УДК 657.63

МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВ ДЕРЖАВНОЇ ФОРМИ ВЛАСНОСТІ: ОПТИМІЗАЦІЯ ДЛЯ ПОТРЕБ ДЕРЖАВНОГО АУДИТУ

THE MODEL OF INTERNAL CONTROL AT THE STATE ENTERPRISES: OPTIMIZATION FOR THE STATE AUDIT'S REQUIREMENTS

Ткач О.Л.
начальник відділу аудиту видатків,
Територіальне управління Рахункової палати по Одеській,
Миколаївській, Херсонській областях,
Автономній Республіці Крим та м. Севастополя

Tkach Oleksandr
Head of the Department of Expenditure Auditt
Territorial Office of the Accounting Chamber for Odessa,
Mykolaiv and Kherson Oblasts,
Autonomous Republic of Crimea and Sevastopol City

Корпоративне управління на підприємствах державної форми власності здійснюється неефективно, і для його поліпшення необхідне вдосконалення системи внутрішнього контролю. У роботі розглянуто структуру корпоративного управління державного підприємства та визначено в ній рівень нагляду і контролю. Побудовано дескриптивну модель взаємодії системи внутрішнього контролю і корпоративного управління державним підприємством. Визначено особливості функціонування в ній аудиторського комітету. Встановлено основні умови забезпечення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Визначено функції системи внутрішнього контролю на державних підприємствах. Установлено відповідність функцій внутрішнього контролю принципам корпоративного управління державними підприємствами.

Ключові слова: *внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, модель контролю, державне підприємство, корпоративне управління.*

Корпоративное управление на предприятиях государственной формы собственности осуществляется неэффективно, и для его улучшения необходимо усовершенствование системы внутреннего контроля. В работе рассмотрена структура корпоративного управления государственного предприятия и в ней определен уровень надзора и контроля. Построена дескриптивная модель взаимодействия системы внутреннего контроля и корпоративного управления государственным предприятием. Определены особенности функционирования в ней аудиторского комитета. Установлены основные условия обеспечения эффективности функционирования системы внутреннего контроля. Определены функции системы внутреннего контроля на государственных предприятиях. Установлено соответствие функций внутреннего контроля принципам корпоративного управления государственными предприятиями.

Ключевые слова: *внутренний контроль, система внутреннего контроля, модель контроля, государственное предприятие, корпоративное управление.*

The number of enterprises which capital partly belongs to the state remains significant, despite privatization processes. This is necessity due to the need of preservation state-owned objects. These are objects of national importance that ensure fulfillment the functions of the state: 1) defense capability and economic independence; 2) social development, preservation and enhancement of cultural, scientific potential, moral values; 3) the life of the whole; 4) guarantee the protection of citizens. Corporate governance at state-owned enterprises is ineffective and needs to be improved by improving the system of internal control. The paper reviews the structure of corporate governance of a state-owned enterprise and defines the level of supervision and control. The author proposed a descriptive model of interaction between the system of internal control and corporate governance of a state-owned enterprise. The location and structure of the control unit, as a system organized by a set of interconnected elements that are in a stable

relationship, form a single unit and interact with the environment and each other to achieve the goal is defined in the model. Elements of this structure are the supervisory board, the audit committee and the system of internal control, between which there are relationships, both horizontal and vertical is determined. The functioning peculiarities of the audit committee at state-owned enterprises are determined. It is determined that the system of internal control is a collection of certain elements, such as objects and subjects of control, feedback between them and information. The basic conditions for ensuring the effectiveness of the internal control system are established. They are include: 1) a proper place in the organizational structure of the enterprise; 2) the proper diversity of the structure of the internal control system; 3) involvement to the internal control system the ethics specialist. The functions of the system of internal control at state enterprises have been determined. The correlation between internal control functions and the principles of corporate governance at state-owned enterprises has been established, which will increase transparency and accountability at the state-owned enterprises.

Key words: *internal control, system of internal control, model of control, state-owned enterprise, corporate governance.*

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним із пріоритетних напрямів роботи уряду України та Міністерства економічного розвитку та торгівлі (Мінекономрозвитку) є організація належного корпоративного управління на підприємствах державної форми власності. Зумовлено це тим, що підвищення рівня ефективності та прозорості управління в державному секторі даватиме значні економічні вигоди. Крім того, створення належного рівня умов функціонування підприємств, що мають державну власність, та інших форм власності стимулюватиме сталість і конкурентоспроможність у сфері підприємництва, професійного виконання функції держави-власника та системи корпоративного управління державними підприємствами.

Частка підприємств, що мають у статутному капіталі частку держави, залишається значною, незважаючи на приватизаційні процеси. Це пов'язано з необхідністю збереження в державній власності об'єктів загальнодержавного значення, які забезпечують виконання державою своїх функцій, а саме:

1) обороноздатність та економічну самостійність;

2) соціальний розвиток, збереження та підвищення культурного, наукового потенціалу, духовних цінностей;

3) життєдіяльність держави у цілому;

4) гарантування захисту громадян від наслідків впливу неконтрольованого виготовлення, використання або реалізації небезпечної продукції, послуг або небезпечних виробництв.

Окрім того, сюди відносяться підприємства, які провадять види діяльності, що є державною монополією.

Перелік підприємств, майно яких має державне значення і не підлягає приватизації, міститься у Законі України «Про перелік об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації» [8]. При цьому Законом визначено перелік об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації, й тих, що не підлягають приватизації, але можуть бути корпоратизовані.

Реєстр корпоративних прав держави станом на 25.01.2019 нараховує 467 об'єктів, що знаходяться повністю або частково в державній власності [14]. Групування державних підприємств відповідно до державної частки в статутному капіталі й аналіз фінансового стану проведено нижче (табл. 1).

У даній таблиці нами згруповано підприємства відповідно до державної частки в статутному капіталі цих підприємств, ґрунтуючись на значимості даної дольової участі (від 100% до 90%), а далі базуючись на рівних інтервалах (за винятком підприємств, де частка становить менше 10%). Зумовлено це тим, що міноритарна частка в структурі акціонерного капіталу (менше 10%) не надає державі контроль й не демонструє довгострокової зацікавленості в такій компанії.

Як видно з табл. 1, кількість підприємств, що містять у своєму статутному капіталі державну власність і що мають ознаки банкрутства (знаходяться в стані ліквідації, санації або управління майном), – 74 одиниці, що становить 51,39%. Середня питома вага підприємств, що мають ознаки банкрутства, у загальній кількості підприємств становить 12,5%. Таким чином, підприємства, що мають державну частку більше 95%, за часткою підприємств, що мають ознаки банкрутства, перевищує середнє значення.

Корпоративні права держави здійснюються центральними органами виконавчої влади та уповноваженими особами в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України [6, ст. 168]. Вищевказане свідчить про те, що корпоративне управління на підприємствах державної форми власності здійснюється неефективно. Підвищення ефективності управління, на нашу думку, можливе лише за належної організації внутрішнього контролю на підприємствах державної форми власності.

Усе це визначає актуальність даного дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питанням контролю, у тому числі й внутрішньогосподарського, присвятили свої праці такі вчені: А. Бодюк [1],

Таблиця 1

Аналітичне групування об'єктів, що знаходяться повністю або частково в державній власності

№ п/п	Державна частка в статутному капіталу, %	Кількість підприємств	Кількість підприємств, що мають ознаки банкрутства	Частка підприємств, що мають ознаки банкрутства, %	Питома вага підприємств, що мають ознаки банкрутства, %
1	100	144	11	7,64	14,86
2	(100-95]	28	10	6,94	13,51
3	(95-90	14	6	4,17	8,11
4	90-70	16	4	2,78	5,41
5	70-50	61	13	9,03	17,57
6	50-30	59	9	6,25	12,16
7	30-10	87	12	8,33	16,22
8	10-0,05	58	9	6,25	12,16
9	Всього	144	74	51,39	100

Джерело: власна розробка на основі [14]

Ф. Бутинець [3], Н. Виговська [4], Є. Калюга [17], Л. Нападовська [11], В. Пантелєєв [13], В. Шевчук [18]. Внутрішньому контролю окремо присвячено праці Б.І. Валуєва, В.Ф. Максимової, Л.В. Нападовської, В.О. Шевчука, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговської, М.Д. Корінька, Є.А. Кочеріної, Ю.П. Майданевич, В.П. Пантелєєва.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. Як зазначає В. Пантелєєв, вивчаючи методологію та організацію внутрішньогосподарського контролю, «у реальному секторі економіки глибокі дослідження щодо внутрішньогосподарського контролю не проводилися» [13, с. 13]. Це ж стосується і внутрішнього контролю на державних корпоративних підприємствах.

Формулювання цілей статті **(постановка завдання)**. Мета даного дослідження полягає у розробленні системи внутрішнього контролю на державних корпоративних підприємствах, визначенні основних його складників у контексті системи корпоративного управління та побудові моделі системи внутрішнього контролю, що є оптимальною для державного аудиту, тобто дає змогу не лише мінімізувати ризики контролю, а й забезпечувати вищий рівень надійності корпоративного контролю та інформаційної прозорості бізнесу.

Межі даного дослідження. Відповідно до Реєстру корпоративних прав, що знаходяться повністю або частково в державній власності [14], 467 об'єктів розподілені так:

1) товариства з обмеженою відповідальністю – 17% (80 од.);

2) акціонерні товариства (у тому числі національні акціонерні товариства (НАК), державні акціонерні товариства (ДАК)) – 83% (387 од.).

Виходячи з вагомої питомої ваги акціонерних товариств у складі підприємств державної власності, нами проводилося дослідження лише на їх базі.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Організація внутрішнього контролю на підприємствах державної форми власності визначається, перш за все, типом господарської діяльності. Державні підприємства корпоративного типу були утворені Указом Президента України «Про корпоратизацію підприємств» [16]. Корпоративне підприємство утворюється, як правило, двома або більше засновниками за їх спільним рішенням (договором), діє на основі об'єднання майна та/або підприємницької чи трудової діяльності засновників (учасників), їх спільного управління справами (у тому числі через органи, що ними створюються), участі засновників (учасників) у розподілі доходів та ризиків підприємства. Корпоративними є також підприємства, що створюються у формі господарського товариства, а також інші підприємства, у тому числі засновані на приватній власності двох або більше осіб.

Корпоративне управління передбачає взаємовідносини між самими управлінцями (менеджментом), радою директорів (наглядовою радою), загальними зборами акціонерів (контролюючими акціонерами і міноритарними акціонерами) та іншими зацікавленими сторонами.

Структура корпоративного управління державним підприємством може бути відображена такою схемою (рис. 1).

Основні принципи корпоративного управління на підприємствах державної форми власності були розроблені Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР). Вони містять рекомендації органам державної влади щодо забезпечення ефективного, прозорого та відповідального функціонування державного підприємства. Це узгоджений на міжнародному рівні стандарт для органів державного управління, яким чином виконати функцію держави як власника та уникнути помилок і пасивного став-

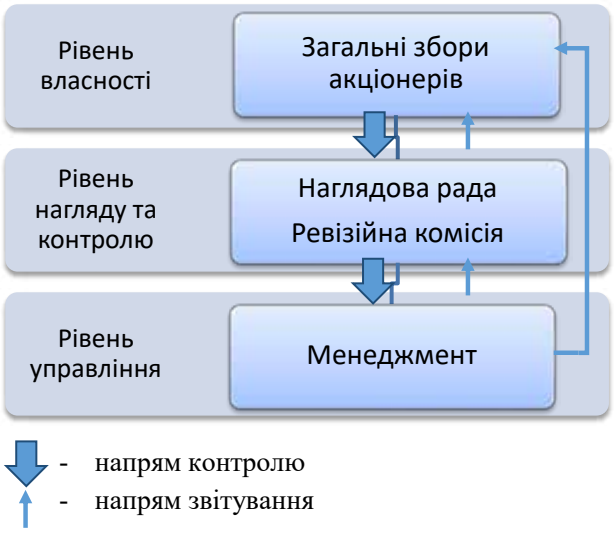

Рис. 1. Структура корпоративного управління державним підприємством

Джерело: власна розробка на основі [2, с. 2]

лення власника й надмірного втручання держави [9, с. 9]. Дані принципи є вкрай важливими для української практики, оскільки зв'язки між цими підприємствами, урядом та профільними міністерствами є захистом від зовнішньої конкуренції. І хоча головною функцією міністерств має бути регулювання відповідних галузей, вони фактично беруть активну участь в управлінні, що веде до конфлікту інтересів. За твердженням А. Бойцуна, «унаслідок розподілу функцій власності, контролю та менеджменту підприємство стикається з так званою «агентською проблемою». Це означає, що менеджмент (правління) володіє більш докладною інформацією про підприємство і може завдяки цьому діяти у власних інтересах, а не в інтересах підприємства, тобто його акціонерів та інших зацікавлених сторін. Якісне корпоративне управління пропонує вирішення цієї проблеми через зменшення такої асиметричної інформації завдяки підвищенню прозорості та підзвітності» [2, с. 2]. Підтримуючи позицію А. Бойцуна, ми вважаємо, що підвищенню прозорості й підзвітності сприятиме налагоджена система внутрішнього контролю. Вона призведе, перш за все, до більш ефективного корпоративного управління, а крім того – до ефективного управління ризиками, а також дасть змогу поліпшити результати діяльності державних підприємств.

Оскільки корпоративне управління є, передусім, організаційною моделлю, яка покликана, з одного боку, регулювати взаємовідносини між менеджерами компаній та їхніми власниками (акціонерами), з іншого – узгодити цілі зацікавлених сторін, забезпечуючи тим самим ефективне функціонування компаній, внутрішній контроль повинен у своїй системі поєднувати дані про стан та функціонування об'єкта господарювання, що дасть змогу на основі діагностики та оцінки процесів розвитку досягнути ефективності стратегії управління. Тобто під час вибору системи внутрішнього контролю потрібно орієнтуватися концепцію її ефективності.

Основними показниками ефективного корпоративного управління на підприємствах державної форми власності є [9]:

прибутковість;
ефективне використання активів;
висока якість товарів (послуг);
рівень залучення інвестицій.

Модель взаємодії системи внутрішнього контролю і корпоративного управління державним підприємством можна представити так (рис. 2).

На рисунку окремо відображено структуру контрольного блоку як системи, що є організованою множиною взаємопов'язаних елементів, які знаходяться між собою у стійких відносинах, утворюють єдине ціле і взаємодіють із середовищем та між собою, що забезпечує досягнення мети контролю. Елементами цієї структури є наглядова рада, ревізійна комісія і система внутрішнього контролю, між якими існують взаємовідносини та горизонтальні й вертикальні зв'язки.

Згідно з вимогами ст. 34 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», великі підприємства зобов'язані створити аудиторський комітет. Головними завданнями аудиторського комітету як важливого елементу системи корпоративного управління є нагляд за процесом підготовки публічної звітності, моніторинг ключових операцій та фінансових показників, вибір зовнішніх аудиторів та контроль якості їхньої роботи, організація служби внутрішнього аудиту, координування роботи різних служб та підрозділів із метою мінімізації ризиків для бізнесу і захисту прав акціонерів та інвесторів компанії.

До обов'язків аудиторського комітету належать також інформування акціонерів (учасників) або іншого вищого органу управління підприємства про результати проведеного аудиту фінансової звітності, моніторинг процесу складання фінансової звітності, оцінка ефективності систем внутрішнього контролю та інші важливі завдання.

Компанії також можуть покласти відповідні функції на вже існуючу ревізійну комісію чи наглядову раду. Підприємства, що становлять суспільний інтерес, можуть покласти функції аудиторського комітету на окремий підрозділ органу управління або на наглядову раду.

Робота наглядової ради одним з основних чинників забезпечення результативного функціонування підприємства, адже вона визначає напрями стратегічного розвитку, здійснює контроль та оцінку роботи керівників, надання інформації акціонерам, контроль над фінансовою діяльністю підприємства тощо.

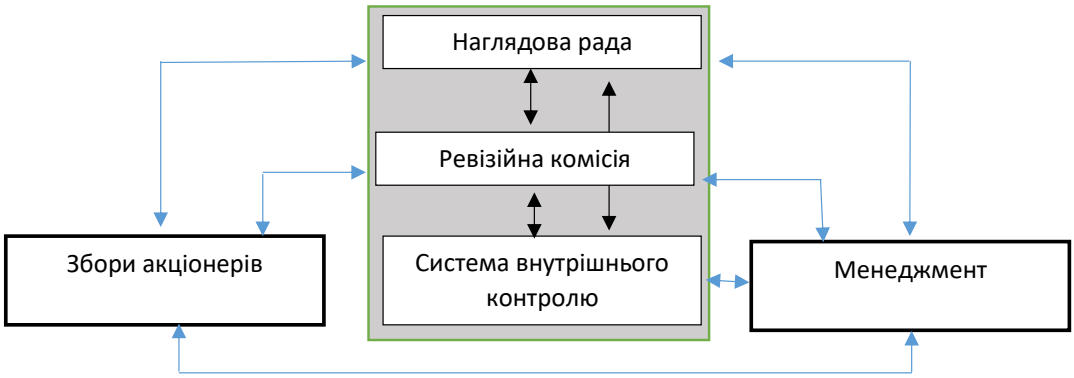

Рис. 2. Дескриптивна модель взаємодії системи внутрішнього контролю і корпоративного управління державним підприємством

Важливим елементом роботи наглядових рад у частині внутрішнього контролю є забезпечення ефективність внутрішнього контролю та управління ризиками.

Для виконання своїх повноважень наглядову раду повинна очолювати особа інша ніж керівник підприємства, що дасть змогу розділити функції управління і контролю, поліпшить підзвітність та зміцнює спроможність наглядової ради приймати об'єктивні рішення. Керівні принципи ОЕСР [9, с. 82] навіть указують, що «однією з важливих функцій наглядових рад державних підприємств повинна бути функція призначення та звільнення керівників державних підприємств. Без цього повноваження наглядовим радам державних підприємств важко виконувати свою функцію моніторингу в повному обсязі та брати на себе відповідальність за результативність діяльності державних підприємств». Проте вважаємо, що для наглядової ради більш важливим є її формування у такий спосіб, щоб вона могла діяти ефективно, об'єктивно та незалежно.

Наступним складником контрольного блоку є ревізійна комісія як засіб підвищення відповідальності менеджменту перед акціонерами. Ревізійна комісія звітується наглядовій комісії про ефективність внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю – це сукупність певних елементів, якими виступають об'єкти і суб'єкти контролю, зворотний зв'язок між ними і інформація [5, с. 88]. Ми зупиняємося саме на цьому визначенні, враховуючи той факт, що повною мірою описує контроль як систему на відміну від визначення даного для розпорядників бюджетних коштів: «Система внутрішнього контролю – впроваджені керівником установи політики, правила і заходи, які забезпечують функціонування, взаємозв'язок та підтримку всіх елементів внутрішнього контролю і спрямовані на досягнення визначених мети (місії), стратегічних та інших цілей, завдань, планів і вимог до діяльності установи» [12].

Основна мета системи внутрішнього контролю – надання користувачам необхідної інформації про діяльність підприємства. Користувачами передусім є власники, які представлені зборами акціонерів, і основні контрольні органи – наглядова рада та ревізійна комісія. Відповідно до ЗУ «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», організація внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника підприємства. Він визначає коло суб'єктів контролю відповідно до посадових інструкцій. Це відображає зв'язок між системою управління і системою контролю. Діяльність суб'єктів контролю повинна здійснюватися на підставі статуту підприємства та Положення про внутрішньогосподарський контроль.

При цьому роль і функції внутрішнього контролю визначаються керівництвом підприємства та цілями його розвитку, а отже, вони змінюються залежно від вимог менеджменту, що, як правило, визначає головний бухгалтер підприємства. Тобто незалежно до від ступеня автономії та об'єктивності система внутрішнього контролю не може бути абсолютно незалежною, а отже, ефективною. Ми не погоджуємося з можливістю «підпорядкування даної служби головному бухгалтеру з одночасним її відокремленням у структурі бухгалтерії» [7, с. 31]. Уважаємо, що за зазначеного підпорядкування служби внутрішньогосподарського контролю головному бухгалтеру, на нашу думку, втрачається незалежність контролю і функціонування такої служби втрачає сенс [5, с. 79].

Для забезпечення незалежності та ефективності системи внутрішнього контролю державного корпоративного підприємства, на нашу думку, необхідне виконання кількох умов.

1. Належне місце в організаційній структурі підприємства.

Коли контроль здійснюється службою внутрішнього контролю, яка є самостійним підрозділом апарату управління і забезпечує перевірку ефективності роботи всіх структурних підрозділів, то її незалежність досягається шляхом пря-

мого підпорядкування керівнику підприємства та підзвітності ревізійній комісії.

2. Необхідне різноманіття структури системи внутрішнього контролю.

Ми погоджуємося з думкою проф. Б.І. Валуєва відносно того, що «система контролю, що не відрізняється необхідним різноманіттям, не в змозі охопити багато важливих аспектів діяльності цехів, відділів, служб, її функціонування пов'язано з багатьма втраченими можливостями» [10, с. 58]. Тобто структура системи контролю має бути мінімально достатньою для контролю всіх відділів та служб підприємства.

3. Залучення до системи внутрішнього контролю спеціаліста з етичних питань.

Посадові особи державних підприємств повинні дотримуватися стандартів етики: Конвенції ОЕСР щодо боротьби з хабарництвом, чинного законодавства та кодексу етики. Така відповідальність сприятиме мінімізації репутаційних ризиків та відношення до підприємства як бізнес-структури з високою громадською відповідальністю. Такий спеціаліст повинен володіти знаннями з корпоративної соціальної відповідальності, саме це забезпечить розподіл контролю виконання комерційних і некомерційних цілей державних підприємств.

Дані вимоги дають змогу повною мірою реалізувати функції внутрішнього контролю, що забезпечує виконання принципів корпоративного врядування на підприємствах державної форми власності (табл. 1).

Функції системи внутрішнього контролю на державних підприємствах реалізуються як:

1) спостереження та оцінка ефективності виконання поставлених завдань: моніторинг фінансових показників, запровадження системи звітності;

2) дотримання законності використання виробничих ресурсів та здійснення господарських операцій на підприємстві: визначення ефективності розпорядження ресурсами;

3) акумуляція даних, що є інформаційною основою для здійснення зовнішнього контролю, оцінки, аналізу та прийняття управлінських рішень: підготовка інформації для зовнішнього аудиту, контроль підзвітності, розроблення механізму уникнення конфліктів інтересів та кодексу етики.

На нашу думку, створення відокремленої системи внутрішнього контролю повинно бути запроваджено на всіх державних підприємствах незалежно від виду діяльності і форми господарювання, адже саме дієва система внутрішнього контролю є запорукою ефективного державного аудиту.

Говорячи про зовнішній контроль і його зв'язок із системою внутрішнього контролю державного підприємства, варто звернути увагу на процес звітування про результати діяльності державного підприємства, що відбувається за такою схемою (рис. 3).

Як видно з рис. 2, лише три перші суб'єкти контролю є тотожними корпоративним приватним структурам, дві останні притаманні лише державним підприємствам. При цьому сторони мають притаманні їм конфлікти інтересів, які потенційно можуть мотивувати рішення, зумовлені критеріями, відмінними від найкращих інтересів підприємства. Структуризація цих відносин підзвітності, що має на меті забезпечити ефективність рішень і належне корпоративне управління й є фактично показником ефективної організації внутрішнього контролю.

Варто зауважити, що, відповідно до даної моделі, звітування служби внутрішнього контролю має відбуватися ревізійній комісії і голові наглядової ради, а діяльність системи підлягає моніторингу з боку наглядової ради.

Проте, як зазначає Р.О. Савченко [15], було б помилкою обмежувати внутрішній контроль лише завданням щодо підтвердження достовірності показників звітності корпорації відповідно до чинного законодавства. Перспективним є стратегічна орієнтація контролю на управління ризиками та розроблення превентивних заходів щодо зловживань та фактів шахрайства. Крім того, належний внутрішній контроль гарантує, що якщо держава навіть вирішує відмовитися від виконання функції власника, наявність належного корпоративного управління стає важливою передумовою ефективної приватизації з підвищенням оцінки вартості державного підприємства. Це, своєю чергою, збільшує надходження до державного бюджету від процесу приватизації.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. У результаті проведеного дослідження ми дійшли висновку, що основною причиною низької ефективності діяльності державних підприємств є слабка система корпоративного управління, що зумовлено недосконалістю системи внутрішнього контролю. Лише ефективна система контролю дасть змогу державі діяти як

Рис. 3. Схема ланцюга звітування корпоративних підприємств державної форми власності

Таблиця 1

Відповідність функцій внутрішнього контролю принципам корпоративного управління на підприємствах державної форми власності

№ п/п	Функція системи внутрішнього контролю	Назва принципу корпоративного врядування	Зміст принципу
1	максимізація цінності підприємства для суспільства шляхом визначення ефективності розпорядження ресурсами	Засади державної форми власності	Держава реалізує права власності щодо державних підприємств в інтересах загалу громадськості. Держава повинна ретельно оцінювати та розкривати суть цілей на підтвердження державної форми власності та піддавати ці підходи періодичному аналізу
2	моніторинг фінансових показників, рівня капіталізації та рівня ризику; запровадження системи внутрішньої звітності та звітності для потреб власників	Функція держави як власника	Держава повинна діяти як поінформований та активний власник, забезпечувати управління державними підприємствами у прозорий та відповідальний спосіб, на високому рівні професіоналізму та результативності
3	запровадження системи звітності для заінтересованих осіб, контроль фінансування видатків на цілі державної політики	Підприємства державної форми власності в ринкових умовах	Відповідно до обґрунтування державної власності, нормативно-правова база стосовно державних підприємств повинна забезпечувати рівні умови та чесну конкуренцію в умовах ринку під час здійснення господарської діяльності
4	запровадження системи звітності для заінтересованих осіб	Справедливе ставлення до акціонерів та інших інвесторів	Якщо державне підприємство є публічною компанією або іншим чином недержавні інвестори є серед власників державних підприємств, і держава, і держпідприємства мають визнавати права всіх акціонерів та забезпечувати справедливе ставлення й рівний доступ усіх акціонерів до корпоративної інформації
5	контроль нефінансової інформації щодо відносин із зацікавленими сторонами, запровадження системи звітності для заінтересованих осіб	Відносини із зацікавленими сторонами та відповідальна діяльність підприємства	Політика власності держави повинна повністю визнавати відповідальність державних підприємств перед зацікавленими сторонами і передбачати, що державні підприємства звітують стосовно стану їх відносин із зацікавленими сторонами. Будь-які очікування держави щодо відповідальної діяльності державних підприємств мають бути чітко вираженими
6	підготовка інформації для зовнішнього аудиту	Розкриття інформації та прозорість	У своїй діяльності державні підприємства мають дотримуватися високих стандартів прозорості й так само, як і публічні компанії, повинні дотримуватися високих стандартів якості бухгалтерського обліку, розкриття інформації, виконання законодавчих вимог і стандартів аудиту
7	контроль підзвітності, розроблення механізму уникнення конфліктів інтересів та кодексу етики	Обов'язки наглядових рад підприємств державної форми власності	Для виконання своїх функцій стратегічного скерування та моніторингу діяльності керівників державних підприємств наглядові ради державних підприємств повинні мати необхідні повноваження, володіти потрібними компетентностями й бути об'єктивними. Наглядові ради державних підприємств зобов'язані діяти доброчесно і нести відповідальність за свої дії

Джерело: власна розробка на основі [9]

власнику, що володіє усією інформацією і забезпечує управління державними підприємствами у прозорий та відповідальний спосіб. Для поліпшення системи внутрішнього контролю на державних підприємствах нами здійснено таке:

1. Розроблено модель взаємодії системи внутрішнього контролю і корпоративного управління державним підприємством. У даній моделі виділено контрольний блок як систему, що є організованою множиною взаємопов'язаних

елементів, які знаходяться між собою у стійких відносинах, утворюють єдине ціле і взаємодіють із середовищем та між собою, що забезпечує досягнення мети контролю. Елементами цієї структури є наглядова рада, ревізійна комісія і система внутрішнього контролю.

2. Визначено, що система внутрішнього контролю – це сукупність певних елементів, якими виступають об'єкти і суб'єкти контролю, зворотний зв'язок між ними і інформація. Для забезпечення незалежності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю державного корпоративного підприємства необхідне виконання кількох умов:

1) належне місце в організаційній структурі підприємства;

2) необхідне різноманіття структури системи внутрішнього контролю;

3) залучення до системи внутрішнього контролю спеціаліста з етичних питань.

Дані вимоги дають змогу повною мірою реалізувати функції внутрішнього контролю.

3. Встановлено відповідність функцій внутрішнього контролю принципам корпоративного управління на підприємствах державної форми власності, що дасть змогу підвищити прозорість і підзвітність на підприємствах досліджуваної форми власності.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бодюк А.В. Методичні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності : монографія. Київ : Кондор, 2005. 356 с.

2. Бойцун А. Принципи корпоративного управління в українських державних підприємствах: Концепція Версія 2. 28.08.2014. URL : http://www.naftogaz.com/files/Information/Corporate_Reform_Naftogaz_Concept_UKR_v2.pdf (дата звернення: 12.06.2019).

3. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія : підручник ; 2-е вид., доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 512 с.

4. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 532 с.

5. Виговська Н.Г. Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на АТ. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2005. № 2(32). С. 78–89.

6. Господарський кодекс України / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 25.09.2019).

7. Денчук П., Рожелюк В. Організаційно-структурні особливості побудова служби внутрішнього аудиту на підприємстві. *Аудитор України*. 2003. № 15(33). С. 30–32.

8. Закон України «Про перелік об'єктів права державної власності, що не підлягають приватизації» від 7 липня 1999 р. № 847-XIV / Верховна Рада України. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/847-14 (дата звернення: 25.09.2019).

9. Керівні принципи ОЕСР щодо корпоративного врядування на підприємствах державної форми власності. URL : https://www.oecd-ilibrary.org/governance/2015_9789264312906-ukhttps://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264312906-uk.pdf?expires=1558025855&id=id&accname=guest&checksum=0A5AFA3CBF5716EDD239CCD271812C97 (дата звернення: 20.09.2019).

10. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев и др. Москва : Финансы и статистика, 1987. 239 с.

11. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.

12. Основні засади здійснення внутрішнього контролю розпорядниками бюджетних коштів : Постанова Кабінету Міністрів України від 12 грудня 2018 р. № 1062. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF/print (дата звернення: 28.09.2019).

13. Пантелєєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія. Київ : Інформ.-аналіт. Агентство, 2008. 491 с.

14. Реєстр корпоративних прав держави станом на 25.01.2019. URL : https://data.gov.ua/dataset/661f8ac1-9af7-487c-a3e5-82728208ad43/resource/025efb5e-af6b-4376-91fa-4c07c60be354 (дата звернення: 02.10.2019).

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: 23.10.2019).

16. Указ Президента України Про корпоратизацію підприємств № 210/93, від 28.08.2001. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/210/93http://naftogaz.com/files/Information/Corporate_Reform_Naftogaz_Concept_UKR_v2.pdf (дата звернення: 23.10.2019).

17. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

18. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : монографія. Київ : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. 371 с.

REFERENCES:

1. Bodiuk, A.V. (2005), Metodolohichni ta normatyvno-pravovi aspekty audytu pidpryiemnytskoi diialnosti [Methodological and legal auditing entrepreneurship], monograph, Condor, Kyiv, Ukraine. (in Ukrainian)

2. Bojtsun, A. (2014). Pryntsypy korporatyvnoho upravlinnia v ukrains'kykh derzhavnykh pidpryiemstvakh: Kontseptsiia Proekt dlia obhovorennia Versiia 2 [The principle of corporate governance in Ukrainian state property: Concept The project for discussion. Version 2]. (28 August 2014). Available at: http://www. naftogaz.com/files/ Information/Corporate_Reform_Naftogaz_Concept_UKR_ v2.pdf (accessed 25/06/2019)

3. Butynets, F. F., Vyhovska, N. H., Maliuha, N. M., Petrenko, N. I. (2002). Kontrol i reviziia [Control and revision] (3rd ed. by Butynets F. F.). Zhytomyr: PP "Ruta". (in Ukrainian)

4. Vygovs'ka N. G. (2008) Gospodars'kyj kontrol' v Ukrai'ni: teorija, metodologija, organizacija [Economic control in Ukraine: theory, methodology, organization]. Zhytomyr : ZhDTU. (in Ukrainian)

5. Vygovs'ka N.G. (2005) Modelyuvannya struktur vnutrishnohospodarskoho kontrolyu na AT [Modeling of structures of internal economic control on joint stock company]. Visnyk ZHDTU. Ekonomichni nauky. № 2(32). pp. 78-89.

6. Verkhovna Rada Ukrainy. (2003). Hospodarskyy kodeks Ukrayiny [Economic Code of Ukraine]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (accessed 25/09/2019)

7. Denchuk P., Rozhelyuk V. (2003) Orhanizatsiyno-strukturni Osoblyvosti pobudova sluzhby vnutrishnoho audytu na pidpryyemstvi [Organizational-structural Features of Building Internal Audit Service at the Enterprise]. Audytor Ukrayiny, № 15 (33), pp. 30-32.

8. Verkhovna Rada Ukrainy. (1999). Pro perelik ob'yektiv prava derzhavnoyi vlasnosti, shcho ne pidlyahayut pryvatyzatsiyi [On the list of objects of state property that are not subject to privatization]. Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/847-14 (accessed 25/06/2019)

9. Kerivni pryntsypy OESR shchodo korporatyvnoho uryaduvannya na pidpryyemstvakh derzhavnoyi formy vlasnosti. Available at: https://www.oecd-ilibrary.org/governance/2015_9789264312906-ukhttps://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264312906-uk.pdf?expires=1558025855&id=id&accname=guest&checksum=0A5AFA3CBF5716EDD239CCD271812C97 (accessed 20/09/2019)

10. Valuev B.I. and etc. (1987) Kontrol' v sisteme vnutriproizvodstvennogo hozrascheta : monografija / B. I. Valuev, L. P. Gorlova, V. V. Muravskaja i dr. Moskva: Finansy i statistika. (in Russian)

11. Napadovska, L.V. (2000). Vnutrishnohospodarskyi kontrol v rynkovii ekonomitsi [Internal control in a market economy]. Dnipropetrovsk: Nauka i osvita. (in Ukrainian)

12. Cabinet of Ministers of Ukraine (2018) Osnovni zasady zdiysnennya vnutrishn'oho kontrolyu rozporyadnykamy byudzhetnykh koshtiv [Fundamental Principles of Exercising Internal Control by Budget Managers] Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1062-2018-%D0%BF/print (accessed 28/09/2019)

13. Pantelejev V. P. (2008) Vnutrishn'ogospodars'kyj kontrol': metodologija ta organizacija [Internal control: methodology and organization]. Kyiv: Inform.-analit. ag-stvo. (in Ukrainian)

14. Reyestr korporatyvnykh prav derzhavy stanom na 25.01.2019. Available at: https://data.gov.ua/Dataset/661f8ac1-9af7-487c-A3e5-82728208ad43/Resource/ 025efb5e-Af6b-4376-91fa-4c07c60be354 (accessed 2/10/2019)

15. Savchenko, R. (2014). Vnutrishnii kontrol v systemi korporatyvnoho upravlinnia [Internal Control in Corporate Governance]. Efektyvna ekonomika Available at: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=2946 (accessed 23/10/2019)

16. Ukaz Prezydenta Ukrayiny Pro korporatyzatsiyu pidpryyemstv Available at: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/210/93 (accessed 23/10/2019)

17. Kalyuha YE.V. (2002) Finansovo-hospodarskyy kontrol u systemi upravlinnya: [Financial and economic control in the management system]. Kyiv.: Elha, Nika-Tsentr. (in Ukrainian)

18. Shevchuk, V. O. (1998), Kontrol hospodarskykh system v suspilstvi z perekhidnoiu ekonomikoiu (problemy teorii, orhanizatsii, metodolohii) [Control of economic systems in a society with a transition economy (problems of theory, organization, methodology)], KTTEU, Kyiv. (in Ukrainian)