

**О. В. Щирська**

к.е.н., доцент кафедри аудиту,  
Національна академія статистики,  
обліку та аудиту

## **КООРДИНАЦІЯ РОБОТИ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

**Постановка проблеми.** Актуальність дослідження координації роботи системи внутрішнього контролю в сучасних умовах господарювання значно підвищується, так як ринкові відносини вимагають раціонального використання ресурсів, оптимальної структури майна та своєчасного інформування управлінського персоналу про стан справ на підприємстві. Злагодженість та узгодженість роботи внутрішнього контролю дозволяє оперативно приймати ефективні та виважені управлінські рішення, що впливає на результативність показників діяльності в цілому.

В системі ринкових економічних відносин перед власником гостро постає проблема несвоєчасного інформаційного забезпечення зсередини проблематики діяльності, зважаючи на відсутність примусового державного регулювання цих питань та відсутність розуміння специфіки організаційних та методичних засад системності внутрішнього контролю. Ця проблема впливає на процеси оптимізації діяльності окремих підприємств, а опосередковано на економіку України в цілому та обумовлює необхідність аналізу можливості підведення принципів роботи внутрішнього контролю до єдиних вимог та стандартів через побудову чітких алгоритмів його планування та проведення.

**Аналіз останніх досліджень:** дослідженню проблем внутрішньогосподарського контролю в діяльності підприємства значну увагу в своїх працях приділяли такі провідні вітчизняні науковці, як Ф.Ф. Бутинець [3,4], Г.Г. Кірейцев [5], М.Д. Корінько [6], В.П. Пантелеєв [7], В.О. Шевчук [8] а також зарубіжні вчені та науковці: К. Вінярська (K. Winiarska) [9], С. Калюжний (S. Kałużny) [10], А. Кожмінській (A.K. Koźmiński) [11], К. Шимчик-Мадей (K. Szymczyk-Madej) [12], Ч. Пачула (Cz. Paczuła) [13]. Однак, на даний момент не існує визначеного порядку організації внутрішнього контролю для підприємств, що працюють в недержавній або



не фінансовій сфері.

**Невирішені частини проблеми:** Для підвищення функціонального потенціалу системи внутрішнього контролю та забезпечення принципу конфіденційності його роботу слід розмежувати за напрямками, завданнями, періодичністю, виконавцями, тощо. Наряду з цим необхідно забезпечити координацію роботи всіх внутрішньогосподарських служб підприємства для гарантування своєчасності, достатності та толерантності інформаційних потоків, що забезпечить об'єктивність та зваженість, а головне оперативність та ефективність прийняття управлінських рішень.

Підприємство (в особі власника) самостійно визначає потребу в створенні окремого підрозділу внутрішнього контролю, самостійно окреслює завдання, визначає напрямки і періодичність проведення перевірок, тобто питання організаційного та методичного забезпечення за часту покладаються безпосередньо на суб'єкт господарювання. Такий «лояльний» підхід держави дає можливість непорядним управлінцям за рахунок маніпулювання фактами, або навмисним обранням невідповідних методів контролю, частково вводити в оману власників та потенційних інвесторів, висвітлюючи стан справ на підприємстві з вигідної для них позиції.

Крім того, слід зауважити необхідність розгляду роботи служби внутрішнього контролю, як складової системи, зважаючи що функції контролю також виконують керівник підприємства, головний бухгалтер, керівники відділів, підрозділів, тощо. Таким чином на підприємстві необхідно координувати роботу всіх системних підрозділів через симбіоз інституційного та функціонального контролю, а також забезпечення здійснення горизонтального контролю наряду з вертикальним.

**Метою дослідження** є розгляд можливості оптимізації та підвищення ефективності роботи системи внутрішнього контролю через уточнення організаційних засад. В даному контексті визначення та окреслення завдань, напрямків його здійснення та координацію роботи з іншими підрозділами підприємства з точки зору розподілу функцій та окреслення обсягів інформативності для потреб управління є проблематичним в практичній діяльності підприємства.



**Основні результати дослідження:** Щоб зрозуміти значення узгодженості інформації внутрішнього контролю для суб'єкта господарювання варто з'ясувати його сутність.

Трактуванні внутрішньогосподарського контролю В.П. Пантелеев[7] передбачає, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється в інтересах осіб, що належать системі управління підприємства, виконує функцію управління, контроль здійснюють особи, які мають певні повноваження від ініціатора контролю, контроль передбачає досягнення певних цілей, при його реалізації застосовуються засоби впливу на об'єкти управління, контроль має тривалий та безперервний характер, та ін.

Термін "внутрішній контроль" був сформульований М. Клімасом[9] наступним чином: "Внутрішній контроль має бути всесторонньо пов'язаною системою, що охоплює всіх працівників підприємств, які виконують функцію нагляду, працівників, обов'язком яких є контроль певних проблем, а також тих осіб, обов'язки яких у сфері контролю впливають з відповідних положень або з тимчасових розпоряджень керівників". Даний автор підкреслює наскільки важливим є координація контролю в управлінні фірмою[9, с. 11-12].

На думку Ф.Ф. Бутиця, внутрішній контроль – це система заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендацій стосовно цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень [4, с. 107].

Ч. Пачула визначає управлінський (внутрішній) контроль, як систематичну діяльність, яка передбачає визначення рівня ефективності запланованих цілей, проектування інформаційних взаємозв'язків, порівняння отриманих реальних результатів із встановленими нормами, чи є відхилення їх рівня і значення, а також здійснення різних дій, які необхідні для забезпечення оптимального використання засобів організації з метою досягнення цілей підприємства [13, с. 107-108].

Спільним в трактуванні даного поняття різними авторами є те, що контроль надає інформацію керівництву для прийняття ефективних рішень для успішного функціонування підприємства. Крім того всі автори підкреслюють обов'язковість умови



системності внутрішнього контролю як з точки зору взаємозв'язків інформаційних потоків так і зважаючи на узгодженість роботи з іншими підрозділами підприємства.

Внутрішній контроль на підприємстві повинен здійснюватися за наступними напрямками:

1) контроль на стадії планування, розрахунку та придбання (попередній контроль);

2) контроль на стадії вибору методів облікових процесів та здійснення самого процесу діяльності (поточний контроль);

3) контроль за результатами діяльності, їх розподілом та використанням (наступний або послідуєчий контроль).

Дослідивши підходи авторів пропонуємо виділяти наступні етапи організації внутрішнього контролю та їх документальне забезпечення (рис. 1).

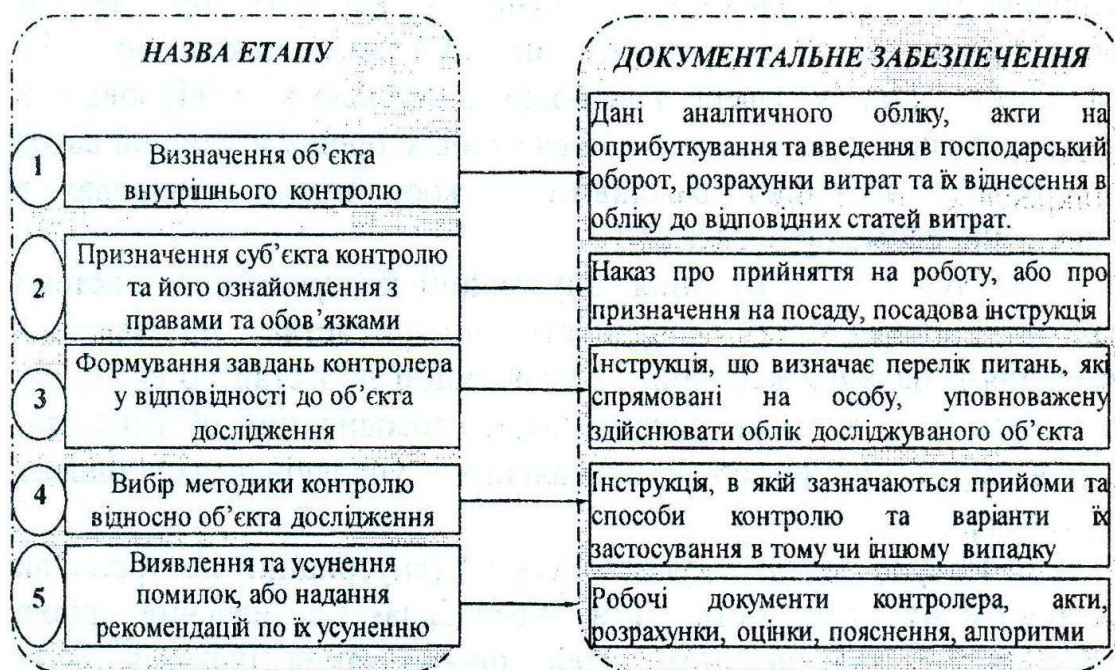


Рис. 1. Етапи організації внутрішнього контролю

Для ефективного функціонування системи внутрішнього контролю необхідною є її належна організація. Тому, розглянемо сутність поняття організації внутрішнього контролю.

В найбільш загальному трактуванні організація – це упорядкування, налагодження певної системи. Визначення сутності організації як процесу формування певної системи обумовлено тим,



що створення будь-якої організації займає відповідний проміжок часу та є послідовністю певних дій [8, с. 69].

У прикладному розумінні організація передбачає впорядкування та узгодження цілеспрямованої діяльності учасників процесів і систем для забезпечення їх ефективного функціонування і розвитку, що передбачає:

- підготовку до здійснення певного заходу;
- визначення програми дій;
- наділення повноваженнями учасників заходу, який проводиться, забезпечення необхідною інформацією і технічними засобами;

- контроль за реалізацією визначених заходів [3, с. 70].

Отже, можна сказати, що під організацією внутрішнього контролю слід розуміти набір дій, які здійснюються власником та спрямовані на підвищення правильності відображення процесу в бухгалтерському обліку, усунення неправомірностей та зловживань і постійне удосконалення внутрішнього контролю на підприємстві.

На думку Ч. Пачули [13, с. 18-19], у складі внутрішнього контролю на підприємстві виділяють:

- самоконтроль;
- функціональний контроль;
- інституційний контроль.

Аналізуючи трактування даних форм контролю, нами було визначено, що під *самоконтролем* слід розуміти таку організацію внутрішнього контролю на підприємстві, яка полягає в тому, що кожен працівник здійснює контроль власних дій та контроль власної роботи.

*Функціональний контроль* – це контроль, який здійснює керівник будь-якої ланки в межах своїх посадових обов'язків та своєї компетенції, аби забезпечити ефективне виконання поставлених перед ним завдань.

Кожмінські А. [9, с. 217] також виділяє функціональний контроль та пропонує ділити його на вертикальний та горизонтальний. В свою чергу можемо сказати, що під вертикальним функціональним контролем слід розуміти контроль керівника безпосередньо за підлеглими йому працівниками. Горизонтальний контроль полягає у тому, що керівники різних



підрозділів, окрім контролю безпосередньо за своїми підлеглими, здійснюють контроль ще й за іншими підрозділами.

*Інституційний контроль* реалізовується окремими організаційними ланками або особами, які є частиною апарату управління і безпосередньо призначені для виконання саме контрольних функцій.

Поняття інституційного контролю пов'язане з спеціальними організаціями або організаційними підрозділами, які створені винятково для здійснення контролю. Це є їх основне і єдине завдання, звичайно в розмірах і сфері, які виникають з функцій і завдань контролю загалом [10, с. 217].

Різниця, яка виникає між функціональним та інституційним контролем наведена в табл. 1.

Таблиця 1.

**Ознаки функціонального та інституційного контролю [10, с. 24]**

Функціональний контроль	Інституційний контроль
<ul style="list-style-type: none"><li>– контроль здійснюється керівником (управляючим),</li><li>– відбір найкращих індивідуальних рішень, узагальнення подібних,</li><li>– обов'язковий характер,</li><li>– здійснюється в основному поточний контроль</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>– здійснення контролю за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу,</li><li>– визначений згори і формально взятий порядок дій,</li><li>– обов'язковий і однозначний для всіх характер контролю,</li><li>– оперування головне наступним контролем (ex post)</li></ul>

Функціональний контроль характеризується тим, що він здійснюється на всіх організаційних рівнях. У свою чергу інституційний контроль здійснюється за допомогою створеного спеціально для цієї мети, відділу або колективу, які виконують виключно формальні контрольні дії, що не попереджують помилки, а виявляють їх лише тоді, коли вони вже відбулись.

Як зазначає польський вчений С. Калюжний функціональний контроль носить індивідуальний характер контролю (а, отже, спосіб і період контролю визначається контролером), а інституційний контроль, у свою чергу, носить обов'язковий і загальний характер для всіх видів контролю, відповідно до визначеного і формально прийнятого порядку контрольних дій, який відображений в Положенні про організацію внутрішнього контролю на підприємстві. Він здійснюється на різних фазах контролю, однак в основному як поточний контроль, а



інституційний контроль, у свою чергу, – в основному лише як наступний контроль (ex post), хоча може бути і попереднім контролем (ex ante), а також поточним [10, с. 24].

Найбільш ефективним внутрішній контроль на підприємстві буде в тому випадку, коли всі три форми контролю будуть поєднані, а інформаційні потоки скоординовані за потребою користувачів.

Так, Ч. Пачула зазначає, що для організації успішної системи контролю має виконуватися ряд умов. Позитивно оцінюючи підхід автора, вважаємо, що для здійснення ефективного внутрішнього контролю в процесі діяльності підприємства слід дотримуватись таких умов:

- розподіл сфер діяльності підприємства на центри відповідальності у вигляді центрів прибутковості, центрів затрат та центрів інвестицій, що дасть змогу розмежувати функції контролю за напрямками та розподілити обов'язки за виконавцями;
- аналіз відділом маркетингу конкурентоспроможності та місця підприємства на ринку, постійного збору ринкової інформації, що сприятиме оперативності в прийнятті рішень;
- періодичний завершений цикл планування, який включає оперативне бюджетування — помісячне, поквартальне, річне; інвестиційне, середньострокове та стратегічне планування. Дана умова дозволить моделювати та прогнозувати та контролювати виконання намічених цілей;
- оперативний аналіз відхилень від виконання бюджетів, що дозволить корегувати процеси господарювання до настання небажаних наслідків;
- стандартну в межах підприємства систему звітності в розрізі центрів відповідальності. Узгодженість та деталізація документальної інформації обумовить можливість аналізу впливу окремих факторів, що дасть змогу упередження порушень та відхилень вподальшому;
- розрахунок та розгляд вартісних показників які забезпечать своєчасне прийняття якісних управлінських рішень.

Кінцевою метою системного контролю є уточнення правильності відображення операцій підприємства за допомогою усунення неправомірностей, їх причин і джерел. Крім того важливою функцією внутрішнього контролю є забезпечення



дотримання працівниками підприємства своїх посадових обов'язків, тобто виконання завдань. Права та обов'язки працівників підприємства, що здійснюють внутрішній контроль встановлюються посадовими інструкціями.

Оскільки об'єкти контролю є різноманітними та мають свої характерні особливості для цілей дослідження розподілено їх на три групи: елементи облікової політики, що показують методичні підходи, які будуть використовуватися в майбутньому і означають наміри здійснення операції; господарські операції, записи в первинних документах, облікових регістрах та звітності, що складають процес здійснення операції; порушення у веденні обліку, які є результатом відхилень у здійсненні операцій.

На рис. 2. представлені джерела інформації, які можуть використовуватися при здійсненні контролю.



Рис. 2. Джерела інформації для проведення контролю

Об'єктами внутрішнього контролю можуть бути усі без винятку господарські факти і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється [4, с. 31]. Але, важливо зазначити, що окремим завданням служби внутрішнього контролю має бути спостереження за відповідним виконанням функцій та своїх посадових обов'язків працівниками апарату управління, що забезпечить можливість обізнаності власників про стан справ та своєчасність корегування стратегічних напрямків розвитку підприємства.

**Висновки.** Перехід на ринкові умови господарювання, запровадження комерційних засад у діяльність підприємств, приватизація державних підприємств потребують нових підходів до внутрішньогосподарського контролю. Так, нині збільшується значення стабільності в роботі підприємства, що досягається завдяки своєчасним управлінським рішенням та гнучким підходам до отримання позикових коштів у формуванні фінансових ресурсів



підприємств. Усе це змушує підприємства виявляти ініціативу та винахідливість.

На сучасному етапі підприємствам важливо володіти оперативною інформацією не лише про процеси господарювання а і про перспективи оптимізації управління даними процесами. Оскільки система внутрішнього контролю впливає в цілому як на фінансовий стан так і на результати діяльності суб'єктів господарювання, тому для забезпечення об'єктивності, правдивості, неупередженості, якості висновків і пропозицій, що приймаються за результатами контрольних перевірок, необхідно зменшити, або зовсім унеможливити вплив суб'єктивних чинників на учасників контрольного процесу. Для цього необхідно оптимізувати організаційну побудову як контрольного процесу у цілому, так і кожної з контрольних процедур, що забезпечується чіткою координацією роботи кожного учасника внутрішньогосподарського контролю

#### **Список використаних джерел:**

1. Податковий кодекс України. Документ 2755-17, чинний, остання версія - Редакція від 19.01.2012, підстава 4220-17 // zakon1.gov.ua.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV (зі змінами та доповненнями)
3. Бутинець Ф. Ф., Дем'яненко М. Я., Саблук П. Т., Белебега І. О., Лінник В. Г. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець (ред.), М.М. Коцупатрий (ред.). — Житомир : ПП "РУТА", 2003. — 511с.
4. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: [підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. / за редакцією д.е.н., проф., заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. — 4-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2006. — 528 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Бутинець Ф.Ф., Бородкін О.С., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Кужельний М.В., Осадчий Ю.І., та ін. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.
6. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія,



організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. доктора екон. наук.: спец. 08.00.09. "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М.Д. Корінько. – Київ, 2008. – 38 с.

7. Пантелеев В.П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. доктора екон. наук.: спец 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит»/ В.П. Пантелеев – Київ, 2009. – 42с.

8. Шевчук В.О. Стратегічний управлінський облік. Навчальний посібник. - К.:Алерта, 2009. - 176 с.

9. Kazimiera Winiarska. Kontrola finansowo-księgową. Poradnik dla księgowych, właścicieli i pracowników urzędów skarbowych, Gdańsk. – 1996. – 147 s.

10. 1 Kałużny S. Kontrola wewnętrzna: teoria i praktyka: [podręcznik akademicki] / S. Kałużny. – Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, 2008. – 299 s.

11. Zarządzanie, teoria i praktyka / pod red. naukową Andrzeja K. Koźmiński, Włodzimierza Piotrowski. – Warszawa: Wydawnictwo naukowe PWN, 2009. – Wydanie piąte, zmienione. – 792 s.

12. Katarzyna Szymczyk-Madej. Kontrola ogólna i kontrola aplikacji w systemie informatycznym rachunkowości / Katarzyna Szymczyk-Madej // Prace naukowe akademii ekonomicznej we Wrocławiu. Rachunkowość a controlling – Wrocław 2006. – Nr 1139. – s. 405-414.

13. Paczuła Cz. Kontrola wewnętrzna w zarządzaniu przedsiębiorstwem (w warunkach reformy gospodarczej) / Cz. Paczuła. – Warszawa, 1983. – 96 s.