

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ І КОНТРОЛЬ

УДК 311:657

Дайновський Ю. А.,

д.е.н., проф, завідувач кафедри маркетингу, Львівська комерційна академія, м. Львів

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В УПРАВЛІННІ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВ: СУТНІСТЬ, ЗНАЧЕННЯ

Анотація. У статті визначено сутність внутрішнього контролю підприємств у сучасних умовах господарювання та сформульовано його цілі. Охарактеризовано внутрішній контроль як складовий елемент основних функцій управління підприємством. Розглянуто та проаналізовано підходи до класифікації внутрішнього контролю. Визначено суб'єкти та цілі внутрішнього контролю на підприємстві. Розкрито основні проблеми впровадження внутрішнього контролю на підприємствах та запропоновано шляхи їх вирішення.

Ключові слова: внутрішній контроль, управління, підприємство, функції управління.

Daynovskyy Y. A.,

Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Marketing, Lviv Academy of Commerce, Lviv

INTERNAL CONTROL IN MANAGEMENT OF ENTERPRISES: ESSENCE, SIGNIFICANCE

Abstract. In the article the essence of internal control of enterprises in the current economic conditions is determined and its goals are formulated. The internal control as a part of the basic management functions of the enterprise is characterized. The approaches to the classification of internal control are revealed and analyzed. The subjects and objectives of internal control at the enterprise are defined. The basic problems of implementation of internal control in enterprises are revealed and the ways of their solution are proposed.

Keywords: internal control, management, enterprise, management functions.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання підприємства різних видів діяльності у процесі функціонування виконують ряд функцій: планування, прогнозування, бюджетування та ін., які ефективно реалізуються та досягаються за допомогою ефективно діючого управління. Однією з основних функцій управління є функція внутрішнього контролю, яка полягає в моніторингу діяльності підприємства, з метою забезпечення економічних інтересів власника шляхом створення інформаційного базису із застосуванням методичного інструментарію контролю.

Практика підтверджує, що найкращим на сьогодні інструментом ринкових перебудов діяльності підприємства є впровадження системи внутрішнього контролю. З огляду на те, що за відповідність структури внутрішнього контролю та її впровадження відповідає керівництво, керівники всіх організаційних підрозділів у системі управління підприємства повинні розуміти природу структури внутрішнього контролю і цілі,

досягнення яких покликані забезпечити заходи внутрішнього контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання впровадження внутрішнього контролю в систему управління діяльністю підприємств розглядалися у наукових працях багатьох вітчизняних вчених: Валуєва Б. І., Гуцайлюка З. В., Корягіна М. В., Куцика П. О., Нападівської Л. В., Пантелєєва В. П., Шевчука В. О. та зарубіжних науковців: Поукока М. А. (Poukok M. A.), Тейлора А. Х. (Taylor A. H.), Фрідмана П. (Daniel Paul Friedman). Результати досліджень провідних науковців свідчать про необхідність удосконалення системи внутрішнього контролю на підприємствах. Досліджуючи поняття "внутрішній контроль", справедливо підкреслити, що у авторів видань останніх років не існує однастайності при поданні його визначень. Так, Куцик П. О. внутрішній контроль характеризує як самостійну функцію управління, що виступає засобом налагодження зворотних зв'язків, завдяки чому управлінський персонал підприємства чітко простежує хід виконання прийнятих ним рішень [1,

с. 25]. Пантелєєв В. П. окреслює внутрішній контроль (з позиції управління) як систему фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи [2, с. 32]. А Шевчук В. О. взагалі говорить про некоректність поділу контролю на внутрішній і зовнішній різновиди [3, с. 49]. Тобто перші два автори визначають місце внутрішнього контролю як самостійну функцію управління. Третій же автор відкидає саму можливість існування внутрішнього контролю.

Л. В. Нападівська вказує на необхідність створення центрів відповідальності контролю, що забезпечить спрямованість його на результат [4]. Є. В. Калюга пріоритетним аспектом у процесі організації внутрішнього контролю вважає побудову ефективно діючої системи попереднього контролю [5]. На посиленні ролі децентралізованого підходу щодо організації системи контролю у межах підприємства наголошує В. Ф. Максимова [6].

Постановка завдання. Основним завданням даного дослідження є розкриття сутності та значення внутрішнього контролю в процесі управління діяльністю підприємств, а також розробка підходів до класифікації внутрішнього контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. За результатами проведеного дослідження вважаємо, що під внутрішнім контролем необхідно розуміти систему заходів, організованих керівництвом підприємства і здійснюваних на підприємстві, з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх посадових обов'язків при виконанні господарських операцій. При цьому мається на увазі не тільки і не стільки функціонування контрольно-ревізійного підрозділу чи служби внутрішнього контролю підприємства, скільки створення системи всеохоплюючого контролю, коли її основні функції буде виконувати не тільки внутрішній контролер, а і весь апарат управління підприємства.

При розробці ефективної системи внутрішнього контролю керівництво підприємства ставить наступні цілі:

- забезпечення управлінського персоналу надійною інформацією;
- забезпечення збереження активів;
- забезпечення захисту інформації;
- забезпечення ефективності господарської діяльності;
- забезпечення відповідності методики й організації обліку прийнятій обліковій політиці;
- забезпечення дотримання правил складання і подання фінансової звітності.

На будь-якій стадії процесу управління неминучі відхилення фактичного стану об'єкта господарської діяльності, що виражений у вартісних показниках, від запланованого. Для своєчасної інформації про якість та зміст таких відхилень необхідний внутрішній контроль. Особливість внутрішнього контролю полягає в його "двоїтій ролі" у процесі управління підприємством. В

результаті ґрунтовної імплементації внутрішнього контролю до основних складових процесу управління підприємства на практиці неможливо визначити "функціональне коло діяльності" для працівника таким чином, щоб він ізольовано відповідав лише за певну функцію управління без його взаємозв'язку і взаємодії з внутрішнім контролем. Тому вважаємо, що будь-яка функція управління обов'язково інтегрована з внутрішнім контролем. Теоретично розглядаючи кожну функцію управління як окрему стадію процесу управління, припускаємо, що функція внутрішнього контролю притаманна кожній стадії, для оптимального її здійснення [7].

Так, на стадії планування реалізуються наступні внутрішньоконтрольні функції:

- оцінка раціональності можливих варіантів планових рішень;
- відповідність рішень прийнятим планам і наміченим орієнтирам, а також загальній стратегії.

Для забезпечення раціональності та адекватності в навколишніх умовах самої господарської діяльності підприємства і його загальної стратегії, з метою успішної реалізації управлінських рішень (з точки зору потенціалу підприємства) також необхідний внутрішній контроль. Якщо в стадію планування не "включити" елемент внутрішнього контролю, помилковість планування в кращому випадку виявиться на стадії організації та регулювання.

На стадіях організації та регулювання реалізації управлінських рішень необхідний внутрішній контроль правильності ходу реалізації прийнятих управлінських рішень для досягнення необхідних результатів.

На стадії обліку повинен бути забезпечений контроль за:

- 1) наявністю і рухом майна;
- 2) раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- 3) станом виданих та отриманих зобов'язань;
- 4) доцільністю і законністю господарських операцій підприємства та ін.

Дані обліку служать інформаційним базисом для внутрішнього контролю. З іншого боку, необхідний внутрішній контроль якості методики та організації самого обліку.

На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її деталізації на різні складові та їх співвіднесення між собою. Тому внутрішній контроль і аналіз глибоко інтегровані. Дані внутрішнього контролю часто є основою для проведення аналізу. На стадії аналізу реалізуються і внутрішньоконтрольні функції, наприклад контроль рівня забезпеченості запасів і витрат джерелами їх формування. Методи аналізу, що використовуються на стадіях здійснення внутрішньоконтрольної діяльності, оцінюють ступінь наближення фактичних результатів до кінцевих результатів будь-якої управлінської програми незалежно від того, викладено її в

загальних або конкретних аспектах. Внутрішній контроль якості проведення аналізу – необхідний етап при оцінці узагальненої інформації щодо результатів виконання управлінських рішень на підприємстві [8].

Внутрішній контроль доцільно класифікувати за значимістю суб'єктів внутрішнього контролю з точки зору їх участі у господарській діяльності на підприємстві. Суб'єктом внутрішнього контролю підприємства є працівник або учасник (власник) підприємства, що здійснює контрольні дії при виконанні покладених на нього обов'язків або тільки на підставі відповідних прав.

Якщо член ревізійної комісії чи служби внутрішнього контролю не є учасником або працівником даного підприємства, він вважається суб'єктом внутрішнього контролю в період виконання відповідних обов'язків. Усіх суб'єктів внутрішнього контролю доцільно розподілити за такими рівнями з точки зору значимості у системі внутрішнього контролю:

1) суб'єкти внутрішнього контролю першого рівня – це учасники (власники) підприємства, що здійснюють внутрішній контроль безпосередньо чи опосередковано (за допомогою незалежних експертів, у тому числі зовнішніх аудиторів);

2) суб'єкти внутрішнього контролю другого рівня. В їх обов'язки безпосередньо не входить внутрішній контроль, але через необхідність вони виконують і контрольні функції (працівник, який контролює якість роботи обладнання);

3) суб'єкти внутрішнього контролю третього рівня – виконують контрольні функції для реалізації службових обов'язків (функцій), які за ними закріплені безпосередньо (працівники планово-економічного відділу, відділу кадрів);

4) суб'єкти внутрішнього контролю четвертого рівня. В їх обов'язки входять контрольні та інші функції (адміністративно-управлінський персонал; персонал, який обслуговує комп'ютерні системи; співробітники відділу бухгалтерського обліку, служб комерційної й економічної безпеки);

5) суб'єкти внутрішнього контролю п'ятого рівня. В їх функціональні обов'язки входить тільки здійснення безпосередньо внутрішнього контролю (співробітники відділу внутрішнього контролю та члени ревізійної комісії, співробітники відділів вхідного і технічного контролю і т.д.) [7].

Відомо, що на тих підприємствах різних видів економічної діяльності, де налагоджений поточний внутрішній контроль, забезпечується ощадливість і збереження цінностей. З метою посилення боротьби з нестачами і розкраданням необхідно, щоб внутрішній контроль здійснювався об'єднаними зусиллями всіх спеціалістів, керівників господарських підрозділів та бухгалтерських служб. При цьому особливе значення має щоденний контроль за переміщенням цінностей на окремих об'єктах підприємства.

Сьогодні однією з актуальних проблем, що вимагає вирішення, є проблема посилення внутрішнього контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередженням

непродуктивних витрат, що завдають великих збитків економіці підприємств. Чималі суми непродуктивних витрат пов'язані не стільки з недоліками в організації фінансово-господарської діяльності на підприємствах, скільки з низькою якістю внутрішнього контролю. Поряд із цим особливо гостро стоять проблеми збереження матеріальних цінностей, попередження нестач і розкрадань.

У виявленні й попередженні нестач і розкрадань значна роль належить внутрішньому контролю. По суті, близько 90 % нестач і розкрадань на підприємствах виявляється інвентаризаціями, проведеними безпосередньо їх працівниками. Поряд із цим (у процесі здійснення внутрішнього контролю) виявляється близько 50 % непродуктивних витрат і втрат.

Тому з метою збереження майна, своєчасного попередження нестач, розтрат і непродуктивних витрат потрібно насамперед забезпечити ефективність внутрішнього контролю. Функції ці повинні здійснювати керівники і фахівці структурних підрозділів підприємств та працівники бухгалтерій при виконанні своїх функціональних обов'язків. Деякі недоліки практики здійснення такого контролю викликані тим, що методичні прийоми його практично не розроблені.

У результаті внутрішній контроль відданий на відкуп інтуїції та досвіду фахівців, які здійснюють контрольні функції на свій розсуд, адже практично відсутні необхідні методичні вказівки щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю. У зв'язку з цим контроль проводять (рідко і формально) лише після виконання операцій, як правило, у період подання документів до бухгалтерії [1].

Попри те, що на різних рівнях управління видається велика кількість наказів щодо необхідності посилення внутрішнього контролю за збереженням майна, залишаються винятково актуальними питання підвищення якості інвентаризацій і контрольно-вибіркових перевірок матеріальних цінностей на об'єктах збереження (складах), усунення порушень правил оформлення документів, ведення обліку цінностей і грошових коштів, удосконалення організації матеріальної відповідальності на всіх об'єктах їх збереження.

Для посилення контролю за збереженням цінностей потрібно чітко визначити конкретних осіб, які матеріально відповідають за цю ділянку роботи. Але щоб знати, хто відповідає за недоліки в забезпеченні збереження цінностей і підвищенні ефективності господарської діяльності на підприємствах, повинна дотримуватися повна ясність і визначеність між матеріально відповідальними особами щодо розподілу їх обов'язків.

Для цього необхідна чітка, повна й інтегрована структура внутрішнього контролю, в якій усі підсистеми мають бути взаємозалежні. Низька якість внутрішнього контролю, недостатнє використання зворотного зв'язку не забезпечують передбачення помилок, а отже і запобігання ним у системі управління господарською діяльністю.

Поряд із тим багато недоліків в організації й здійсненні внутрішнього контролю на підприємствах можна було б уникнути за умови існування чітких розробок щодо конкретних явищ у наукових джерелах, але натомість багато авторів або упускають питання внутрішнього контролю, або не розкривають його методики, а це негативно впливає на практику здійснення внутрішнього контролю.

З точки зору організації бухгалтерського обліку, контролю та аналізу [2] внутрішній контроль в умовах функціонування автоматизованої системи обробки інформації організовується в інтересах підприємства та з метою допомогти йому ефективно виконувати свої функції. Внутрішній контроль передбачає перевірку додержання умов законодавчих і нормативних актів за здійсненими господарськими операціями та оцінку економічності й ефективності операцій, проведених на підприємстві. Він охоплює такі основні напрямки:

- контроль політики і методу управління підприємством, організаційної структури підприємства, реальності, повноти, розташування, точності, класифікації облікових даних;

- перевірку рівня досягнення програмних цілей підприємства; перевірку правильності формування кореспонденції рахунку по господарських операціях зіставленням усіх операцій з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;

- перевірку відповідності даних інвентаризації фактичним даним вибірковою інвентаризацією і звірянням її результатів із фактичними даними; перевірку підсумкових даних встановленням взаємозв'язків між ними і здобуттям необхідної інформації про відхилення;

- виявлення відхилень від установлених нормативних даних звірянням фактичних витрат на виробництво з нормативно-довідковою інформацією; виявлення причин і винуватців відхилень на основі бази знань;

- підтвердження вірогідності інформації, що міститься в бухгалтерській звітності;

- оцінку діяльності підприємства;

- моделювання облікового процесу з метою одержання необхідної інформації для управління підприємством; бюджетування облікових даних для планування і прогнозування фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відповідно до чинного законодавства підприємства в Україні можуть мати різні організаційно-правові форми господарювання (приватні, державні, комунальні підприємства та ін.), які визначаються відповідно до Класифікатора організаційно-правових форм господарювання. Вплив організаційно-правової форми на структуру системи внутрішнього контролю підприємства зумовлений наявністю законодавчих підстав, які певною мірою регламентують організаційні та методичні аспекти функціонування цієї системи.

Структура внутрішнього контролю визначається як сукупність планів організації, включаючи

ставлення керівництва, методи, процедури та інші заходи для забезпечення достатньої впевненості в тому, що наступні загальні цілі досягаються:

- подальший розвиток налагодженої, ефективної та результативної діяльності та якісних продуктів та послуг згідно з місією підприємства;

- захист ресурсів від втрат через брак, зловживання, неефективне управління, помилки, махінації та інші негаразди;

- дотримання законів, положень та настанов керівництва;

- розвиток і підтримання достовірних управлінських даних та їхнє правдиве представлення в звітності, що подається своєчасно [3].

Керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень. Тому з метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності й доцільності здійснення господарських операцій підприємств. Контроль поточної господарської діяльності не завжди здійснюють комплексно, об'єднаними зусиллями аудиторів, економістів та інших спеціалістів підприємств. Цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку, технологію виробництва та ін.

Успіх підприємства в умовах перехідної економіки в Україні залежить від багатьох чинників, у т.ч. від формування системи внутрішнього контролю і системи захисту інформації та рівня облікової політики щодо забезпечення надійної фінансової звітності.

Аналіз діючої практики внутрішнього контролю на підприємствах Західної України засвідчує достатньо низький рівень технічного забезпечення внутрішніх контролерів. За допомогою комп'ютерних програм здійснюють формування контрольних даних, прийоми документального контролю. Не можна вважати поширеним використання комп'ютерних засобів під час проведення інвентаризацій.

Висновки та перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Результати проведеного дослідження свідчать, що можливості контролю як функції управління використовуються сьогодні недостатньо. В окремих випадках система внутрішнього контролю не відповідає вимогам наукового управління з причин методологічного, методичного й організаційного характеру. У зв'язку з цим виникає потреба розробити методи оптимізації контрольної системи підприємства. Серед методів підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю в сучасних підприємствах пропонуємо застосовувати наступні: метод розподілу повноважень і відповідальності між працівниками, ротація кадрів, здійснення контролю за окремими напрямками діяльності, вдосконалення контролю при плануванні продажу, збору інформації та формування справи-дос'є на покупців і замовників, діагностики і прогнозування проблем.

Особливо важливим методом оптимізації контрольної системи підприємства є бюджетний контроль, який забезпечує своєчасне виявлення відхи-

лень фактичних показників від запланованих, їх причин та забезпечує відповідну реакцію на них. Результати здійснення такого контролю повинні відображатись у щоденних, тижневих, декадних, місячних і квартальних контрольних звітах.

Таким чином, внутрішній контроль організації є:

1) невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління;

2) "відокремленою" стадією, яка забезпечує інформаційну прозорість на предмет якості процесу управління на всіх інших стадіях господарської діяльності підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Куцик П. О. Внутрішній контроль розрахункових операцій в системі управління будівельним підприємством / П. О. Куцик // Вісник Львівської комерційної академії. – 2013. – Вип. 32. – С. 117-123.

2. Пантелєєв В. П. Внутрішній аудит : навч. посібник / В. П. Пантелєєв, М. Д. Корінко, В. О. Шевчук; Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України. – К., 2006. – 247 с.

3. Шевчук В. О. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою : монографія / В. О. Шевчук. – К. : КДТЕУ, 1998, 371 с.

4. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

5. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / Є. В. Калюга. – К. : Ельга, 2002. – 355 с.

6. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства

– системний підхід до розвитку : монографія / В. Ф. Максимова. – К. : АБПІО, 2005. – 262 с.

7. Internal Control – Integrated Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf>.

8. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf.

REFERENCES

1. Kutsyk, P. O. (2013), *Vnutrishnij kontrol' rozrakhunkovykh operatsij v systemi upravlinnia budivelnym pidpriemstvom*, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vyp. 32, s. 117-123.

2. Pantelieiev, V. P. Korin'ko, M. D. and Shevchuk, V. O. (2006), *Vnutrishnij audyt*, K., 247 s.

3. Shevchuk, V. O. (1998), *Kontrol' hospodars'kykh system u suspil'stvi z perekhidnoiu ekonomikoiu*, K., KDTEU, 371 s.

4. Napadov's'ka, L. V. (2000), *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomitsi*, Nauka i osvita, Dnipropetrovs'k, 224 s.

5. Kaliuha, Ye. V. (2002), *Finansovo-hospodars'kyj kontrol' u systemi upravlinnia*, El'ha, K., 355 s.

6. Maksimova, V. F. (2005), *Vnutrishnij kontrol' ekonomichnoi diial'nosti promysloвого pidpriemstva – systemnyj pidkhid do rozvytku*, AVRIO, K., 262 s.

7. Internal Control – Integrated Framework, available at: <http://www.coso.org/documents/internal%20control-integrated%20framework.pdf>.

8. Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, available at: http://www.issai.org/media/13329/intosai_gov_9100_e.pdf.