

Наталія М. Поддубна
**ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗДРІБНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ
ПІДПРИЄМСТВ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ**

У статті визначено сутність системи внутрішнього контролю та обґрунтовано необхідність її існування на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації. Розглянуто цілі та способи існування системи внутрішнього контролю на підприємстві, основні стримуючі фактори в її організації.

Ключові слова: система внутрішнього контролю; зворотний зв'язок; аутсорсинг; косорсинг.

Літ. 10.

Наталія Н. Поддубная
**ОРГАНИЗАЦИЯ И ФУНКЦИОНИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ
ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РОЗНИЧНЫХ ТОРГОВЫХ
ПРЕДПРИЯТИЙ ПОТРЕБИТЕЛЬСКОЙ КООПЕРАЦИИ**

В статье определена сущность системы внутреннего контроля, а также обоснована необходимость ее существования на розничных торговых предприятиях потребительской кооперации. Рассмотрены цели и способы существования системы внутреннего контроля на предприятии, основные сдерживающие факторы в ее организации.

Ключевые слова: система внутреннего контроля; обратная связь; аутсорсинг; косорсинг.

Nataliia M. Poddubna¹
**ORGANIZATION AND FUNCTIONING OF INTERNAL CONTROL
SYSTEM AT CONSUMER RETAIL COOPERATIVE ENTERPRISES**

The article considers the essence and the necessity of internal control system at consumer retail cooperative enterprises. The aims and the methods of the internal control system and the main constraints in its organization are reviewed.

Keywords: internal control system; feedback; outsourcing; co-sourcing.

*«Контроль, який досліджує минуле,
має прагнути до майбутнього»*

Т. Бутинець [3, 384]

Постановка проблеми. Сучасний стан контролю в Україні свідчить про існування чималої кількості державних органів контролю, які в силу своїх функціональних особливостей дозволяють здійснювати нагляд практично за всіма сферами та галузями народного господарства, проте через дублювання контролюючих функцій та нескоординованість діяльності ефект від їх роботи залишає бажати кращого, оскільки їх метою, перш за все, є задоволення інформаційних потреб певних контролюючих органів, а не відстоювання інтересів власників бізнесу. Внаслідок переходу вітчизняної економіки від командно-адміністративних до ринкових засад господарювання відбувається переорієнтація контролю над роботою та функціонуванням галузей національного господарства із державного рівня на рівень окремих підприємств.

Аналіз останніх публікацій. Питаннями побудови та функціонування системи внутрішнього контролю різних галузей господарства, у т.ч. торговель-

¹ Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Ukraine.

ної, займалися такі дослідники, як: Т. Бутинець [3], Ю. Верига [4], Г. Енц [7], О. Петрик [2], Т. Серебрякова [10] та інші. У наукових працях увага переважно приділяється вивченню контролю та його місця в діяльності підприємства, а от проблема організації та функціонування системи внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації залишається мало висвітленою, що зумовлює її актуальність та потребу в подальших дослідженнях.

Метою дослідження є обґрунтування необхідності організації та функціонування системи внутрішнього контролю роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації.

Основні результати дослідження. Сучасний стан економіки характеризується широким реформуванням та прагненням суб'єктів господарювання якомога раціональніше та ефективніше вести бізнес. Допомогти в цьому може правильно організована та стабільно функціонуюча система внутрішнього контролю. Проте на фоні жорстких фінансових обмежень власники бізнесу все частіше намагаються зекономити на її організації, що, за нашим переконанням, є неприпустимим. На практиці досить часто поширена така ситуація, що власник бізнесу та керівник є різними особами, а це значить, що й інтереси у них будуть різними. Власник підприємства, який вирішив довірити керівництво бізнесом менеджеру, змушений для досягнення своїх тактичних і стратегічних цілей сформувати систему внутрішнього контролю на підприємстві. Підприємства споживчої кооперації не є винятком в цьому, тобто на чолі кожного споживчого товариства стоїть голова правління, який здійснює керівництво, до його обов'язків повинно входити забезпечення ефективної системи документування та звітності, розподіл повноважень між окремими працівниками та структурними підрозділами та проведення постійного моніторингу дотримання поставлених цілей і завдань підприємства.

За оцінками фахівців та працівників споживчої кооперації, за період незалежності система втратила понад 80% свого майна, суттєво зменшилася її частка на ринку роздрібною торгівлі тощо. Це зумовлено насамперед тим, що система споживчої кооперації не у повній мірі адаптувалася до нових умов господарювання та нового законодавства [8, 11]. На нашу думку, однією з причин цьому є недооцінення управлінським персоналом значущості внутрішнього контролю та не приділення йому належної уваги.

В українському законодавстві на найвищому рівні норми, які б регламентували побудову системи внутрішнього контролю на підприємствах, відсутні. Найдокладніші на сьогоднішній день офіційні роз'яснення, що стосуються сутності, структури і механізму дії внутрішнього контролю, можна знайти в аудиторських стандартах. Від ефективності та надійності роботи системи внутрішнього контролю залежить кількість контрольних процедур, які аудитор може проводити в ході здійснення аудиторської перевірки, та ефективність управління діяльністю суб'єктом господарювання. Зауважимо, що підприємства споживчої кооперації, відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» [1], не входять до числа тих організацій, де проведення аудиту є обов'язковим, проте на власний розсуд вони вправі самостійно замовити дану послугу. А враховуючи, що система споживчої кооперації намага-

ється привести свою діяльність у відповідність до міжнародних норм, із подальшим залученням інвесторів та іноземних партнерів, аудит може стати для неї своєрідним показником законності та прозорості діяльності. Зрозуміло, що дані послуги є коштовними, і на їх вартість, у т.ч. впливає і оцінка ризиків, пов'язаних із внутрішнім контролем. Система внутрішнього контролю, організована на цих підприємствах відповідно до міжнародних вимог, полегшить роботу аудитора, вплине на кількість проведених ним заходів і процедур, що своєю чергою сприятиме зменшенню вартості здійснення аудиту.

За переконанням Г. Енца, система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства для того, щоб [7, 34]:

- організовувати діяльність підприємства впорядковано та ефективно (тактика);
- дотримуватися обраної керівництвом підприємства політики досягнення цілей (стратегія);
- забезпечувати збереження майна (контроль);
- забезпечувати якісне та повне відображення господарських операцій (контроль).

Для ефективного функціонування система внутрішнього контролю має діяти безперервно у трьох напрямках: запобіжному, оперативному, ретроспективному [2, 161].

Під час розробки системи внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах доцільно керуватися МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», де наведено 5 основних компонентів внутрішнього контролю (наявність яких є головною вимогою досягнення поставлених мети та завдань, які стоять перед системою внутрішнього контролю), а саме [9]:

- середовище контролю;
- процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- інформаційна система;
- заходи контролю;
- моніторинг заходів контролю.

Використання наведених компонентів для підприємств споживчої кооперації є скоріше рекомендаційним та не обов'язково буде відображати саме внутрішній контроль. Такий розподіл створює корисну базу для розгляду аудитором того, як різні аспекти внутрішнього контролю суб'єкта господарювання можуть впливати на аудит.

Важливість існування системи внутрішнього контролю пояснюється наявністю зворотного зв'язку. Від того, наскільки правильно (а найголовніше – об'єктивно) здійснено контроль, залежить рішення, яке ухвалює управлінський персонал, і яке, як наслідок, впливає на подальшу діяльність усього підприємства. Беручи до уваги той факт, що система споживчої кооперації має складну організаційну структуру з розгалуженою системою горизонтальних і вертикальних зв'язків, цей зв'язок між різними структурами набуває особливої важливості, а тому не варто забувати про людський фактор, який може впливати на сам процес контролю, ставлячи під сумнів його результати.

На окремо взятому невеликому торговельному підприємстві, на нашу думку, недоцільно запроваджувати самостійну службу внутрішнього контролю, оскільки, по-перше, там контроль у змозі проводити власні підрозділи, по-друге, витрати на його утримання можуть суттєво перевищувати корисний ефект. Проте, якщо взяти, наприклад, рівень району або області, у складі яких знаходяться більше 10 різних підприємств та організацій (досить поширене явище в системі споживчої кооперації), то в такому разі вважаємо доречним існування служби внутрішнього контролю, оскільки ефективність системи внутрішнього контролю на пряму залежить від його місця в організаційній структурі підприємства. У системі споживчої кооперації функції внутрішнього контролю переважно виконують ревізійні комісії або ревізор, який працює на добровільних засадах, а тому поширені випадки простого ігнорування системи контролю та «перелаштування» працівниками отриманих даних під свої потреби. Погоджуємося з твердженням Н. Виговської [5] про необхідність здійснення внутрішнього контролю службою (відділом) внутрішнього контролю, що є самостійним підрозділом апарату управління, яка є незалежною від інших підрозділів та підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства. Систему внутрішнього контролю необхідно розглядати лише у взаємозв'язку із системою бухгалтерського обліку, що є основою обліково-інформаційного забезпечення процесу контролю.

Внутрішньогосподарський контроль як компонент управління підприємством є засобом зв'язку між об'єктом і системою управління, надаючи інформацію щодо фактичного стану керованого об'єкта, фактичного виконання прийнятого рішення [6, 18].

Для того, щоб раціонально організувати дієву систему внутрішнього контролю в системі споживчої кооперації загалом та на роздрібних торговельних підприємствах зокрема, необхідна наявність відповідних кваліфікаційних характеристик та знань персоналу. На перших етапах розробки системи внутрішнього контролю, доречно скористатися пропозицією Г. Енца [7, 43]: функція контролю може бути передана зовнішнім виконавцям на аутсорсинг або косорсинг. За поясненням дослідника, аутсорсинг передбачає повну передачу функцій внутрішнього контролю в рамках господарюючого суб'єкта спеціалізованої компанії або посереднику-консультанту, а косорсинг передбачає поділ функцій між відповідальними службами компанії і зовнішньої спеціалізованої організації, яка залучається на стадії постановки внутрішнього контролю. Це допоможе споживчій кооперації в процесі модернізації своєї роботи врахувати та мінімізувати головний стримуючий фактор – спротив персоналу до нововведень, урахувавши при цьому менталітет.

Варто зазначити, що керуючись міжнародними вимогами, для вивчення системи внутрішнього контролю використовують різні види тестів, проте спосіб мислення вітчизняних працівників, та, власне, набутий практичний досвід не дозволяють повністю перейти лише на використання тестів, оскільки вони не здатні в повній мірі виявити фактичний стан справ. Вважаємо, що необхідно залишити документальну перевірку як уніфіковану форму контролю.

Доречно погодитися із переконанням Т. Бутинець, що контролер буде партнером для керівництва лише в тому випадку, коли буде інформувати

керівництво не про помилку, а про можливість її уникнення, вказувати на зміни тенденцій, які з'являються в оточенні підприємства, а головним чином серед клієнтів [3, 384].

Висновки. З розвитком нових форм господарювання в економіці країни відбувається перегляд значущості функціонування контролю на мікрорівні. Пропонуємо систему внутрішнього контролю підприємства, у т.ч. роздрібно-го торговельного підприємства споживчої кооперації, розглядати як ієрархічно побудовану власником бізнесу (керівником) постійно діючу багаторівневу систему оперативного виявлення та попередження правопорушень, зловживань, шахрайств, помилок та інших неправомірних дій з боку як власних працівників, так і сторонніх осіб та факторів. Наявність обов'язкового зворотного зв'язку як універсального засобу отримання інформації в роботі даної системи допомагає виявляти помилки і недоліки в господарській діяльності підприємства, сприяючи ефективному господарюванню.

У процесі дослідження вдалося встановити, що одними з головних стримуючих факторів організації і функціонування системи внутрішнього контролю є відсутність нормативних положень, як на державному, так і на локальному рівнях, а також менталітет працівників, що породжує спротив або саботування нововведень. Перспективою подальших досліджень стане вивчення можливості застосування в процесі внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації сучасних інформаційних комп'ютерних технологій.

1. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 № 3125-ХІІ // zakon.rada.gov.ua.
2. Аудит: Підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; За заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 504 с.
3. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
4. *Верига Ю.А., Карпенко О.В., Хоменко Н.В.* Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
5. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с.
6. *Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О.* Внутрішньогосподарський контроль: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 496 с.
7. *Енц Г.П.* Контроль и ревизия: Учеб. пособие. – Сыктывкар: Сыкт. лесн. ин-т, 2014. – Ч. II. – 232 с.
8. Матеріали XXI (позачергового) з'їзду споживчої кооперації України (4 жовтня 2012) / Центральна спілка споживчих товариств УКООПСПІЛКА. – К., 2012. – 79 с.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2013 року / Пер. з англ. мови. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2014. – Ч. 1. – 976 с.
10. *Серебрякова Т.Ю.* Риски организации и внутренний экономический контроль: Монографія. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 111 с.

Стаття надійшла до редакції 13.05.2015.