

DOI: [10.32702/2307-2105-2020.11.5](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.11.5)

УДК 658.012.7

*А. О. Мельник,
д. е. н., професор, завідувачка кафедри бізнес-економіки та туризму,
Київський національний університет технологій та дизайну
ORCID ID: 0000-0002-4051-3033
І. С. Вабищевіч,
Магістр 051 Економіка,
Київський національний університет технологій та дизайну
ORCID ID: 0000-0003-0156-701X*

ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ЕФЕКТИВНОГО ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

*A. Melnik
Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of Department Business Economics and turizm,
Kyiv national university of technologies and design
I. Vabyshchevich
Master's degree 051 Economist, Kyiv national university of technologies and design*

ORGANIZATION OF EFFECTIVE INTERNAL CONTROL SYSTEM AT THE ENTERPRISE

Стаття присвячена розгляду сутності внутрішнього контролю, визначенню відмінностей від зовнішнього контролю, визначенню основних принципів, цілей, основних функцій, розгляду методів та засобів оцінки принципів системи ефективного контролю на підприємстві. Актуальність теми наукового дослідження полягає в необхідності розуміння сучасних наукових підходів до теорії та методології організації системи ефективного внутрішнього контролю, розробка своєї стратегії, спрямованої на поліпшення якості отриманих результатів. Внутрішній контроль є однією з найменш вивчених різновидів контролю. Однак в сучасних умовах він грає вирішальне значення для ефективної діяльності організації. Ця система повинна бути створена й функціонувати так як вона призначена виявляти та попереджати недоліки у стані безпеки, надійності й ефективності роботи підприємства, підвищувати якість діяльності на всіх етапах виробничого циклу економічного суб'єкта, ефективно забезпечувати процес виробництва продукції (товарів, робіт, послуг).

The article is devoted to examination of the essence of internal control, definition of differences from external control, definition of basic principles, objectives, basic functions, consideration of methods and means of evaluation of principles of the system of effective control at the enterprise. The relevance of the topic of scientific research lies in the need to understand modern scientific approaches to the theory and methodology of the organization of an effective internal control system, developing its strategy aimed at improving the quality of the results obtained. Internal control is one of the least

studied types of control. However, in today's environment it is crucial to the effectiveness of an organization. Internal control keeps the assets of a company safe and keeps the company from violating any laws, while fairly recording the financial activity of the company in the accounting records. Proper accounting records are used to create the financial statements that the owners use to evaluate the operations of a company, including all company and employee activities. Internal controls are more than just reviews of how items are recorded in the company's accounting records; they also include comparing the accounting records to the actual operations of the company. For example, a movie theater earns most of its profits from the sale of popcorn and soda at the concession stand. The prices of the items sold at the concession stand are typically high, even though the costs of popcorn and soda are low. Internal controls allow the owners to ensure that their employees do not give away the profits by giving away sodas and popcorn. This is just one type of internal control. As we discuss the internal controls, we see that the internal controls are used both in accounting, to provide information for management to properly evaluate the operations of the company, and in business operations, to reduce fraud. This system should be created and function as it is designed to identify and prevent deficiencies in the state of safety, reliability and efficiency of the enterprise, to improve the quality of activities at all stages of the production cycle of the economic entity, effectively ensure the process of production (goods, works, services).

Ключові слова: внутрішній контроль; система внутрішнього контролю; принципи внутрішнього контролю; функції внутрішнього контролю.

Keywords: internal control; internal control system; internal control principles; internal control functions.

Постановка проблеми. У сучасних умовах внутрішній контроль як управлінська функція повинна бути реалізована на всіх рівнях контролю. Організація системи ефективного внутрішнього контролю залежить від ефективності функціонування суб'єктів господарювання (економічних одиниць), а ефективність функціонування суб'єктів господарювання в сукупності – одна з умов ефективності всього суспільного виробництва. На різних етапах будь-якої стадії процесу управління можливе відхилення фактичного стану об'єкта управління від запланованого. Для своєчасної інформації про якість та зміст таких відхилень необхідний внутрішній контроль.

Організація системи ефективного внутрішнього контролю на підприємстві необхідна для формування системи управління та своєчасного забезпечення прийняття ефективних рішень щодо усунення відхилень. Таким чином, внутрішній контроль організації можна розглянути таких в двох аспектах, як невід'ємний елемент кожного етапу процесу управління та окремий етап надання інформації щодо якості процесу управління. Досить часто забезпечення системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання зіштовхуються на протиріччі, захисту від різного роду економічних злочинів (крадіжки, шахрайство, підробки, підпали, несумлінна конкуренція й промислове шпигунство, інформаційна безпека тощо), але це поняття набагато ширше і потребує досконалого вивчення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження системи внутрішнього контролю здійснювали такі вчені-економісти, як І.А. Белобжецький [2], який присвятив свою увагу організації внутрішнього контролю. В.А. Привезенцев [7], розглядав питання, щодо ефективності внутрішнього контролю. М.Д. Корінько [9], зауважив на системі оцінки внутрішнього контролю. Проблема організації системи ефективного внутрішнього контролю приділяли увагу багато зарубіжних та вітчизняних вчених. Але в науковій літературі не достатньо висвітлено концепція системи ефективного внутрішнього контролю на підприємстві.

Постановка завдання. Метою даної статті є розкриття сутності внутрішнього контролю, визначення відмінностей від зовнішнього контролю, визначення основних принципів, цілей, основних функцій, методів та засобів оцінки принципів системи ефективного контролю на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. З точки зору М.Д. Корінькова [9] «внутрішньогосподарський контроль підприємства – це систематична перевірка всіма посадовими особами та громадськими організаціями підприємства в межах їх компетенції виконання рішень уряду, вказівок вище поставлених організацій, використання виробничих ресурсів, дотримання законності з метою виявлення резервів виробництва і рішучого запобігання крадіжок, зловживань, безгосподарності, марнотратства» [9, с.33].

Контроль присутній в будь-якій державі незалежно від соціально-економічних відносин, форм власності і системи господарського управління економікою. Однак його зміст і місце в системі управління обумовлене характером виробничих відносин, вважає Нападowska Л.В. [5, с.16].

За словами Д.К. Робертсона, «внутрішній контроль - це всі процедури і політика підприємства, спрямовані на запобігання, виявлення і виправлення суттєвих помилок і спотворень інформації, які можуть виникнути в бухгалтерській звітності» [6].

Якщо звернутися до праці Артюх О.В. можна знайти визначення яке я вважаю одним із ліпших, що внутрішній контроль – це виробничий, організаційний, фірмовий контроль. Він організовується керівництвом підприємства для контролю своїх структурних підрозділів і слугує забезпеченню функціонування та управління суб'єктом господарювання [1, с. 780]. Але названі автором види контролю різні не лише за своєю організаційною ознакою, але й методологічно. Контроль, який організовується тільки для контролю за діяльністю своїх структурних підрозділів має назву внутрішньо системного. Він значно відрізняється від системи внутрішнього контролю.

На думку мою думку, зовнішній і внутрішній контроль об'єднуються спільною метою – проведенням перевірки дотримання встановлених законами і іншими нормативними правовими актами правил (порядку) здійснення того або іншого виду діяльності, включаючи ліцензії, сертифікати, стандарти, норми, тарифи, ставки, квоти, плани, завдання, замовлення, договори (внутрішньо російські і міжнародні), зобов'язання (по платежах до бюджету, державні позабюджетні фонди соціального призначення і т.п.). Ніколи ці види контролю не мали спільної мети. Не було і не може бути основним завданням внутрішнього контролю перевірка дотримання законодавства на підприємстві. Це завдання відповідних функціональних служб на попередньому етапі здійснення операцій. «Спільним для зовнішнього і внутрішнього контролю є обов'язковість їх проведення» – стверджує Белобжецкий И.А. [2, с. 256]. Що стосується зовнішнього контролю, то на окремих підприємствах його взагалі може не бути десятки років. «Контрольні функції органів зовнішнього і внутрішнього контролю, – пише Магопєць О.А. [10], – за своїм змістом включають отримання необхідної інформації, її аналіз і оцінку, реагування на виявлені відхилення від встановлених правил, організацію за необхідності відповідного коригування вимог або діяльності підконтрольного об'єкта» [10, с. 310-316]. В даному випадку не зрозуміло, що має на увазі автор, розглядаючи «об'єкт контролю». Для суб'єктів зовнішнього контролю – це може бути підприємство або його структурні підрозділи, для внутрішнього – основні засоби чи нематеріальні активи, система ризиків або трансакційні витрати. Крім того, порядок отримання, аналіз та оцінку інформації органи зовнішнього і внутрішнього контролю здійснюють зовсім по-різному. Від зовнішнього контролю, наприклад, інформацію частіше всього приховує адміністрація підприємства, яке перевіряється, а тому її треба вміти віднайти, проаналізувати, скласти відповідний висновок. Це функції зовнішніх контролерів.

Система ефективного внутрішнього контролю контролює впевненість у керівництві підприємства, що дає інформацію про прийняття управлінських рішень, якісних, достовірних, власних та повних. Самі рішення повинні бути зроблені на досягнуті стратегічні цілі підприємства. Система внутрішнього контролю забезпечує впевненість керівництва підприємства в інформації щодо відхилень, що дає можливість прийняття управлінських рішень на основі якісних, достовірних, власних та повних даних. Самі рішення повинні бути спрямовані на досягнення стратегічних цілей підприємства.

Для організації системи ефективного внутрішнього контролю на підприємстві необхідно дотримуватись основних принципів функціонування внутрішнього контролю. В таблиці 1 представлено основні принципи системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Таблиця 1.

Основні принципи функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві

№	Найменування принципів	Зміст принципів
1.	Принцип незалежності	оцінка об'єкту аудиту повинна бути об'єктивною, отриманою без будь-якого тиску з боку суб'єкта управління
2.	Принцип повноти	означає комплексний підхід, всі елементи контролю повинні підлягати перевірці, не допустимо необгрунтоване виключення з плану аудиту яких-небудь елементів
3.	Принцип єдності	це єдине методичне керівництво аудиторською діяльністю, використання єдиних методів аудиту по відношенню до однакових об'єктів аудиту. Все це сприятиме отримання порівняльних даних контролю для прийняття обгрунтованих управлінських рішень
4.	Принцип визначеності	проведення аудиту повинно бути підпорядковане вирішенню конкретного завдання і подачі даних конкретним користувачам. Здійснення даного принципу в певній мірі дозволить реалізувати наступний принцип
5.	Принцип економічності	отримання даних в результаті здійснення аудиторської діяльності повинно супроводжуватися мінімальними затратами праці і часу, що дозволить досягти ефективності аудиторської діяльності

№	Найменування принципів	Зміст принципів
6.	Принцип узгодженості	погодження аудиторської діяльності з іншими функціями управління
7.	Принцип матеріальної зацікавленості	принцип матеріальної зацікавленості кадрів аудиторської діяльності в достовірності, оперативності підготовки даних аудиту
8.	Принцип циклічності	використання всіх форм аудиту: попереднього, поточного, наступного

Складено за матеріалами В.А. Прівезенцев [7]

Мету внутрішньогосподарського контролю, вбачають, в забезпеченні збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей; виконанні виробничих та фінансових планів; недопущенні перевитрат матеріальних, енергетичних та фінансових ресурсів; виконанні планів впровадження нових методів праці і новітніх технологій; забезпеченні випуску та реалізації продукції високої якості та активного попиту такі вчені як В.Ф. Максимова [8, с. 25].

З позиції зв'язку внутрішнього економічного контролю та процесу диверсифікації діяльності підприємства, М.Д. Корінко визначає такі види контролю як: «контроль власників, адміністративний контроль, офісний та управлінський» [9, с. 35].

Система ефективного внутрішнього контролю повинна відповідати наступним цілям: оцінювати ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства та виявляти резерви підвищення результативності цієї діяльності.

Для досягнення визначених цілей система ефективного внутрішнього контролю повинна виконувати основні функції (табл. 2).

Таблиця 2.
Основні функції системи внутрішнього контролю на підприємстві

№	Найменування функцій	Зміст функцій
1.	Експертна функція	проявляється при виявленні об'єкту контролю, який асоціюється з найбільшою вірогідністю ризику недостовірної інформації, з підвищеною можливістю відхилень, зловживань тощо. Інструментом аудиту можуть бути тести, опитування
2.	Функція виявлення факту недотримання	встановлених параметрів функціонування об'єкту аудиту (наприклад, перевитрати палива, кормів, насіння та ін.
3.	Функція вивчення і встановлення	взаємозв'язків, наслідків виявлених відхилень з іншими об'єктами аудиту
4.	Рекомендуюча функція	проявляється в розробці пропозицій по виправленні чи недопущенні відхилень

Складено за матеріалами Рудницький В.С. [3]

Для організації системи ефективного внутрішнього контролю необхідно розробити основні його методи (елементи методів). В залежності від поставлених цілей внутрішнього контролю, повноти обстеження об'єктів і необхідності отримання різноманітної, доказової інформації про діяльність суб'єкту господарювання можуть використовуватися різні методи (табл 3.).

Ефективність системи внутрішнього контролю характеризується двома основними чинниками: ступенем здійснення цілі внутрішнього контролю і тим впливом, який визначає зміна одного показника господарської діяльності результати зміни іншого, тобто визначальним є те, наскільки суттєвою буде виявлена помилка в процесі здійснення внутрішнього аудиту та який її вплив на загальні результати фінансово-господарської діяльності.

Таблиця 3
Основні методи внутрішнього контролю на підприємстві

№	Найменування методу	Зміст методу
1.	інвентаризація	Виявити всі можливі помилки при обліку та обігу товарів, витрати через несправність технічного обладнання, псування харчових продуктів або розкрадання майна.
2.	лабораторний	Визначення значень показників (фактичних) якості, установлених нормативними

№	Найменування методу	Зміст методу
	аналіз	документами з використанням стандартизованих методів випробувань (вимірювань) або атестованих методик випробувань (вимірювань).
3.	експертна оцінка	Оцінка майна, майнових прав – це процес визначення вартості на дату оцінки за процедурою, встановлено нормативно правовими актами і є результатом практичної діяльності суб'єкта оціночної діяльності.
4.	контрольні перевірки	Обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів.
5.	усне опитування	Опитування можна розглядати як один із найпоширеніших методів отримання інформації про суб'єктів — респондентів. Опитування полягає в задаванні людям спеціальних запитань, відповіді на які дозволяють дослідникові отримати необхідні відомості залежно від завдань дослідження
6.	економічний аналіз	Вивчення господарської діяльності та економіки підприємства.
7.	перевірка документів	Основна підготовка та перевірка документів на підприємстві.

Складено за матеріалами Данилевский Ю.А.[4]

Структура внутрішнього контролю економічного суб'єкта включає в себе: середовище яке підлягає контролю; механізми здійснення внутрішнього контролю; система оцінки результатів та ризиків.

Ефективне сформоване середовище яке підлягає контролю дає можливість визначити алгоритми та інструменти контролю які будуть використовуватись для проведення внутрішнього контролю підприємства, воно дає можливість чітко визначити об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю підприємства. Під вищезгаданими несумісними функціями розуміються ті, які мають концентрацію на одну людину та в будь-якій комбінації можуть сприяти вчиненню випадковою або навмисною помилкою, і зробити його важко виявити.

Середовище що підлягає контролю має забезпечити доступ органів контролю до активів, аналізу господарських операцій, результатів діяльності підприємства і відображення у фінансовій звітності та бухгалтерському обліку. При аналізі середовища, що підлягає контролю вивчаються: етичні цінності, філософія та стиль управління, організаційна структура, процес розподілу повноважень і обов'язків, політика та практика управління людськими ресурсами, компетенція персоналу.

Внутрішній механізм контролю, передбачає застосування таких інструментів як: бухгалтерський облік, фінансова звітність.

Застосування інструментів контролю, покликано забезпечити недопущення матеріально-технічних втрат, завчасне виявлення ризиків діяльності, запобігання фінансових втрат, вчасному виявленню помилкових рішень.

Система оцінки ризиків повинна виявити та запобігти можливості фінансових та інших втрат, пов'язаних з внутрішніми та зовнішніми чинниками. Оцінка ризику здійснюється в рамках внутрішніх положень та перевіряє ефективність діяльності бухгалтерії, наявність контролю навколишнього середовища, механізми та системи внутрішнього контролю, ефективність їх діяльності.

Висновки та новизна.

Ефективна діяльність підприємства забезпечується дієвою системою внутрішнього контролю, на неї покладаються важливі функції, щодо виявлення та попередження небезпек для діяльності підприємства під час безпосереднього здійснення господарської діяльності. Ефективність системи внутрішнього контролю визначається ступенем відповідності її основних елементів вищезазначеним параметрам, а саме: принципам, методам, функціям. Система внутрішнього контролю забезпечує ефективну діяльність підприємства, відповідність прийнятих управлінських рішень, змінам зовнішнього середовища, та внутрішнім можливостям підприємства.

Бібліографічний список.

1. Артюх О.В. Внутрішній контроль на конкурентоспроможному підприємстві: проблеми визначення / Артюх О.В. Албу Н.М.// Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського – 2015. - №7 – С. 780-784.
2. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И.А. Белобжецкий. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 256 с.
3. Внутрішній аудит: [монографія] / [Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Шермет Г.М., Хомедюк В.О.]. — Рівне: УДУВГП, 2003. — 163 с.
4. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю.А. Данилевский, Т.М.Мезенцева. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 134с.

5. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія]. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
6. Робертсон Дж. Аудит / Перев. с англ. - М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. - 496 с.
7. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
8. Максимова В.Ф. Класифікація внутрішнього економічного корпоративного контролю // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 316-322.
9. Корінко М.Д. Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання // Статистика України, 2008. – № 1. – С. 34-40.
10. Магопєць О.А. Організація внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 310-316.

References.

1. Artyukh, O.V. and Albu N.M. (2015), *Vnutrishnij kontrol' na konkurentospromozhnomu pidpriemstvi: problemy vyznachennia* [Internal Control in a Competitive Enterprise: Problems of Determination], Mykolaiv National University named after V.O. Sukhomlinsky, Mykolaiv, Ukrainian.
2. Belobzhetskiy, I.A. (1999), *Finansovyy kontrol' i novyy hozjajstvennyj mehanizm* [Financial control and new economic mechanism], Finance and Statistics, Moscow, Russia.
3. Rudnitsky, V.S. Lazaryshina, I.D. Sheremet, G.M. and Khomedyuk V.A. (2003), *Vnutrishnij audyt* [Internal audit], National University of Water and Environmental Management, Rivne, Ukraine.
4. Danilevskiy, Y.A. and Mezentsseva, T.M. (1992), *Finansovyy kontrol' v otraslyah narodnogo hozjajstva pri razlichnyh formah sobstvennosti* [Financial control in the national economy branches under different ownership forms], Finansy i statistika, Moscow, Russia.
5. Napadovskaya L.V. (2000), *Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v rynkovij ekonomitsi* [Internal control in a market economy], Nauka i osvita, Dnepropetrovsk, Ukraine.
6. Robertson, J. (1993), *Audit*, KPMG, Auditors firm Contact, Moscow, Russia.
7. Pryvezentsev, V.A. (2005), *Kontrol' y revyziya* [Control and revision], TK Welby, Prospekt Publishing House, Moscow, Russia.
8. Maksimova, V.F. (2004), “Classification of Internal Economic Corporate Control”, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vol.16, pp.316-322.
9. Korinko, M.D. (2008), “Improvement of the Organization and Functioning of the System of Internal Economic Control at Diversification of Activities of Business Entities”, *Statystyka Ukrainy*, vol. 1, pp.31-34.
10. Mohapets, O.A. (2004), “The organization of internal control at agricultural enterprises”, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, vol.16, pp.310-316.

Стаття надійшла до редакції 09.11.2020 р.