

УДК 657.6:338.5

Головацька С. І.,

svitlana-14-10@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-1671-1718,

Researcher ID: G-2576-2019,

к.е.н., доц., професор кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування, Львівський торговельно-економічний університет, м. Львів

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У СИСТЕМІ КОНТРОЛІНГУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація. Контролінг може сприяти забезпеченню гарантованого зростання якості системи управління, удосконаленню етапів процесу управління і може бути орієнтованим на перспективний розвиток підприємства, основною метою якого є забезпечення рентабельності підприємства та ефективного використання ресурсів. Упровадження контролінгу дозволить підприємствам виконати наступні завдання: координацію управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства; інформаційну і консультативну підтримку прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу; забезпечення мотивації персоналу щодо підвищення ефективності функціонування підприємства. У сучасних умовах раціональним підходом є запровадження міжнародних положень з контролю та ефективних моделей управління. У статті узагальнено характерні риси сучасних концепцій внутрішнього контролю, визначено організаційно-методичні етапи внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства, систематизовано їх зміст, побудовано логіко-структурну схему внутрішнього контролю витрат та розроблено матрицю елементів системи внутрішнього контролю витрат підприємств. Рівень складності контролю у системі управління витратами залежить від: галузево-технологічних особливостей діяльності підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації управлінського обліку. Обґрунтовано, що за результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, перерозподіл завдань і контрольних повноважень, удосконалення технології виробництва й управління. Зроблено висновок, що раціональна організація внутрішнього контролю повинна забезпечувати: чітку структуру контрольного процесу і його технологій; логічну послідовність контрольних операцій; взаємне узгодження дій працівників, які виконують контрольні функції у межах повноважень; чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур; розробку об'єктів контролю для кожного етапу контрольного процесу, а також побудову форм відображення і носіїв контрольної інформації; застосування ефективних методів контролю.

Ключові слова: витрати, внутрішній контроль, контролінг, модель, матриця, етапи.

Holovatska S. I.,

svitlana-14-10@ukr.net, ORCID ID: 0000-0002-1671-1718,

Researcher ID: G-2576-2019,

Ph.D., Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Control, Analysis and Taxation, Lviv University of Trade and Economics, Lviv

METHODICAL TOOLS OF INTERNAL CONTROL IN THE SYSTEM OF CONTROLLING OF THE ENTERPRISE'S EXPENSES

Abstract. Controlling can contribute to the guaranteed growth of the quality of the management system, improvement the stages of the management process and can be focused on the long-term development of the enterprise, the main purpose of which is to ensure profitability and efficient use of resources. The introduction of controlling will allow enterprises to perform the following tasks: coordination of managerial activities in order to achieve the goals of the enterprise; information and consulting support for management decisions; creation and maintenance of functioning of the general information system of the enterprise's management; ensuring the rationality of the management process; ensuring staff motivation to increase the efficiency of the enterprise. In modern conditions, a rational approach is the introduction of international regulations on control and effective management models. The article summarizes the characteristics of modern concepts of internal control, defines organizational and methodical stages of internal control of enterprise's expenses, systematizes their content, builds a logical and structural scheme of internal cost control and develops a matrix of elements of enterprises internal control. The level of complexity of control in the cost management system depends on: industry-technological features of enterprises, their organizational structure; volumes of activity; level of managerial accounting organization. It is substantiated that the results of internal cost control are used to adjust the company's activities, modify its strategy, goals, revise plans, redistribute tasks and control powers, improve

production and management technology. It is concluded that the rational organization of internal control should provide: a clear structure of the control process and its technologies; logical sequence of control operations; mutual coordination of actions of employees who perform control functions within their powers; clear selection and optimization of control procedures; development of control objects for each stage of the control process, as well as creation of reporting forms and control information carriers; application of effective control methods.

Key words: expenses, internal control, controlling, model, matrix, stages.

JEL Classification: D24, G31, L26, M41

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2020-61-12>

Постановка проблеми. Світова глобалізація та зміна пріоритетів суб'єктів господарювання вимагає адаптації сучасних управлінських процесів до забезпечення важливої мети: мінімізації впливу негативних процесів зовнішнього і внутрішнього середовища та їх сутності на результати діяльності. Впровадження контролінгу дозволить підприємствам виконати наступні завдання: координацію управлінської діяльності з метою досягнення цілей підприємства; інформаційну і консультативну підтримку прийняття управлінських рішень; створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу; забезпечення мотивації персоналу щодо підвищення ефективності функціонування підприємства.

Контролінг може сприяти забезпеченню гарантованого зростання якості системи управління, вдосконаленню етапів процесу управління і може бути орієнтованим на перспективний розвиток підприємства, основною метою якого є забезпечення рентабельності підприємства та ефективного використання ресурсів.

Інтеграція України в європейське співтовариство та інноваційна модель економічного зростання потребують нових підходів до організації, методології та оптимізації внутрішнього контролю як складової системи контролінгу вітчизняних підприємств. Активний розвиток бізнесу вимагає запровадження на підприємствах ефективної системи управління та контролю, яка передбачає їх визначення, оцінювання можливостей їх виникнення, впливу наслідків їх настання та розробку заходів щодо зменшення до максимального прийняттого рівня.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Суттєвий внесок у формування внутрішнього контролю як науки та складової контролінгу зробили такі вчені, як І. І. Бабіч [1], М. І. Бондар, Л. Борхардт, Т. А. Бутинець, С. І. Головацька [2], Г. Емерсон, М. В. Кужельний, Л. Г. Медвідь, І. Б. Садовська [8], Я. В. Соколов, В. П. Пантелеєв [4], М. В. Реслер [6], Б. І. Валуєв, П. О. Куцик [3], Т. В. Ковтун, О.П. Сашко [8], Н. С. Хаймьонова [10] та ін. Однак актуальними сьогодні залишаються питання організації та методики внутрішнього контролю витрат діяльності як функції управління та складової системи контролінгу підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження проблемних питань та окреслення напрямів удосконалення методики внутрішнього контролю витрат у системі контролінгу підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження.

З метою сучасного обґрунтування сутності контролінгу доцільно розглядати його як частину системи управління, що знаходиться на перетині економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту й, інтегруючи, координуючи та направляючи діяльність різних служб, підрозділів або структурних одиниць підприємства, може підняти процес управління підприємством на якісно новий рівень і призвести до швидкого досягнення означених цілей і завдань. Контролінг виступає інструментарієм забезпечення методичної бази для підтримки основних функцій управління, до складу яких входять планування, контроль, облік та аналіз, а також для оцінки ситуації для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Результати аналізу наукових праць учених дозволяють зробити висновок, що трактування внутрішнього контролю науковцями здійснюється по-різному, проте, на нашу думку, найбільш повним є визначення внутрішнього контролю як постійного процесу перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкраданням, кризовим явищам та іншим негативним фактам, явищам та їх наслідкам.

У сучасних умовах раціональним підходом є запровадження міжнародних положень з контролю та ефективних моделей управління ризиками, зокрема вдосконалення організації та методології внутрішнього контролю на основі міжнародного досвіду.

Загальна характеристика сучасних концепцій внутрішнього контролю наведена у табл. 1.

Для зручності здійснення внутрішнього контролю витрат діяльності підприємства доцільно виокремлювати три основні етапи (рис. 1): організаційно-підготовчий (постановка цілі та завдань, формування інформаційного забезпечення, вибір суб'єктів внутрішнього контролю), дослідний (методичний) – використання способів та методичних прийомів, реалізація методики, формування доказової бази для прийняття об'єктивних рішень за результатами контролю, результативно-узагальнюючий (документальне оформлення результатів внутрішнього контролю та використання результатів контролю шляхом надання користувачам результатів внутрішнього контролю, контроль за виконанням оперативних управлінських рішень та реалізацією проведених заходів).

Загальна характеристика сучасних концепцій внутрішнього контролю

№ з/п	Концепція контролю	Коротка характеристика
1	COBIT Control Objectives for Information and Related Technology “Цілі контролю при використанні інформаційних технологій”	Систематизовані міжнародні та національні стандарти в сфері управління ІТ, аудиту та ІТ-безпеки. Завдання CobiT полягає у ліквідації розриву між керівництвом компанії щодо бачення бізнес-цілей та ІТ-департаментом, що здійснює підтримку інформаційної інфраструктури, яка повинна сприяти досягненню цих цілей. В частині контролю дана концепція визначає послідовність дій та критерій оцінки внутрішнього контролю інформаційної системи для управління.
2	SAC Systems Auditability and Control “Контроль і аудит систем”	Концепція полягає у підтримці внутрішніми аудиторами питання контролю та аудиту в умовах інформаційних систем, висвітлює детальний механізм вивчення впливу різних компонентів інформаційних технологій на систему внутрішнього контролю.
3	COSO The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission “Внутрішній контроль: інтегрований підхід”	Концепція містить основні принципи організації системи внутрішнього контролю в компанії, які є базовими та першочерговими для її створення та вдосконалення, а також здійснення оцінки даної системи, визначає основні положення побудови системи внутрішнього контролю, орієнтованого на відстеження економічних ризиків
4	SAS 55/ SAS 78 Стандарти аудиту “Вказівки про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності”	Визначають внутрішній контроль, його компоненти та рекомендації щодо оцінки впливу засобів контролю при плануванні та проведенні аудиту фінансової звітності
5	SOX Закон Sarbanes–Oxley	Згідно з даною концепцією керівництву компаній поставлено обов’язкову вимогу підтверджувати правильність фінансової звітності особисто, тим самим підтверджувати свою відповідальність за ефективність системи внутрішнього контролю і в першу чергу при підготовці фінансової звітності. Крім цього, для дотримання норм Закону необхідно отримати висновок зовнішнього аудитора про ефективність системи внутрішнього контролю компанії.
6	ISA 315 “Розуміння бізнесу підприємства, його середовища та оцінка ризику суттєвого викривлення”/ ISA 330 “Аудиторські процедури з оцінки ризиків”	Внесено суттєві зміни у зв’язку з переглядом концепції корпоративного внутрішнього контролю. У стандартах нової концепції приділено увагу виявленню аудиторських ризиків на основі аналізу внутрішнього контролю організації, звітність яких розглядає аудитор. Стандарти передбачають оцінку аудитором ризиків суттєвого викривлення звітності, за ними визначають подальші процедури, базуючи їх на аналізі надійності системи внутрішнього контролю організації з точки зору ризиків можливого викривлення фінансової звітності з причини шахрайства або помилки.
7	INTOSAI	Концептуальна модель внутрішнього контролю; Рекомендації зі стандартів внутрішнього контролю в державному секторі; Етичний кодекс INTOSAI для аудиторів в державному секторі

На першому етапі формуються цілі, обираються методи і прийоми контролю, розробляється програма і визначаються параметри функціонування і розвитку підприємства, безпосередні виконавці контролю, строки його здійснення, форма звітності. У межах першого етапу визначаються об’єкти контролю, проводиться збір облікових даних, матеріалів спостережень і замірів; здійснюється обробка одержаної інформації, розраховуються необхідні показники, здійснюється їх групування, складаються аналітичні таблиці, графіки та діаграми, які дозволяють зробити об’єктивну оцінку діяльності підприємства.

На другому етапі контрольного процесу безпосередньо здійснюються контрольні процедури

щодо достовірності господарських операцій з формування витрат та оцінюється їх відповідність заданим параметрам (бюджетним показникам).

На третьому етапі контрольного процесу результати контролю попередньо узагальнюються та здійснюється аналіз виявлених порушень. За результатами проведення внутрішнього контролю витрат діяльності складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, здійснюється їх моніторинг та розробляються пропозиції щодо вдосконалення управлінського обліку витрат і підвищення рівня внутрішнього контролю за ними.

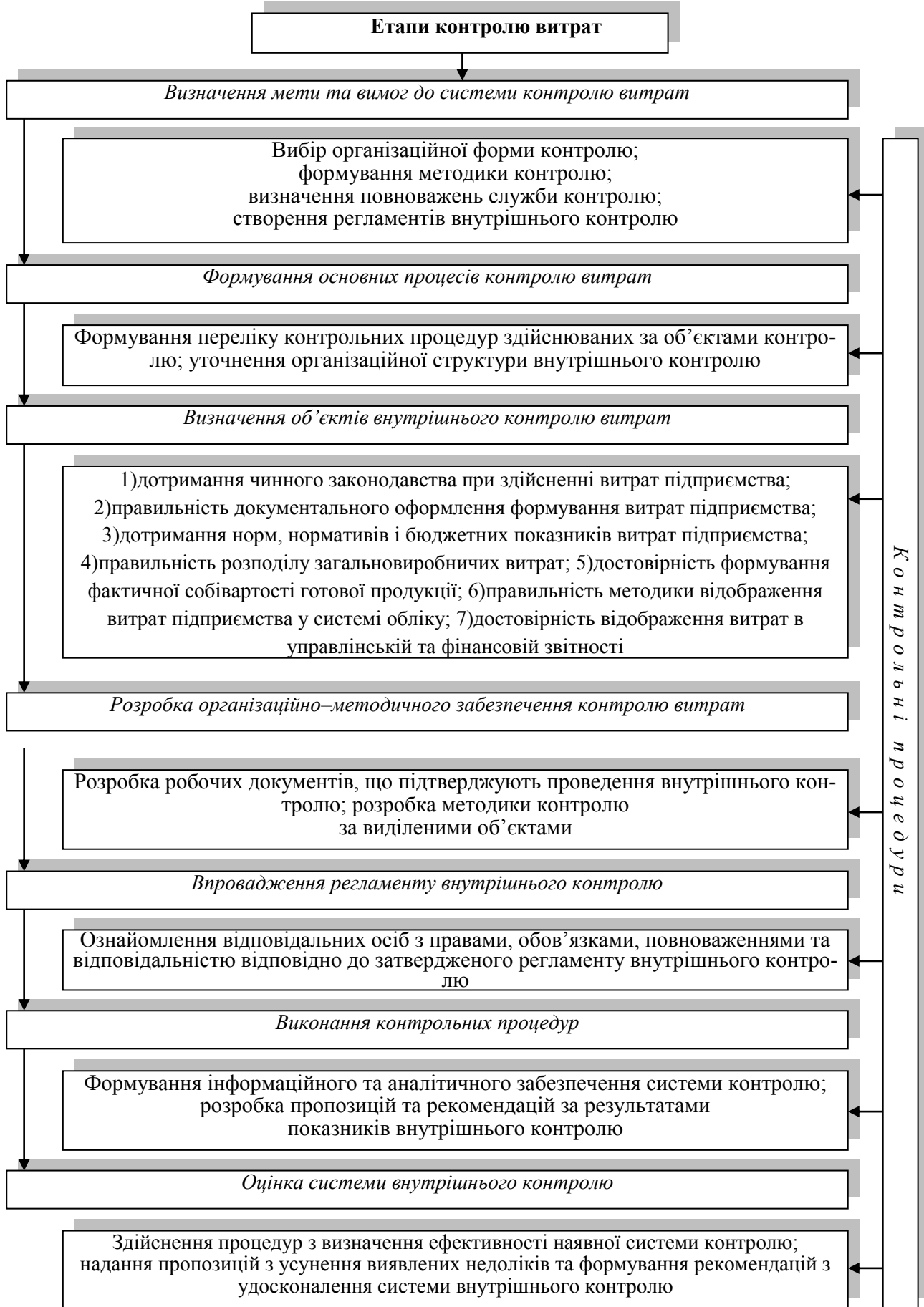


Рис. 1. Логіко-структурна схема внутрішнього контролю витрат підприємства (розроблено автором)

Матриця елементів системи внутрішнього контролю витрат у системі контролінгу підприємства*

Структурно-логічні елементи внутрішнього контролю витрат в інформаційній системі контролінгу підприємства		
Мета	Завдання	Принципи
Формування достовірної і своєчасної інформації для прийняття управлінських рішень	1) виявлення економічно недоцільних господарських операцій за бізнес-процесами підприємств; 2) контроль за виконанням центрами відповідальності поставлених завдань та цілей; 3) раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів	Об'єктивність; точність; збалансованість; конкретність; конструктивність; комплексність; системність; результативність; взаємодоповнення
Суб'єкти	Об'єкти	Користувачі інформації
засновники, керівництво підприємства, бухгалтерія, підрозділ внутрішнього контролю або контролінгу, керівники центрів відповідальності	1) дотримання чинного законодавства при здійсненні витрат підприємства; 2) правильність документального оформлення формування витрат підприємства; 3) дотримання норм, нормативів і бюджетних показників витрат підприємства; 4) правильність розподілу загально-виробничих витрат; 5) достовірність формування фактичної собівартості готової продукції; 6) правильність методики відображення витрат підприємства у системі обліку; 7) достовірність відображення витрат в управлінській та фінансовій звітності	Зовнішні та внутрішні користувачі
Інформаційні джерела	Методичні прийоми	Реалізація результатів та їх моніторинг
1) нормативно-правові акти, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку витрат підприємства; 2) первинні документи формування витрат відповідно до галузевої спрямованості підприємства; 3) облікові реєстри; 4) бюджети витрат діяльності; 5) Звіти про виконання бюджетів витрат; 6) управлінська та фінансова звітність підприємства; 7) узагальнюючі документи результатів попереднього внутрішнього контролю	1) службові розслідування; 2) комплексні та тематичні перевірки; 3) аналіз діяльності; 4) інвентаризація; 5) вивчення документів; 6) обстеження	1) групування проміжних результатів у робочих документах; 2) аналітичне групування недоліків; 3) узагальнення результатів контролю; 4) розробка пропозицій щодо усунення недоліків; 5) реалізація пропозицій за виявленими недоліками

*Розробка автора

За результатами внутрішнього контролю витрат здійснюється коригування діяльності підприємства, модифікація його стратегії, цілей діяльності, перегляд планів, перерозподіл завдань і контрольних повноважень, удосконалення технології виробництва й управління.

Матриця елементів системи внутрішнього контролю витрат підприємств наведена у табл. 2.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Рівень складності контролю у системі управління витратами залежить

від: галузево-технологічних особливостей діяльності підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації управлінського обліку тощо.

Раціональна організація внутрішнього контролю повинна забезпечувати: чітку структуру контрольного процесу і його технологій; логічну послідовність контрольних операцій; взаємне узгодження дій працівників, які виконують контрольні функції у межах повноважень; чіткий вибір та оптимізацію виконання контрольних процедур; розробку об'єктів

контролю для кожного етапу контрольного процесу, а також побудову форм відображення і носіїв контрольної інформації; застосування ефективних методів контролю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Бабіч І. І. Розвиток внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств АПК як відкритої системи / І. І. Бабіч // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України [Текст] : зб. наук. праць / [редкол. : Д. О. Мельничук (відп. ред.) та ін.]. – К. : НУБіП, 2012. – Вип. 169, ч. 2. – С. 49-53.
2. Головацька С. І. Обліково-методичний інструментарій контролінгу : монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.
3. Куцик П. О. Обліково-аналітична концепція управління загальнопромисловими витратами підприємства : монографія / П. О. Куцик, О. М. Мазуренко. – Львів : Видавництво “Растр-7”, 2014. – 288 с.
4. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія і організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2010. – 491 с.
5. Петрович Й. М. Еволюція контролінгу в сучасній теорії та практиці управління вітчизняними підприємствами / Й. М. Петрович, Я. В. Панас // Маркетинг і менеджмент інновацій. – 2013. – № 1. – С. 129-137 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mimi_2013_1_13.
6. Реслер М. В. Роль процесу моделювання контролю у формуванні обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства / М. В. Реслер // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / [за ред. М. Ф. Кропивка]. – Мелітополь : Вид-во Мелітопольська типографія “Люкс”, 2013. – № 1 (21), т. 3. – С. 174-181.
7. Рибалко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль: суть та суб’єкти здійснення / Л. В. Рибалко // Вісник Харківського технічного національного університету сільського господарства. – 2010. – Вип. 31. – С. 277-280.
8. Садовська І. Б. Обліково-аналітичне забезпечення прийняття управлінських рішень : монографія / І. Б. Садовська, О. В. Мачулка; Волин. нац. ун-т ім. Л. Українки. – Луцьк, 2010. – 226 с.
9. Сашко О. П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / О. П. Сашко, С. І. Головацька // Науковий журнал “Молодий вчений”. – Львів, 2016. – № 5. – С. 36-40.
10. Хаймьонова Н. С. Методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємства: об’єкти та джерела інформації / Н. С. Хаймьонова // Економіка. Управління. Інновації : Вісник Житомирського державного університету ім. І. Франка. – 2015. – Вип. 1 (13). – (Серія “Економічні науки”)

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua>.

REFERENCES

1. Babich, I. I. (2012), Rozvytok vnutrishn'ohospodars'koho kontrolyu diyal'nosti pidpryyemstv APK yak vidkrytoyi systemy, *Naukovyy visnyk Natsional'noho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannya Ukrainy* [Tekst] : zb. nauk. prats', redkol. : D. O. Mel'nychuk (vidp. red.) ta in., NUBiP, K., vyp. 169, ch. 2, s. 49-53.
2. Holovats'ka, S. I. and Sashko, O. P. (2017), Oblikovo-metodychnyy instrumentariy kontrolinhu : monohrafiya, Vydavnytstvo LTEU, L'viv, 360 s.
3. Kutsyk, P. O. and Mazurenko, O. M. (2014), Oblikovo-analitychna kontseptsiya upravlinnya zahal'novyrobnychymy vytratamy pidpryyemstva : monohrafiya, Vydavnytstvo “Rastr-7”, L'viv, 288 s.
4. Panteleyev, V. P. (2010), Vnutrishn'ohospodars'kyy kontrol': metodolohiya i orhanizatsiya : monohrafiya, DP “Inform.-analit. ahentstvo”, K., 491 s.
5. Petrovych, Y. M. and Panas, YA. V. (2013), Evolyutsiya kontrolinhu v suchasniy teorii ta praktysi upravlinnya vitchyznyanymy pidpryyemstvamy, *Marketynh i menedzhment innovatsiy*, № 1, s. 129-137, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Mimi_2013_1_13.
6. Resler, M. V. (2013), Rol' protsesu modelyuvannya kontrolyu u formuvanni oblikovo-analitychnoho zabezpechennya menedzhmentu pidpryyemstva, *Zbirnyk naukovykh prats' Tavriys'koho derzhavnoho ahrotekhnolohichnoho universytetu (ekonomichni nauky)*, za red. M. F. Kropyvka, Vyd-vo Melitopol's'ka typhrafiya “Lyuks”, Melitopol', № 1 (21), t. 3, s. 174-181.
7. Rybalko, L. V. (2010), Vnutrishn'ohospodars'kyy kontrol': sut' ta sub'yekty zdiysnennya, *Visnyk Kharkivs'koho tekhnichnoho natsional'noho universytetu sil's'koho hospodarstva*, vyp. 31, s. 277-280.
8. Sadovs'ka, I. B. and Machulka, O. V. (2010), Oblikovo-analitychne zabezpechennya pryunyattya upravlins'kykh rishen' : monohrafiya ; Volyn. nats. un-t im. L. Ukrayinky, Luts'k, 226 s.
9. Sashko, O. P. and Holovats'ka, S. I. (2016), Vnutrishniy kontrol' vytrat pidpryyemstva: orhanizatsiyno-metodychni aspekty, *Naukovyy zhurnal “Molodyy vchenyy”*, L'viv, № 5, s. 36-40.
10. Khaym'onova, N. S. (2015), Metodychni aspekty vnutrishn'oho kontrolyu vytrat pidpryyemstva: ob'yekty ta dzhherela informatsiyi, *Ekonomika. Upravlinnya. Innovatsiyi : Visnyk Zhytomyrs'koho derzhavnoho universytetu im. I. Franka*, vyp. 1 (13), Seriya “Ekonomichni nauky”, available at: <http://global-national.in.ua>.

Стаття надійшла до редакції 14 листопада 2020 р.