

УДК 330.3

Мелень О. В.
Грибнюк Д. В.

Національний технічний університет «Харківський політехнічний інститут»

РОЗВИТОК ТА ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕСУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті узагальнено поняття системи внутрішнього контролю, його мета, завдання, суб'єкт, об'єкт, форми, моделі та виділені підсистеми. Визначено складові елементи системи внутрішнього контролю. Проведена порівняльна характеристика моделей організації систем внутрішнього контролю: внутрішнього (Управлінського) контролю, ревізії і внутрішнього аудиту.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, контрольний процес, підприємство, контроль ризиків

Постановка проблеми. В умовах сучасних ринкових відносин серед підприємств має місце зростаюча конкуренція. Ефективним інструментом виживання і пристосування до таких умов стає внутрішній контроль. Причому за правильної організації системи внутрішнього контролю суб'єкт господарювання має цілком реальну можливість не тільки «залишитися на плаву» в умовах жорсткої конкуренції, а й навіть зайняти лідируючі позиції. У цьому виражається необхідність ведення внутрішнього контролю на підприємстві, яку диктує ринок.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато економістів-науковців, таких як І. Гавришко, А. Гріліцька, В. Єгармін, Н. Івануса, А. Сокін, Ю. Футорангська та інші. Однак недостатньо розкритими залишаються проблеми функціонування внутрішнього контролю на підприємствах і визначення необхідних заходів їх вирішення.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Сьогодні більшість підприємств України намагаються сформувати дієву систему внутрішнього контролю (СВК), яка буде органічно пов'язана з управлінською структурою підприємства. Контроль завжди вважався і вважається найважливішою ланкою системи управління підприємством, хоча його функції значно розширилися за рахунок нових об'єктів контролю. За допомогою контролю відстежується фактичний стан справ на підприємстві, виявляються причини різних відхилень від нормальних умов діяльності та невикористані резерви, аналізуються ризикові операції, жорстко контролюються трансакції та трансакційні витрати.

Контроль ризиків є специфічним напрямом внутрішнього контролю (ВК), що включає сукупність сучасних принципів, методів, засобів і форм перевірки господарської діяльності, пов'язаний з подоланням невизначеності в ситуації неминучого

вибору, в процесі якого є можливість уникнути суттєвих втрат або ж отримати додатковий ефект, вигоду. Ефективність ризиків ВК може бути підвищена за рахунок не тільки прогресивних методів організації господарської діяльності, але й творчого підходу до них контролерів та поперечно здійснюваного контролю.

Метою статті є дослідження стану внутрішнього контролю на підприємствах України, визначення основних проблем розвитку внутрішнього контролю та надання пропозицій щодо підвищення його ефективності і вирішення наявних проблем.

Виклад основного матеріалу. Поняття «система внутрішнього контролю» містить у собі сукупне співвідношення заходів організаційного характеру, визначених методик і процедур, які використовує управлінський персонал, як засіб впорядкованого й ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, а також виявлення виправлень і помилок, спотворення інформації, забезпечення збереження активів і своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності. Головні завдання керівництва підприємства полягають у тому, щоб стежити за ефективністю системи внутрішнього контролю і вчасно вживати заходів щодо усунення недоліків цієї системи [1, с. 94].

Система внутрішнього контролю на підприємстві забезпечує надійність фінансової інформації та знижає ризики прийняття помилкових рішень. Для приведення системи в дію необхідно визначити істотні ризики, розробити регламентні процедури, а також коригувальні дії, які зможуть виправити ситуацію. Витрати на попереджувальний контроль будуть більш ефективними і допоможуть запобігти виникненню ризиків.

Внутрішній контроль являє собою комплекс заходів і процедур, організованих керівництвом підприємства для того, щоб забезпечити достовірність показників обліку (управлінського, оперативного, бухгалтерського), запобігти їх спотворенню і неправомірним діям, а також сприяти прийняттю найбільш оптимальних управлінських рішень. Ефективність організації системи внутрішнього контролю полягає в її спрямованості на взаємозв'язок «об'єкт-суб'єкт» і «суб'єкт-суб'єкт».

Таким чином, правильно організована система внутрішнього контролю сприяє поліпшенню якості організації бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що позитивно впливає на розвиток бізнесу і залучає інвестиції; з'являються нові можливості розвитку підприємства в зв'язку з наявністю налагодженої і контрольованої системи фінансового підрозділу економічного суб'єкта; підвищення ефективності роботи філій і структурних підрозділів у зв'язку з наглядом за їхньою діяльністю власниками підприємства і топ-менеджерами [2, с. 374].

Під час проведення внутрішнього контролю обов'язково приділяють увагу таким моментам, як:

- дотримання чинного законодавства України, локально-нормативних актів, організаційно-розпорядчих документів, облікової політики з бухгалтерського обліку;
- правильне і своєчасне відображення всіх господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та в бухгалтерських регістрах;
- правильне документальне оформлення господарських операцій і у повному розмірі;
- правильне відображення в бухгалтерському та фінансовому обліку доходів і витрат;
- забезпечення збереження всіх активів організації;

– правильне складення фінансової, податкової та статистичної звітності організації.

Особливу увагу в процесі посилення внутрішнього контролю слід приділити дослідженню економічної ефективності та доцільності операцій підприємств, адже часто керівництво підприємств та його структурних підрозділів не звертає уваги на сутність та ефективність рішень.

Видатний науковець В. Грейкунас зазначає, що основною причиною, що обмежує можливості контролю, є число контрольованих відносин, а не просте число робіт і підлеглих працівників. Таких відносин, на його думку, три:

- пряме просте відношення підпорядкування, за якого число відносин дорівнює числу підлеглих;
- перехресні відносини, які виникають між двома підлеглими одного керівника і використовуються для взаємного консультування;
- прямі групові відносини між керівником і кожною можливою комбінацією підлеглих [3, с. 95].

Керівники і фахівці структурних підрозділів підприємств іноді контролюють діяльність розрізнено, непланомірно та систематично. Для усунення цих недоліків потрібно складати плани поточного контролю на підприємствах, щоб протягом кожного місяця систематично контролювати господарські операції та процеси. В процесі такого контролю дуже важливо передбачати тематичні перевірки виконання прийнятих рішень та інші питання.

Для підвищення ефективності контролю необхідно забезпечувати не тільки його своєчасність, але і повноту всіх операцій і процесів, а також розробити внутрішні стандарти контролю.

Організація внутрішнього контролю підприємств ставить перед керівництвом такі завдання, як: надання користувачам достовірної, оперативної й неупередженої інформації про об'єкти та процеси; здійснювання перевірки планових і фактичних показників, бюджетів та своєчасного виявлення відхилення з усуненням чинників, які перешкоджають діяльності підприємства; встановлення економічної ефективності формування і використання ресурсів підприємства. Для виконання таких завдань контролю необхідним є здійснення послідовних етапів, а саме:

1. Критичний аналіз і зіставлення визначених для колишніх умов господарювання цілей функціонування організації, прийнятого раніше курсу дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, оргструктурою, а також з її можливостями.

2. Розроблення і документальне закріплення нової (відповідної нових умов господарювання) ділової концепції організації (що собою являє організація, які її цілі, що вона може, в якій сфері має конкурентні переваги, яке бажане місце на ринку), а також комплексу заходів, здатного привести цю ділову концепцію до розвитку і вдосконалення організації, успішної реалізації цілей, зміцнення її позицій на ринку. Такими документами повинні бути положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову та кадрову політику. Документальне закріплення політики організації в різних сферах її фінансово-господарської діяльності дозволить здійснювати попередній, поточний і наступний контроль всіх аспектів її функціонування.

3. Аналіз ефективності наявної структури управління, її коригування. Необхідно розробити положення про організаційну структуру, в якому

повинні бути описані всі організаційні ланки із зазначенням адміністративної, функціональної, методичної підпорядкованості, напрямів їхньої діяльності, функцій, які вони виконують, встановлений регламент їхніх взаємин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління з цими ланками. Це відноситься і до положень про різні структурні підрозділи (відділи, бюро, групи і т. д.), до планів організації праці їх працівників. Також необхідно розробити (уточнити) план документації документообігу, штатний розклад, посадові інструкції із зазначенням прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці. Без такого суворого підходу неможливо здійснювати чітку координацію функціонування всіх ланок системи внутрішнього контролю організації.

4. Розроблення формальних типових процедур контролю конкретних фінансових і господарських операцій, що дозволить упорядкувати відносини працівників з приводу контролю фінансово-господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для прийняття управлінських рішень.

5. Організація відділу внутрішнього аудиту (або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу).

Проведення внутрішнього контролю повинно базуватися на принципах, які визначено ключовими для розроблення цілісної концепції (табл. 1)

Однією із проблем організації контролю на підприємствах є визначення кола його об'єктів. У загальному вигляді об'єктами внутрішнього контролю є ресурси (активи і джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (операційна, інвестиційна та фінансова діяльність підприємства) та результати діяльності (прибуток чи збиток).

До процедур контролю відносять процедури контролю відхилень від бюджетних показників

за центрами відповідальності, що дозволить оцінити ефективність діяльності кожного з них за певний період. Відповідно до концепції контролю, орієнтованого на ризик, з кожним видом діяльності (комерційною угодою) насамперед пов'язані специфічні ризики. В таких умовах необхідним є, по-перше, своєчасна ідентифікація таких ризиків, по-друге, створення таких управлінських механізмів (процесів), які б за умови реалізації ризиків пом'якшували наслідки його впливу до прийнятого рівня.

Практичний досвід показує, що на підприємствах поняття системи внутрішнього контролю ототожнюється з поняттям системи внутрішнього аудиту. Причому така система може бути організована одним із таких способів:

1) у вигляді власної служби внутрішнього контролю/ аудиту;

2) використання аутсорсингу (повна або часткова передача функції внутрішнього контролю/ аудиту спеціалізованої компанії або зовнішньому консультанту);

3) застосування косорсингу (створення органів внутрішнього контролю/ аудиту всередині підприємства, але інколи залучення експертів спеціалізованої організації або зовнішнього консультанта).

Складнощі, що виникають на підприємствах у зв'язку зі змінами як в економіці загалом, так і в господарській діяльності самих підприємств зокрема, призводять до виникнення певних проблем в області аудиторської діяльності [4, с. 84]. Основними з них є:

1. В Україні діяльність більшості аудиторів зводиться тільки лише до перевірки достовірності бухгалтерської звітності. При цьому підприємства-замовники аудиторських послуг виявляють найбільший інтерес до можливості користуватися послугами аудитора як компетентного радника. Тому нині через зростання попиту на такі послуги ми можемо

Таблиця 1

Принципи внутрішнього контролю та їх характеристика

Назва принципу	Сутність принципу
Принцип відповідальності	Кожен суб'єкт контролю, тобто аудитор або контролер, за належне виконання контрольних функцій, передбачених посадовими обов'язками, повинен нести економічну, адміністративну та дисциплінарну відповідальність. в іншому випадку цей суб'єкт не буде в належній мірі здійснювати контроль
Принцип збалансованості	Суб'єкту не можна доручати виконання контрольних функцій, не забезпечених відповідними організаційними (наказ, розпорядження) і технічними (програми, рахункові й вимірвальні пристрої) засобами для їх виконання
Принцип своєчасного повідомлення про виявлені відхилення	Інформація про відхилення повинна бути доведена до осіб, що безпосередньо приймають рішення за даними відхилення, у відповідному обсязі та в потрібний час
Принцип інтеграції	Всі елементи управління організацією (планування, нормування, облік) взаємопов'язані між собою. СВК є частиною системи управління і повинна за допомогою методів контролю виконувати функції кореляції їхньої діяльності
Принцип відповідності контролюючої і контрольованої систем	Ступінь складності СВК організації повинен відповідати ступеню складності її бізнесу. Ланки СВК повинні мати можливість гнучко налаштуватися на зміни як в самій організації, так і у відповідних об'єктах внутрішнього контролю
Принцип сталості	Ефективне стає функціонування СВК дозволить вчасно попередити керівництво організації і її структурних підрозділів про можливу появу істотних відхилень від планових завдань і норм, а також своєчасно виявити їх шляхом перевірок
Принцип комплексності	Весь комплекс об'єктів контролю в організації повинен бути охоплений, тобто недоцільно концентрувати увагу тільки на вузькому колі важливих об'єктів, нехай і важливих з погляду ризиків
Принцип узгодженості пропускних спроможностей сполучених ланок СВК	Під час організації її роботи не слід допускати появи «вузьких місць», що заважають виконувати контрольні функції в повному обсязі
Принцип розподілу обов'язків	Функції розподіляються між працівниками апарату управління таким чином, щоб виконувалися вимоги до формування контрольної середовища
Принцип дозволу і схвалення	В організації повинен забезпечуватися документальний дозвіл усіх фінансово-господарських операцій керівниками різних рівнів у межах їхніх документально підтверджених повноважень. Обов'язкова наявність формально встановлених процедур санкціонування

припустити, що розвиток аудиту торкнеться розширення спектру його консалтингових послуг.

2. Аудиторські висновки мають характер постфактуму, при цьому більшість користувачів (переважно, окрім держави) цікавить також аналіз перспектив розвитку підприємства та дослідження його можливостей [4, с. 91].

Зазначені проблеми лежать в основі позитивного розвитку внутрішнього аудиту як економічного явища, який синтезує в своїй основі не тільки контрольні, але і низку інших функцій. Це дозволяє максимально ефективно вирішувати зазначені проблеми на рівні суб'єктів економіки. Для підвищення ефективності системи контролю на підприємствах в умовах ринкової економіки необхідно:

- регулярно переоцінювати контроль;
- стежити за щоденним ходом виконання операцій;
- звертати увагу не тільки на результати, а й на процес діяльності працівників; розвивати самоконтроль працівників;
- включати підлеглих у розроблення методів і здійснення контролю;
- остерігатися підлеглих, які виступають проти контролю;
- здійснювати систему мотивацій і заохочень при досягненні будь-якого позитивного ефекту.

Висновки. Контроль в управлінні діяльністю підприємства своїми засобами виконує велику кількість завдань з її ефективності, одними з яких є:

- забезпечення правильності і раціональності виконання стратегії підприємства;

– збереження та раціоналізація використання ресурсів підприємства;

– отримання керівництвом якісної інформації про підприємство;

– своєчасне виявлення та мінімізація фінансових та комерційних ризиків в процесі управління діяльністю підприємства.

Нині система внутрішнього контролю на підприємствах розвинена дуже слабо. Керівництво більшості фірм вважає впровадження внутрішнього контролю витратним і трудомістким, при цьому вони недооцінюють всієї важливості цієї системи [5, с. 185]. Єдиним контролюючим органом для більшості підприємств досі залишається податкова служба, оскільки податківці стежать за фінансовою звітністю підприємств, щоб не допустити втрат бюджету через банкрутство платників податків.

Законодавче впровадження внутрішнього контролю та постійний перегляд органами влади його принципів приводить до зближення реальної та офіційної звітності, що, безумовно, вигідно державі, оскільки приведе до додаткових надходжень до бюджету. Але таке зближення буде вигідним і самим підприємствам, так як правильна організація системи внутрішнього контролю дозволить збільшити ефективність його роботи, а відповідно – збільшити чистий прибуток. Крім того, відображення в звітності реального прибутку дасть підприємствам змогу залучати інвестиції, що обачливо в умовах жорсткої ринкової конкуренції.

Список використаних джерел:

1. Дівеева С. А. Проблеми організації системи внутрішнього контролю в кооперативах // *Молодий вчений*. 2014. № 4.2. С. 92–96.
2. Жигун Л.А. Менеджмент: современные основы организации контроля на предприятии / Л. А. Жигун. Ростов н/Д : Феникс, 2007. 469 с.
3. Васильева Е.А. Гуськова Т.Н. Организационный механизм системы внутреннего контроля экономического субъекта [Текст] // *ВІСНИК ПВГУС серія економіка* № 2 (28) 2013 г. апрель. С. 93–97.
4. Вахрушина М.А. Управлінський облік-1: підручник / М.А. Вахрушина, С.А. розповідаючи-Миколаєва і [ін.]. М. : БИНФА, 2011. 141 с.
5. Аверчев І.В. Управлінський облік і звітність. Постановка і впровадження / І. В. Аверчев. М. : Вершина, 2006. 512 с.
6. Волошин Д.А. Удосконалення і розвиток системи управлінського обліку на підприємстві. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/57546> (дата звернення: 17.05.2015).

**Мельн Е. В.
Грибнюк Д. В.**

Национальный технический университет «Харьковский политехнический институт»

РАЗВИТИЕ И ПРОБЛЕМЫ ОРГАНИЗАЦИИ КОНТРОЛЬНОГО ПРОЦЕССА НА ПРЕДПРИЯТИИ

В статье обобщены понятия системы внутреннего контроля, его цели, задачи, субъект, объект, формы, модели и выделенные подсистемы. Определены составляющие элементы системы внутреннего контроля. Проведена сравнительная характеристика моделей организации систем внутреннего контроля: внутреннего (управленческого) контроля, ревизии и внутреннего аудита.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, контрольный процесс, предприятие, контроль рисков.

**Melen O. V.
Hrybnyuk D. V.**

National Technical University "Kharkiv Polytechnic Institute"

THE DEVELOPMENT AND PROBLEMS OF THE ORGANIZATION OF THE CONTROL PROCESS AT THE ENTERPRISE

The article generalizes the concept of the system of internal control, its purpose, task, subject, object, form, model and allocated subsystems. The components of the internal control system are determined. A comparative characteristic of the models of organization of internal control systems: internal (managerial) control, audit and internal audit was conducted.

Key words: internal control system, control process, enterprise, risk control.