

УДК 658:65.012.8

## ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

І. В. Новик

*Українська академія друкарства,  
вул. Під Голоском, 19, Львів, 79020, Україна*

*Розглянуто поняття та цілі внутрішнього контролю, його предмет, об'єкти, суб'єкти, елементи системи внутрішнього контролю. Досліджено організаційні форми внутрішнього контролю. Визначено місце системи внутрішнього контролю в організаційній структурі підприємства. Подано визначення косорсингу, виділено переваги використання косорсингу на підприємстві. Представлено основні етапи процесу організації системи внутрішнього контролю на малих підприємствах.*

**Ключові слова:** *небезпека, система безпеки, контроль, система внутрішнього контролю, процес управління, елементи системи внутрішнього контролю, форма організації внутрішнього контролю, косорсинг.*

**Постановка проблеми.** Сьогодні середовище функціонування вітчизняних підприємств характеризується високою динамічністю змін, спричинених нестабільною політичною, соціальною та економічною ситуацією, зростаючою конкуренцією, низьким рівнем рентабельності тощо. Підприємства постійно прагнуть досягти поставлених цілей діяльності. Однак на них впливає значна кількість різних небезпек, як внутрішніх так і зовнішніх. І в першу чергу вони загрожують економічній стійкості підприємства, тому важливо мати концепцію протидії цим загрозам, тобто систему безпеки підприємства.

Система безпеки підприємства не має точного формулювання й для різних підприємств являє собою комплекс певних заходів і способів з метою збереження їх стійкості й конкурентоспроможності в умовах ринкової економіки. У таких умовах підприємствам потрібно знаходити нові комбінації до ведення бізнесу, найбільш ефективно використовувати активи з метою збільшення власної економічної стійкості й конкурентоспроможності. Одним із головних потенційних джерел збільшення прибутковості господарюючого суб'єкта може вважатися високоефективна система внутрішнього контролю.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Наукові розробки у сфері контролю ризиків господарської діяльності підприємства проводили різні вчені, а саме: Л. В. Гуцаленко, В. Михайленко, М. Д. Корінько, Л. В. Дікань, С. М. Бичкова, О. Браганцов, Н. А. Голощанов, О. М. Ліщук, І. О. Макаренко, С. М. Петренко, В. В. Рукін, Б. Н. Соколов, А. А. Терехов та ін. Необхідно зазначити, що більшість досліджень стосуються питання контролю господарських операцій, пов'язаних

з певним видом ризику або окремими методами управління ним, в той же час багатьом аспектам проблеми створення системи внутрішнього контролю на підприємстві не приділяється належної уваги.

**Мета статті** — розкрити концептуальні основи створення системи внутрішнього контролю на підприємстві.

**Виклад основного матеріалу.** Сьогодні дедалі більше підприємств приділяють особливу увагу внутрішньому контролю, оскільки він є найважливішим елементом налагодженого механізму управління.

В економічній літературі наразі не склалося однозначного трактування поняття контролю взагалі і внутрішнього контролю зокрема. Так, у перекладі із французької «контроль» означає перевірку чого-небудь. У «Великому економічному словнику» контроль визначається як «система спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, виявлення результатів управлінських впливів на керований об'єкт» [3, с. 228].

Серед різних видів контролю особливе місце займає внутрішній контроль. Внутрішній контроль глибоко проникає у функції менеджменту, організаційну діяльність підприємства, забезпечує інформацією про якість управлінської діяльності, представляє керівництву дані аналізу, оцінки, рекомендації, поради, а також фінансові прогнози щодо об'єктів, які перевіряються.

Таблиця 1

## Трактування поняття «внутрішній контроль»

Автор	Трактування
1	2
М. Д. Корінько [7, с. 72].	Система заходів, організованих керівництвом підприємства, що здійснюються з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для підприємства.
Л. В. Гуцаленко [5, с. 33]	У якості суб'єктів внутрішнього контролю автор виділяє бухгалтерську, фінансову, інші функціональні служби підприємств та об'єднань у межах встановленої компетенції або працівника чи учасника (власника) підприємства, що здійснює контрольні дії при виконанні покладених на нього обов'язків або тільки на підставі відповідних прав.
В. Д. Андреев [1, с. 36]	Контроль, який здійснюється шляхом перевірки й оцінки адекватності та ефективності інших видів контролю.
А. К. Макальська [8, с. 18]	Система внутрішнього контролю включає в себе систему бухгалтерського обліку, контрольне середовище й окремі засоби контролю. До окремих засобів контролю може бути віднесена робота внутрішніх контрольних служб.
Л. В. Дікань [6, с.8]	Система контрольних процедур, план і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, правильності облікових проводок і своєчасне подання фінансової інформації.

Продовження табл. 1

1	2
В. В. Бурцев [4, с. 43]	Система (що входить до системи управління підприємством), яка складається із сукупності елементів. Внутрішній контроль у вузькому розумінні — один із етапів процесу управління.
М. В. Мельник [9, с. 328]	Процес, спрямований на одержання достатньої впевненості в тому, що економічний суб'єкт забезпечує: а) ефективність і результативність своєї діяльності, у тому числі досягнення фінансових та операційних показників, схоронність активів; б) вірогідність і своєчасність бухгалтерської (фінансової) й іншої звітності; в) дотримання чинного законодавства, у тому числі при здійсненні фактів господарського життя й веденні бухгалтерського обліку.
В. Михайленко [10, с. 70]	Включає не тільки бухгалтерський облік, а й фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому.
Б. М. Соколов [12, с. 142]	Предметом внутрішнього контролю є виробнича й господарська діяльність. Об'єктами внутрішнього контролю виступають майно, зобов'язання, пов'язані з виробництвом, економічні відносини, тобто, увесь комплекс причинно-наслідкових взаємозв'язків, що виникають у результаті діяльності економічного суб'єкта.

Зважаючи на вищевикладені трактування, на нашу думку, цілями організації внутрішнього контролю на підприємстві можуть бути наступні (рис. 1):



Рис. 1. Цілі внутрішнього контролю підприємства (власна розробка)

Для підвищення ефективності процесу управління на підприємстві необхідне впровадження контрольних процедур на кожній його стадії:

1. На стадії планування реалізуються наступні контрольні функції:

- оцінка раціональності можливих варіантів запланованих рішень;
- відповідність запланованих рішень загальній стратегії підприємства.

2. На стадіях організації й регулювання реалізації управлінських рішень необхідним є контроль правильності процесу реалізації прийнятих запланованих рішень для досягнення необхідних результатів.

3. На стадії обліку повинен бути забезпечений контроль:

- за наявністю і рухом майна;
- раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм та нормативів;
- стану виданих й отриманих зобов'язань;
- доцільності законності господарських операцій підприємства й т. д.

4. На стадії аналізу здійснюється оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень на основі її групування на різні складові [9, с. 332].

Внутрішній контроль включає в себе певний набір елементів, які визначаються характером управління і об'єднані з механізмом функціонування підприємства в єдине ціле. І. С. Богданович виділяє у структурі внутрішнього контролю три складові елементи: контрольне середовище; систему бухгалтерського обліку підприємства; процедури контролю [2, с. 67]. О. Є. Орлова додає ще два елементи: інформаційне забезпечення й техніку контролю [11, с. 57].

На думку С. О. Хмелева, основними елементами внутрішнього контролю є:

а) контрольне середовище — сукупність принципів і стандартів діяльності економічного суб'єкта, які визначають загальне розуміння внутрішнього контролю й вимоги до внутрішнього контролю на рівні економічного суб'єкта загалом;

б) оцінка ризиків — процес виявлення й аналізу поєднання ймовірності та наслідків недосагнення економічним суб'єктом цілей діяльності;

в) процедури внутрішнього контролю — дії, спрямовані на мінімізацію ризиків, що впливають на досягнення цілей економічного суб'єкта;

г) інформація, що забезпечує функціонування внутрішнього контролю й можливість досягнення ним поставлених цілей;

д) комунікація — поширення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього контролю;

д) оцінка внутрішнього контролю, щодо елементів внутрішнього контролю, з метою визначення їх ефективності й результативності, а також необхідності зміни [14, с. 286].

Ефективність діяльності підприємства прямо залежить від організації внутрішнього контролю (як фінансового, так і технічного), здійснюваного на усіх рівнях управління. У світовій господарській практиці існує аксіома: «Внутрішній контроль повинен існувати на всіх рівнях підприємства, тому що неможливо делегувати вниз відповідальність за контроль» [9, с. 334]. Система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства — це основна відмінність внутрішнього контролю від інших видів контролю.

Слід зауважити, що в наш час проблема створення ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю на більшості підприємств далека від вирішення,

незважаючи на всю її актуальність. Підприємства, що мають недоліки в організації системи внутрішнього контролю, несуть серйозні фінансові втрати, а підприємства, які приділяють серйозну увагу внутрішньому контролю, мають кращий результат і у виробничо-господарській, і у фінансовій діяльності. Багато керівників підприємств починають розуміти необхідність добре налагодженої системи внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль — це складна діяльність, яка вимагає певної координації. Різноманіття об'єктів і предметів контролю, їх функціональні розходження визначають необхідність пошуку універсальної структури й організації контрольної діяльності. В економічній літературі сьогодні немає загальноприйнятого визначення поняття форми внутрішнього контролю й загально визначеної класифікації його форм, у порівнянні, наприклад, з формами бухгалтерського обліку. З точки зору М. В. Мельник, внутрішній контроль може здійснюватися у двох організаційних формах:

1) контроль, здійснюваний безпосередньо на кожному робочому місці. Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можуть бути: контроль при виконанні операцій бухгалтерського обліку, здійснюваний паралельно з обліковою діяльністю й органічно з нею пов'язаний; самоконтроль або сумісний контроль на виробничих ділянках; контроль у функціональних відділах; контроль за реалізацією управлінських рішень;

2) контроль, здійснюваний спеціально створеним контрольним апаратом. Прикладом такої форми організації внутрішнього контролю можна назвати: контроль облікових документів, виконуваний спеціально створеними методичними центрами контролю; проведення внутрішніх ревізій спеціально створеним на підприємстві контрольно-ревізійним апаратом [9, с. 335].

На думку В. В. Бурцева, слід виділяти такі форми внутрішнього контролю, як: внутрішній аудит і структурно-функціональна форма внутрішнього контролю [4, с. 47]. Вибір форми внутрішнього контролю залежить від складності управлінської структури, організаційно-правової форми, видів і масштабів діяльності, доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності, ставлення керівництва підприємства до контролю.

Організація внутрішнього контролю у формі внутрішнього аудиту властива великим (холдинговим об'єднанням або транснаціональним корпораціям) і деяким середнім підприємствам, яким притаманні такі особливості:

- наявність іноземного капіталу;
- ускладнена організаційна структура;
- численні філії, дочірні компанії;
- розмаїтість видів діяльності;
- прагнення органів управління одержувати об'єктивну й незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління.

На багатьох підприємствах немає відділу (сектору, бюро, групи та ін.) внутрішнього аудиту й ревізійної комісії (ревізора). У такому випадку для здійснення внутрішнього контролю доцільно використовувати структурно-функціональну

форму внутрішнього контролю підприємства. Здійснення контролю, який неодмінно входить у посадові обов'язки будь-якого керівника, повинне включатися у функції будь-якої відповідальної особи [4, с. 48].

На нашу думку, створити ефективну систему внутрішнього контролю вкрай складно. Це пов'язано, по-перше, з організаційними труднощами; по-друге, з високими професійними вимогами, що пред'являються до працівників системи внутрішнього контролю, які повинні мати кваліфікацію принаймні не нижче кваліфікації осіб, діяльність яких перевіряється.

З точки зору багатьох фахівців, залучення до цього процесу працівників підрозділів підриває незалежність перевірок і знижує їхню якість. Водночас великий інформаційний потенціал і знання про всі тонкощі діяльності підприємства вигідно виділяє керівників підрозділів, дозволяючи їм орієнтуватися в діяльності підприємства з більшою точністю. Ми вважаємо, що принцип незалежності, який є обов'язковим під час проведення зовнішнього фінансового аудиту, стає умовним відносно внутрішнього контролю. Поняття «незалежність» та «об'єктивність», будучи достатньо близькими за змістом, відрізняються тим, що перше визначається в організаційному контексті, а друге — як професійна якість того, хто проводить перевірку. Тому при неможливості досягнення повної незалежності, але при дотриманні принципу об'єктивності, якість внутрішніх перевірок не постраждає.

Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного здійснення із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

- по-перше, саме вони більше за інших зацікавлені в досягненні цілей підприємства й результативності його діяльності;
- по-друге, для них немає необхідності вникати у специфічні питання організації виробництва й реалізації продукції — вони професійно інформовані про це.

Таким чином, при здійсненні контрольних процедур власними силами підприємство може вирішити усі проблеми швидко й оперативно. Звичайно, що працівники підрозділів підприємства адаптовані до його внутрішнього середовища, що є негативним моментом, оскільки вони можуть не звернути уваги на деякі істотні недоліки. Відповідно до цього, можемо зауважити, що найбільш оптимальним способом уникнути подібної «звичності» і сформувані ефективно діючу систему внутрішнього контролю є косорсинг, який припускає розподіл функцій між відповідальними особами підприємства й зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань у процесі її функціонування. Косорсинг дозволяє забезпечити якісне вирішення завдання при раціональних витратах [13, с. 22].

Переваги використання косорсингу на підприємстві наведено на рис. 2.

Узагальнюючи вищевикладене, виділимо основні етапи процесу організації системи внутрішнього контролю на малих підприємствах (великі компанії не розглянуто, оскільки в них, як правило, існує відділ внутрішнього контролю або ревізійна комісія) (рис. 3).

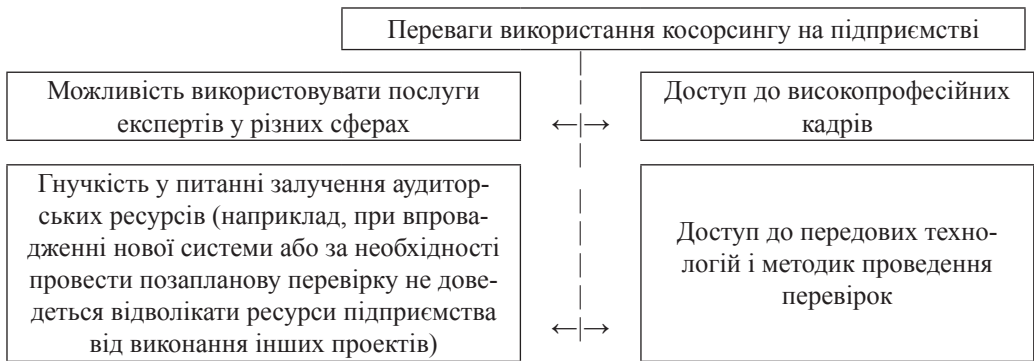


Рис. 2. Переваги використання косорсингу на підприємстві (власна розробка)

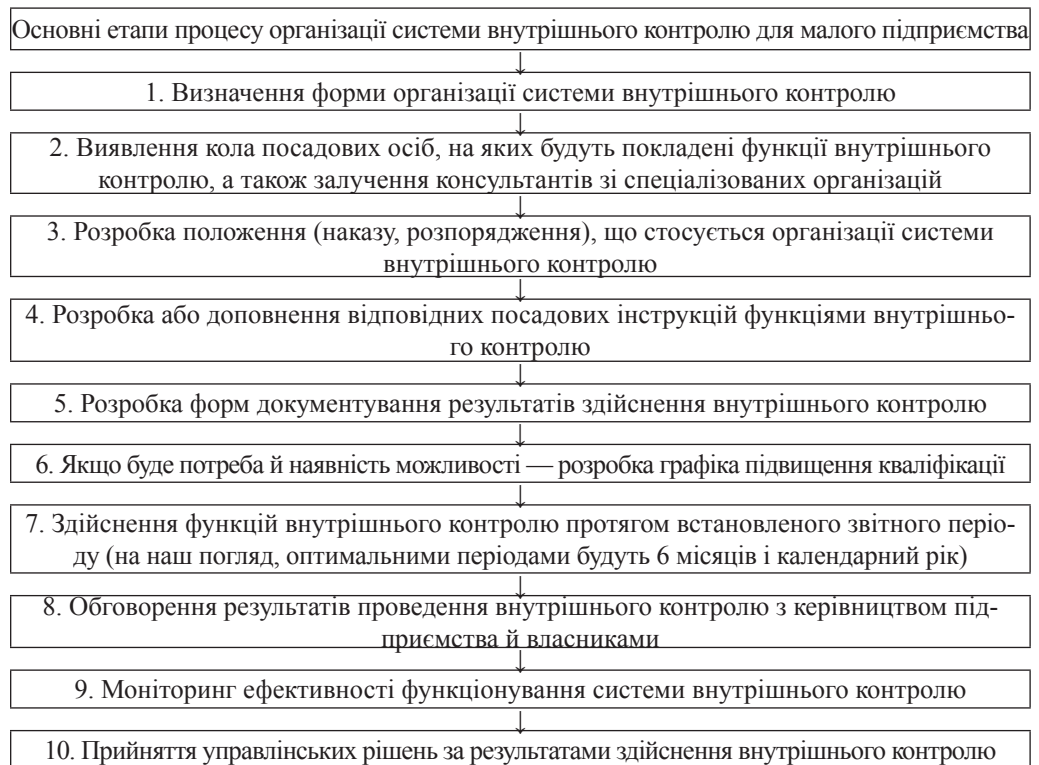


Рис. 3. Основні етапи процесу організації системи внутрішнього контролю на малому підприємстві (власна розробка)

**Висновки.** Результат проведеного дослідження підтверджує те, що на кожному підприємстві повинна бути створена й функціонувати система внутрішнього контролю, 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). Запропоновано поетапне формування

такої системи на малих підприємствах, а також рекомендовано розподілити функції внутрішнього контролю між керівниками підрозділів і зовнішньою спеціалізованою організацією (косорсинг).

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В. Д. Система внутривозможностного контроля: основные понятия. Аудиторские ведомости. 2010. № 2. С. 35–41.
2. Богданович И. С., Соболева О. А. Место внутреннего контроля в системе управления предприятием и форма его организации. Вестник ПсковГУ. Серия «Экономические и технические науки». 2014. № 5. С. 66–76.
3. Большой экономический словарь. Под ред. Азрилияна А. Н. Москва: Фонд «Правовая культура», 1998. 528 с.
4. Бурцев В. В. Основные направления совершенствования внутреннего контроля в организации. Аудиторские ведомости. 2012. № 10. С. 42–47.
5. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.
6. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій. Харків: ХНЕУ, 2009. 60 с.
7. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: моногр. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. 429 с.
8. Макальская А. К. Внутренний аудит: учебно-практич. пособие. Москва: Издательство «Дело и сервис», 2007. 80 с.
9. Мельник М. В., Пантелеев А. С., Звездин А. Л. Ревизия и контроль: учебн. Москва: Кнорус, 2011. 640 с.
10. Михайленко В. Внутренний контроль и его место в обеспечении экономической безопасности. Контроль. 2011. № 9–10. С. 68–78.
11. Орлова О. Е. Внутренний контроль: организационный аспект. Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2012. № 21. С. 56–60.
12. Соколов Б. Н., Рукин В. В. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика). Москва: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. 442 с.
13. Сонин А. Внутренний аудит для успешной компании. Консультант. 2004. № 19. С. 20–25.
14. Хмелев С. А. Создание службы внутреннего контроля в системе экономической безопасности предприятия. Вектор науки ТГУ. 2011. № 1. С. 285–288.

### REFERENCES

1. Andreev, V. D. (2010). Sistema vnutrikhoziaistvennogo kontroliia: osnovnye poniatiiia: Auditorskie vedomosti, 35–41 (in Russian).
2. Bogdanovich, I. S., & Soboleva, O. A. (2014). Mesto vnutrennego kontroliia v sisteme upravleniia predpriatiem i forma ego organizatscii: Vestnik PskovGU. Seriiia «Ekonomicheskie i tekhnicheskiiie nauki», 5, 66–76 (in Russian).
3. Pod red. Azriliiana, A. N. (1998). Bolshoi ekonomicheskii slovar. Moskva: Fond «Pravovaiaa kultura» (in Russian).



4. Burtcev, V. V. (2012). Osnovnye napravleniia sovershenstvovaniia vnutrennego kontroliia v organizatsii. *Auditorskie vedomosti*, 10, 42–47 (in Russian).
5. Hutsalenko, L. V., Kotsupatryi, M. M., & Marchuk U. O. (2014). *Vnutrishnohospodarskyi kontrol*. Kyiv: «Tsentр uchbovoi literatury» (in Ukrainian).
6. Dikan, L. V., & Shulha, N. M. (2009). *Vnutrishnohospodarskyi kontrol. Konspekt leksii*. Kharkiv: KhNEU (in Ukrainian).
7. Korinko, M. D. (2007). Kontrol ta analiz diialnosti sub'iektiv hospodariuvannia v umovakh yii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia. Kyiv: DP «Inform.-analit. ahentstvo» (in Ukrainian).
8. Makalskaia, A. K. (2007). *Vnutrennyi audyt*. Moskva: Yzdatelstvo «Delo y servys» (in Russian).
9. Melnyk, M. V., Panteleev, A. S., & Zvezdyn, A. L. (2011). *Revyzyia y kontrol*. Moskva: Knorus (in Russian).
10. Mykhailenko, V. (2011). Vnutrennyi kontrol y eho mesto v obespecheny ekonomycheskoi bezopasnosti: *Kontrol*, 9–10, 68–78 (in Russian).
11. Orlova, O. E. (2012). Vnutrennyi kontrol: orhanyzatsyonnyi aspekt: Aktualnye voprosy bukh-halterskoho ucheta y nalohooblozheniia, 21, 56–60 (in Russian).
12. Sokolov, B. N., Rukyn, V. V. (2007). *Systemy vnutrennego kontroliia (orhanyzatsiia, metodyky, praktyka)*. Moskva: ZAO «Yzdatelstvo «Ekonomyka» (in Russian).
13. Sonyn, A. (2004). Vnutrennyi audyt dlia uspeshnoi kompanyy: *Konsultant*, 19, 20–25. (in Russian).
14. Khmelev, S. A. (2011). Sozdanye sluzhby vnutrennego kontroliia v systeme ekonomycheskoi bezopasnosti predpriiatyia: *Vektor nauky THU*, 1, 285–288 (in Russian).

## ORGANIZATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF AN ENTERPRISE

I. V. Novyk

*Ukrainian Academy of Printing,  
19, Pid Holoskom St., Lviv, 79020, Ukraine  
Novyk\_I\_V@ukr.net*

*The article discusses the concept and purpose of internal control, its essence, objects, subjects, and elements of the internal control system. The organizational forms of internal control have been studied. The place of the system of internal control in the organizational structure of the enterprise has been determined. The definition of co-sourcing, the advantages of using the cosourcing in the enterprise have been presented. The main stages of the process of organization of the system of internal control in small businesses have been reviewed.*

**Keywords:** *risk, security system, control, internal control system, control process, elements of internal control system, organization form of internal control, co-sourcing.*

*Стаття надійшла до редакції 04.09.2017.*

*Received 04.09.2017.*