етапі, за результатами попереднього, розробляються й приймаються управлінські рішення, контролюється їхнє виконання. За підсумками місяця при необхідності вносяться корективи в плани й бюджети на наступний місяць.

Порівняльна характеристика попереднього, поточного, заключного й послідуєчого контролю наведена в табл. 1. Етапи контролю проаналізовані за наступними ознаками: суб'єкт контролю, об'єкт контролю, мета контролю, завдання контролю, час проведення, джерела інформації, характер контролю, можливість внесення попереджувачих коректив.

Подібним чином по чотирьох етапах контроль здійснюється кожен місяць. За підсумками року проводиться аналіз річних результатів діяльності АТП за видами перевезень, за автоколонами й в цілому по підприємству. За підсумками проведеного аналізу робляться висновки про розвиток підприємства за рік функціонування. Виявляються допущені помилки й недоліки. Аналізуються можливості використання резервів. У залежності від отриманих висновків преміюються або штрафуються працівники, що відповідають за проведення контролю на підприємстві. Приймаються відповідні рішення. Контролюється їхнє виконання й ефективність.

Таким чином, розглянуто процес управління підприємством з позиції реалізації функції контролю через планування, організацію, стимулювання й регулювання. Проаналізовано зміст поняття контролю як управлінської діяльності, функції управління, набору процедур й як системи. Запропонована процесна система контролю діяльності АТП. Проведено порівняльну характеристику етапів та розроблені рекомендації з їхнього впровадження в діяльність АТП. Обґрунтовано необхідність поділу заключного й послідуєчого контролів, тобто виділення четвертого етапу в системі внутрішнього контролю. Запропоновано рекомендації щодо впровадження кожного етапу системи внутрішнього контролю автотранспортного підприємства із урахуванням особливостей його виробничого процесу.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика етапів внутрішнього контролю

Ознака	Попередній контроль	Поточний контроль	Заключний контроль	Послідуючий контроль
1	2	3	4	5
Суб'єкти	Планово-економічний відділ, бухгалтерія, відділ праці і заробітної плати, відділ головного механіка, відділ експлуатації	Бухгалтери, інженери-програмісти, економісти, інженери	Головний бухгалтер, начальники планово-економічного відділу і відділу праці і заробітної плати, головний інженер, головний механік	Директор підприємства
Об'єкти	Мета, задачі, плани, бюджети	Господарські підрозділи, стратегічні одиниці бізнесу, діяльність окремих працівників	Результати фінансової діяльності підприємства і працівники, що несуть відповідальність за них	Відповідальні працівники
Мета	Не допустити проведення операцій, що можуть привести підприємство до негативних результатів	Виявлення й усунення помилок і недоліків у ході проведення господарських операцій	Підведення підсумків діяльності, аналіз резервів, економії і перевитрати коштів, виявлення відповідальних осіб	Реакція на результати контролю, аналіз усунення недоліків, покарання або преміювання відповідальних осіб
Завдання	Контроль цілей, прогнозів, бюджетів і планів діяльності підприємства, аналіз зовнішнього середовища підприємства на макрорівні	Оперативний контроль і реагування на відхилення від планів доходів і бюджетів витрат, аналіз зовнішнього середовища підприємства на мікрорівні	Аналіз діяльності підрозділів і підприємства в цілому, порівняння планових і звітних показників	Прийняття рішень за результатами контролю і контролювання їхнього виконання

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
Час проведення	Перед проведенням операції, що контролюється	Під час здійснення господарської операції	При завершенні господарської операції	Після завершення господарської операції
Джерела інформації	Плани і бюджети, що розробляються	Дані бухгалтерського й управлінського обліку, отримані під час здійснення операцій	Первинні документи, статистична і фінансова звітність	Вторинні документи (зведені дані, звіти)
Характер	Здійснюється через визначені тимчасові періоди	Здійснюється безупинно	Здійснюється періодично	Здійснюється періодично, у міру необхідності
Можливість внесення попереджувачого коректив	Можливе обґрунтоване скасування операцій	Можливо оперативно виявити й усунути недоліки і помилки, не допустити повторне їхнє виникнення	Не можливо, тому що господарська операція довершена	Не можливо, тому що господарська операція довершена

Література

1. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малуґа Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. 3-є вид., доп. і перероб. Житомир: ПП “Рута”, 2002. 544 с.
2. Білуха М.Т., Дмитренко М.Г., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: Українська академія оригінальних ідей, 2006. 888 с.
3. Большакова О.Ю., Кравченко Г.О. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності. *Фінансовий контроль*. 2017. № 2 (19). С. 44-48.
4. Нападівська Л.В. Сутність та значення внутрішнього контролю в ринкових умовах управління підприємством. *Збірник Дніпропетровського Державного Фінансово-Економічного Інституту*. 1999. № 2. С. 40-44.
5. Белогуров В.П. Основи управління: навч. посібник. Х.: Коснум, 2003. 240 с.
6. Белова І.М., Дідоренко Т.В. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу. *Молодий вчений*. 2018. № 6. С. 369-375.
7. Бондаренко Н.М., Шачаніна Ю.К. Організація внутрішньогосподарського контролю використання основних засобів на вітчизняних підприємствах та шляхи його вдосконалення. *Науковий вісник Херсонського державного університету (Серія Економічні науки)*. 2017. Вип. 23. Частина 3. С. 119-122.
8. Василік О.Д., Леоненко П.М., Юхименко П.І., Ільєнко А.А. Теорія фінансів: Навчальний посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 480 с.
9. Виговська Н.Г., Литвинчук І.В. Ефективність контролю місцевих фінансів у системі бюджетного менеджменту. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 15. С. 650-655.
10. Германчук П.К., Стефанік І.Б., Рубан Н.І. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит. К.: АВТ, 2017. 424 с.
11. Дікань Л.В., Щербаков О.І., Ольховський Ю.А. Контроль в бюджетних установах: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. Х.: ІНЖЕК, 2016. 208 с.
12. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово-економічного контролю. *Фінанси України*. 2016. № 3(124). С. 135-140.
13. Ждан Т.А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль». *Науковий журнал «Причорноморські економічні студії»*. 2018. № 16. С. 161-168.
14. Замула І.В., Танасієва М.М. Внутрішній контроль: навч. посіб. Чернівці: Технодрук, 2021. 336 с.
15. Коблянська І.О., Сіренко А.А., Коблянська Г.Ю. Методика і організація обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. *Modern Economics*. 2018. № 7. С. 85-97.

16. Мартиненко М.М. Основи менеджменту: підручник. Київ: Каравела, 2003. 496 с.
17. Меліхова Т.О., Троян О.В., Лауреанті Д.С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 34-41.
18. Мельник Т. Г., Димніч В. В. Організація бухгалтерського обліку та контролю власного капіталу. *Молодий вчений*. 2018. № 3 (55). С. 670-675. URL: [file:///C:/Users/ASUS/Downloads/molv_2018_3\(2\)_63.pdf](file:///C:/Users/ASUS/Downloads/molv_2018_3(2)_63.pdf)
19. Мінченко М.М. Бізнес-план як узагальнена форма планування та контролю фінансово-господарської діяльності підприємства в умовах ринкової економіки. *Фінансовий контроль*. 2004. № 1 (18). С. 36-39.
20. Осадча О.О. Уніфікація облікового забезпечення контролю формування фінансових результатів суб'єктів господарювання : дис. на здобуття вчен. ступеня док. екон. наук.: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» К. : 2017. 321 с.
21. Пашкевич М. С., Шишкова Н. Л. Контроль: незалежний, внутрішній, державний: навч. посіб.: у 2 ч. Ч. 1. Незалежний аудиторський та внутрішньо-господарський контроль. Дніпро: НГУ, 2017. 182 с. URL: <http://nmu.org.ua>
22. Фоміна Т. В., Пугаченко О. Б. Внутрішній контроль капіталу у дооцінках: [підрозділ 5.12.]. Emergence of public development: financial and legal aspects : monograph / Yu. Pasichnyk and etc. : [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Pasichnyk Yu.]. Agenda Publishing House, Coventry, United Kingdom, 2019. P. 520-529.
23. Мочерний С.В. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1. К.: Видавничий центр “Академія”, 2002. 864 с.
24. Павленко П.М., Філоненко С.Ф., Бабіч К.С. Інформаційні системи і технології: навч. посіб. К.: НАУ, 2013. 324 с.

References

1. Butynets', F.F., Vyhovs'ka, N.H., Malyuha, N.M., Petrenko, N.I. (2002). *Kontrol' i reviziya: Pidruchnyk dlya studentiv spetsial'nosti "Oblik i audyt" vyshchikh navchal'nykh zakladiv* [Control and revision: Textbook for students majoring in "Accounting and Audit" of higher educational institutions]. Zhytomyr: PP "Ruta". [in Ukrainian].
2. Bilukha, M.T., Dmytrenko, M.H., Mykytenko, T.V. (2006). *Finansovyy kontrol': teoriya, reviziya, audyt: pidruchnyk* [Financial control: theory, audit, audit: textbook]. Kyiv: Ukrayins'ka akademiya oryhinal'nykh idey. [in Ukrainian].
3. Bol'shakova, O.Yu., Kravchenko, H.O. (2017). *Metodolohichni pryntsypy finansovoho kontrolyu: pryntsyp nezalezhnosti* [Methodological principles of financial control: the principle of independence]. *Finansovyy kontrol' – Financial control*, 2 (19), 44-48. [in Ukrainian].

4. Napadovs'ka, L.V. (1999). Sutnist' ta znachennya vnutrishn'oho kontrolyu v rynkovykh umovakh upravlinnya pidpryyemstvom [The essence and significance of internal control in market conditions of enterprise management]. *Zbirnyk Dnipropetrovs'koho Derzhavnoho Finansovo-Ekonomichnoho Instytutu – Collection of the Dnipropetrovsk State Financial and Economic Institute*, 2, 40-44. [in Ukrainian].
5. Byelohurov, V.P. (2003). *Osnovy upravlinnya: navch. posibnyk* [Basics of management: Education. manual]. Kharkiv: Kosnum. [in Ukrainian].
6. Belova, I.M., Didorenko, T.V. (2018). Orhanizatsiya vnutrishn'oho kontrolyu diyal'nosti pidpryyemstv hotel'no-restorannoho biznesu [Didorenko T.V. Organization of internal control of the hotel and restaurant business]. *Molodyy vchenyy – A young scientist*, 6, 369-375. [in Ukrainian].
7. Bondarenko, N.M., Shachanina, Yu.K. (2017). Orhanizatsiya vnutrishn'ohospodars'koho kontrolyu vykorystannya osnovnykh zasobiv na vitchyznyanykh pidpryyemstvakh ta shlyakhy yoho vdoskonalennya [Organization of intra-economic control of the use of fixed assets at domestic enterprises and ways of its improvement]. *Naukovyy visnyk Khersons'koho derzhavnoho universytetu (Seriya Ekonomichni nauky) – Scientific Bulletin of Kherson State University (Economic Sciences Series)*, 23 (3), 119-122. [in Ukrainian].
8. Vasylik, O.D., Leonenko, P.M., Yukhymenko, P.I., Il'yenko, A.A. (2005). *Teoriya finansiv: Navchal'nyy posibnyk* [Theory of finance: Study guide]. Kyiv: Tsentri navchal'noyi literatury. [in Ukrainian].
9. Vyhovs'ka, N.H., Lytvynchuk, I.V. (2018). Efektyvnist' kontrolyu mistsevykh finansiv u systemi byudzhetnoho menedzhmentu [Effectiveness of control of local finances in the budget management system]. *Ekonomika i suspil'stvo – Economy and society*, 15, 650-655. [in Ukrainian].
10. Hermanchuk P.K., Stefanyk, I.B., Ruban, N.I. (2017). *Derzhavnyy finansovyy kontrol': reviziya ta audit* [State financial control: revision and audit]. Kyiv: AVT. [in Ukrainian].
11. Dikan', L.V., Shcherbakov, O.I., Ol'khovs'kyy, Yu.A. *Kontrol' v byudzhetnykh ustanovakh: navch.-metod. posib. dlya samost. vyvch. Dystsypliny* [Control in budgetary institutions: educational method. manual for self studied disciplines]. Kharkiv: INZHEK. [in Ukrainian].
12. Drozd, I.K. (2016). Yednist' zovnishn'oho ta vnutrishn'oho kontrolyu v systemi finansovo-ekonomichnoho kontrolyu [Unity of external and internal control in the system of financial and economic control]. *Finansy Ukrayiny – Finances of Ukraine*, 3 (124), 135-140. [in Ukrainian].
13. Zhdan, T.A. (2018). Ekonomichna sutnist' ta zmist ponyattya «derzhavnyy finansovyy kontrol'» [The economic essence and content of the concept of "state financial control"]. *Naukovyy zhurnal «Prychornomors'ki ekonomichni studiyi» – Scientific journal "Black Sea Economic Studies"*, 16, 161-168. [in Ukrainian].
14. Zamula, I.V., Tanasiyeva, M.M. (2021). *Vnutrishniy kontrol': navch. posib* [Tanasiyeva M.M. Internal control: training. manual]. Chernivtsi: Tekhnodruk. [in Ukrainian].

15. Koblyans'ka, I.O., Sirenko, A.A., Koblyans'ka, H.Yu. (2018). Metodyka i orhanizatsiya obliku ta vnutrishn'oho kontrolyu zapasiv pidpryyemstva v systemi upravlinnya aktyvamy [Methodology and organization of accounting and internal control of the company's stocks in the asset management system]. *Suchasna ekonomika – Modern Economics*, 7, 85-97. [in Ukrainian].
16. Martynenko, M.M. (2003). Osnovy menedzhmentu: pidruchnyk [Fundamentals of management: a textbook]. Kyiv: Karavela. [in Ukrainian].
17. Melikhova, T.O., Troyan, O.V., Laureanti, D.S. (2019). Udoskonalennya metodyky vnutrishn'oho kontrolyu vytrat na vyrobnytstvo dlya pidvyshchennya ekonomichnoyi bezpeky pidpryyemstva [Improving the methodology of internal control of production costs to increase the economic security of the enterprise]. *Ahrosvit – Agroworld*, 3, 34-41. [in Ukrainian].
18. Mel'nyk, T.H., Dymnich, V.V. (2018). Orhanizatsiya bukhhalters'koho obliku ta kontrolyu vlasnoho kapitalu [Organization of accounting and control of own capital]. *Molodyy vchenyy – A young scientist*, 3 (55), 670-675. Retrieved from: file:///C:/Users/ASUS/Downloads/molv_2018_3(2)_63.pdf. [in Ukrainian].
19. Minchenko, M.M. (2004). Biznes-plan yak uzahal'нена форма planuvannya ta kontrolyu finansovo-hospodars'koyi diyal'nosti pidpryyemstva v umovakh rynkovoyi ekonomiky [Business plan as a generalized form of planning and control of the financial and economic activity of the enterprise in the conditions of the market economy]. *Finansovyy kontrol' – Financial control*, 1 (18), 36-39. [in Ukrainian].
20. Osadcha, O.O. (2017). Unifikatsiya oblikovoho zabezpechennya kontrolyu formuvannya finansovykh rezul'tativ sub'yektiv hospodaryuvannya: dys. na zdobuttya vchen. stupenya dok. ekon. nauk.: 08.00.09 «Bukhhalters'kyy oblik, analiz ta audyt» [Unification of accounting support for control of the formation of financial results of economic entities: dissertation. to obtain a degree. degree doc. economy Sci.: 08.00.09 "Accounting, analysis and audit"]. Kiyv. [in Ukrainian].
21. Pashkevych, M.S., Shyshkova, N.L. (2017). Kontrol': nezalezhnyy, vnutrishniy, derzhavnyy: navch. posib.: u 2 ch. CH. 1. Nezalezhnyy audytors'kyy ta vnutrishn'ohospodars'kyy kontrol' [Control: independent, internal, state: education. tutorial: in 2 h. Part 1. Independent audit and internal control]. Dnipro: NHU. Retrieved from: <http://nmu.org.ua>. [in Ukrainian].
22. Fomina, T.V., Puhachenko, O.B. (2019). Vnutrishniy kontrol' kapitalu u dootsinkakh: [pidrozdil 5.12.]. Emergence of public development: financial and legal aspects : monograph [Internal control of capital in mark-ups: [section 5.12.]. Emergence of public development: financial and legal aspects : monograph]. United Kingdom, Coventry: Agenda Publishing House, 520-529. [in English].
23. Mochernyy, S.V. (2002). Ekonomichna entsyklopediya: U tr'okh tomakh. T. 1. [Economic encyclopedia: In three volumes. T. 1.]. Kyiv: Vydavnychy tsestr "Akademiya". [in Ukrainian].
24. Pavlenko, P.M., Filonenko, S.F., Babich, K.S. (2013). Informatsiyni systemy i tekhnolohiyi: navch. Posib [Information systems and technologies: education. manual]. Kyiv: NAU. [in Ukrainian].

IMPROVING THE INTERNAL CONTROL SYSTEM AT MTE

BOCHAROVA N., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor.

E-mail: bocharova.n.a.xnadu@gmail.com, Scopus Author ID: 57210236605,
ORCID: 0000-0003-4371-0187

FEDOTOVA I., Doctor of Economic Sciences, Associate Professor.

E-mail: irina7vf@gmail.com, Scopus Author ID: 57210234720, ORCID:
0000-0002-3277-0224

Department of Management, Kharkiv National Automobile and Highway
University, Ya. Mudrogo str., 25, Kharkiv, Ukraine, 61002.

Abstract. *The process of enterprise management is considered from the standpoint of the implementation of the control function through the main functions: planning, organization, stimulation and regulation. The content of the concept of control as a management activity, a management function, a set of procedures and as a system is analyzed. Under control, it is proposed to understand the main function of management, whose implementation is necessary for the formation of a system for processing information obtained by monitoring, regulating and displaying real facts and results of the enterprise functioning. This system is aimed at improving the efficiency of the enterprise by comparing the obtained results with planned and normative results, identifying the causes of possible deviations and their timely elimination, as well as preventing the appearance of negative deviations in the future period. It is proposed to use a systematic approach to the organization of internal control at the enterprise. The necessity of dividing the final and subsequent controls, i.e. the selection of the fourth stage in the internal control system, is substantiated. An internal control system consisting of four stages has been developed: preliminary control, current control, final control, subsequent control. A comparative characterization of each stage of the MTE internal control system was carried out according to the following features: subject of control, object of control, purpose of control, tasks of control, time of implementation, sources of information, nature of control, possibility of making preventive corrections. Each stage of the MTE internal control system was developed using the IDEF0 process approach. Recommendations for the implementation of each stage of the MTE internal control system are offered. The structure of MTE costs is considered. The most significant expenditure items are highlighted: fuel and lubricants, taxes and fees as part of the cost price, wages, depreciation. The structure of overhead costs was analyzed according to the following items: general production costs, costs for maintaining the control apparatus, non-productive costs, excluded costs. It is proposed to use a functional-cost analysis of overhead costs in three stages: informational-preparatory, creative-analytical, implementation-control. The prohibited technique will increase the efficiency of the activities of motor transport enterprises.*

Key words: *control, system approach, internal control system, cost items, process approach, functional cost analysis.*