

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: ПРИНЦИПИ ТА СТРУКТУРА В КООРДИНАТАХ СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

*Н.Ю. Єршова,  
кандидат економічних наук*

*Національний технічний університет  
«Харківський політехнічний інститут»*

*У статті досліджені основні підходи до визначення терміну «контроль», а також принципи системи внутрішнього контролю на підприємстві. Обґрунтовано структуру системи внутрішнього контролю відповідно до циклів ділової активності підприємства в координатах системи управління підприємством.*

***Ключові слова:** контроль, система внутрішнього контролю, цикли ділової активності, структура системи внутрішнього контролю, функціональна та інструментальна підсистеми, моніторинг.*

*В статье исследованы основные подходы к определению термина «контроль», а также принципы системы внутреннего контроля на предприятии. Обоснована структура системы внутреннего контроля в соответствии с циклами деловой активности предприятия в координатах системы управления предприятием.*

***Ключевые слова:** контроль, система внутреннего контроля, циклы деловой активности, структура системы внутреннего контроля, функциональная и инструментальная подсистемы, мониторинг.*

**Постановка проблеми.** Контроль є обов'язковим елементом у системі ефективного управління економічним суб'єктом, спрямованим на забезпечення досягнення мети його функціонування за допомогою оцінювання та аналізу результатів діяльності та внесення необхідних корективів у разі відхилення фактичних результатів від запланованих.

Результати контролю формують контур стану керованої системи, тому система контролю на підприємстві повинна виконувати не лише вимірювальні функції, а й аналітичні та корегуючі. Прагнення керівництва мати інформацію щодо бізнес-процесів, які відбуваються на підприємстві, потребує створення системи внутрішнього контролю.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Контроль є категорією історичною, виникнення якої пов'язане із суспільним процесом праці. Значну увагу в історії господарського контролю приділяли такі вчені, як І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, Є.А. Вознесенський, І.К. Дрозд, В.Ф. Максимова, В. Мітрофанов, Я.В. Соколов, Л.О. Сухарева, В.О. Шевчук, В.М. Мурашко та інші. Проте спостерігається посилення диференціації досліджень у сфері проблем внутрішнього контролю і аудиту. Разом з тим, виразно проявляється тенденція взаємної інтеграції різних шкіл і напрямів на базі певних єдиних концепцій, що повинно знайти відображення при обґрунтуванні методологічного інструментарію системи внутрішнього контролю на підприємстві.

**Формування цілей статті.** Метою даної статті є дослідження принципів внутрішнього контролю на підприємстві, обґрунтування його структури відповідно до циклів ділової активності в координатах системи управління підприємством.

Для досягнення мети необхідно вирішити такі завдання:

- дослідити основні підходи до визначення терміну «контроль», а також принципи системи внутрішнього контролю на підприємстві;

- запропонувати елементи структури та їх складові з урахуванням циклів ділової активності в координатах системи управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Термін «контроль» має латинське походження. Контроль (від фр. *controle*) – перевірка або спостереження з метою перевірки. Французьке «controle» походить від латинського «contra» – префікс, що означає протидію, протилежність тому, що зазначено у другій частині слова. Інша частина слова «роль» (від латинського «role») – ступінь впливу, значення, ступінь участі у чомусь. Так, у значенні слова «контроль» є ще один зміст – протидія небажаному явищу або процесу. У таблиці 1 представлено групи найбільш поширених поглядів науковців на поняття «контроль» [1-6, 10] (табл. 1).

Таблиця 1

*Групи найбільш поширених поглядів науковців на поняття «контроль»*

з/п	Зміст поняття	Автор
	Процес контролювання будь-яких об'єктів	Лозовський Л.М., Стародубцева Є.Б., Борисов А.Б., Райсберг Б.А. та ін.
	Система або процес спостережень і перевірки; Процес, який забезпечує відповідне функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням	Белобжецький І.А., Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І., Жила В.Г., Усач Б.Ф. та інші
	Порівняння планових і фактичних значень параметрів	Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.
	Одна з функцій управління	Борисов А.Б., Мурашко В.М.; Райсберг Б.А., Лозовський Л.М., Стародубцева Є.Б., Шохін С.О.
	Елемент впливу на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства	Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Партін Г.О.
	Перевірка якості виконання господарських рішень	Пупко Г.М.

На підставі систематизації та логічного узагальнення як загальних методів наукового пізнання виявлено, що для проведення теоретичних досліджень найбільш обґрунтованою можна вважати позицію науковців, які розглядали контроль у вузькому і широкому розумінні [7].

У вузькому розумінні контроль пов'язують з будь-якою функцією управління. У такому випадку кожна стадія процесу управління містить в собі елементи контролю. Отже, можна виділити контроль планування, організації, обліку, аналізу та регулювання. Розглядаючи цикл реалізації управлінських рішень, можна виділити

контроль підготовки, затвердження, впровадження та оцінки. У широкому розумінні контроль пов'язують з перевіркою дотримання і виконання нормативно встановлених задач або планів, заходів у процесі прийняття і реалізації управлінських рішень. З нашого погляду, контроль - це саме протидія небажаним явищам або можливим загрозам за допомогою інструментарію, який включає оцінювання та аналіз, корегування у разі відхилення фактичних результатів від запланованих.

Реалізація контролю на підприємстві відбувається в системі внутрішнього

контролю, яка повинна бути спрямована на реальну оцінку поточного стану підприємства, встановлення, аналіз і оцінку проблем його розвитку, виявлення «вузьких місць» підприємства, встановлення джерела і причин виникнення негативних результатів і небажаних тенденцій у функціонуванні підприємства, а також прийняття обґрунтованих і оптимальних управлінських рішень [3, 5, 6].

Забезпечення коректності та адекватності системи внутрішнього контролю вимагає ідентифікування та дотримання низки вихідних положень, які у сукупності утворюють методологію пізнання досліджуваного об'єкта. На підставі абстрагування і формалізації як загальних методів наукового дослідження виявлено, що базовими методологічними положеннями функціонування системи внутрішнього контролю є системність, інтеграція, постійність та послідовність, відповідність та адресність.

Принцип системності передбачає: об'єкти різного типу повинні бути охоплені адекватним контролем; не можна досягти загальної ефективності, зосередивши контроль тільки над вузьким колом об'єктів.

Принцип інтеграції передбачає, що будь-який елемент управління не може існувати окремо. Контроль необхідно розглядати в кореляції з іншими елементами в єдиному контурі процесу управління. При вирішенні завдань, пов'язаних з контролем, повинні створюватися належні умови для тісної взаємодії працівників різних функціональних напрямів.

Принцип постійності та послідовності передбачає: постійне адекватне функціонування системи внутрішнього контролю дозволить вчасно попереджати про можливість виникнення відхилень і вчасно їх виявляти.

Принцип відповідності та адресності контролюючої і контрольованої систем говорить: ступінь складності системи внутрішнього контролю повинен відповідати ступеню складності підконтрольної системи. Успішно впоратися з різноманітністю в підконтрольній системі може тільки такий контролюючий пристрій, який сам є досить різноманітним. Необхідно, щоб адекватність досягалася в головному, принциповому, щоб ланки системи внутрішнього контролю могли

гнучко налаштовуватися на зміни відповідних ланок системи об'єктів внутрішнього контролю підприємства. Для забезпечення адресності сформовані висновки, які підтверджуються дослідженнями. Вони повинні характеризуватись адекватністю і визначеністю характеру виявленого явища чи тенденції. Адекватними слід вважати висновки, що містять однозначні трактування стану досліджуваного об'єкта.

Всі перераховані вище принципи взаємозалежні, порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин.

З урахуванням вищевикладеного доцільним є розгляд контролю як елементу економічної безпеки підприємства. Так, одним з завдань політики безпеки підприємства є контроль «периметра» бізнесу, тобто будь-яких комунікацій ресурсів між зовнішнім і внутрішнім середовищем підприємства. Саме контроль є індикативним інструментом, джерелом інформації для здійснення управлінських функцій «вирішення проблем». Внутрішній контроль - плановий процес, що забезпечує досягнення цілей бізнесу за допомогою системного моніторингу бізнес-процесів і ресурсів; виявлення та аналізу відхилень реалізації від бізнес-планів, бізнес-процесів та інноваційних бізнес-моделей; своєчасної розробки ефективних заходів по вилученню або мінімізації негативних відхилень у бізнесі, а також необхідного інформаційно-аналітичного забезпечення системи управління бізнесом. Безпека бізнесу - плановий процес, що забезпечує виконання стратегічних завдань бізнесу за допомогою попереднього визначення, моніторингу зовнішнього і внутрішнього середовищ бізнесу на предмет виявлення факторів протиправного характеру, що негативно впливають на бізнес, а також розробки і здійснення комплексних заходів, спрямованих на виключення як впливів цих факторів на бізнес, так і самих факторів.

З визначень випливає, що система безпеки заснована на використанні функціоналу системи внутрішнього контролю. В той же час, система внутрішнього контролю спирається на інформаційно-аналітичне забезпечення зовнішнього середовища. Таким чином, інформаційно-аналітичне забезпечення внутрішнього середовища підприємств для

системи економічної безпеки здійснюється за допомогою системи внутрішнього контролю, тому організація та розвиток системи внутрішнього контролю є першочерговим завданням.

Система внутрішнього контролю підприємства включає підсистеми, які можна умовно розділити на дві групи в залежності від призначення:

1. Функціональна: контрольне середовище, інформаційна система і система бухгалтерського обліку, контрольні дії (поточний контроль). Функціональні елементи являють собою сукупність форм і методів ведення господарської діяльності підприємства, на яку спрямований внутрішній контроль; ставлення керівництва підприємства до системи внутрішнього контролю; а також конкретні процедури, що забезпечують управління господарською діяльністю підприємства.

2. Інструментальна: процес оцінки ризиків, моніторинг засобів контролю.

Інструментальні елементи включають процес виявлення і, по можливості, усунення ризиків господарської діяльності, можливих наслідків, а також процес оцінки системи внутрішнього контролю та виявлення необхідності вдосконалення внутрішнього контролю.

У поєднанні підсистеми внутрішнього контролю забезпечують зниження ризику ділової та фінансової діяльності підприємства і ризиків бухгалтерського обліку. З урахуванням вищесказаного запропоновано таке означення системи внутрішнього контролю підприємства: це сукупність взаємопов'язаних елементів (суб'єктів і об'єктів), які забезпечують обмін інформацією всередині підприємства та із зовнішнім середовищем і утворюють функціональну та інструментальну підсистеми (рис. 1).



Рис. 1. Система внутрішнього контролю підприємств

Обґрунтування необхідності впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві обумовлюється такими

чинниками: передумовами організації системи внутрішнього контролю, його спрямованістю і перевагами відповідно (табл. 2).

*Обґрунтування необхідності впровадження системи внутрішнього контролю на підприємстві*

<b>Передумови організації системи внутрішнього контролю</b>	<b>Спрямованість внутрішнього контролю</b>	<b>Переваги</b>
Посилення ринкової конкуренції	Вид і масштаб діяльності підприємства	Постійне вдосконалення господарських процесів
Розширення просторового горизонту управлінської діяльності	Невизначеність і ризик діяльності	Отримання оперативної інформації та можливість її використання для прогнозування діяльності підприємства
Узгодженість цілей зовнішнього і внутрішнього контролю	Договірна дисципліна	Своєчасне виявлення недоліків у діяльності підприємства й вживання заходів щодо їх усунення
Обов'язковість внутрішнього контролю	Мотивація трудової діяльності	Виявлення причин і умов утворення втрат, нестач і скоєння крадіжок
Спрямованість підприємства на отримання доходу	Регламентація взаємин між ланками підприємства	Виявлення і мобілізація наявних резервів виробництва, наднормативних запасів Центри внутрішнього контролю - центри відповідальності

Система внутрішнього контролю підприємства має бути чітко регламентованою, і водночас вона не повинна бути надто жорсткою, щоб надати менеджерам можливість творчого підходу до вибору методів та засобів контролювання з метою підвищення їх дієвості і результативності. Це дасть змогу сформувати систему внутрішнього контролю, адекватну цілям та завданням підприємства, і забезпечити високу ефективність функціонування системи управління, що позитивно вплине на діяльність підприємства загалом.

Внутрішній інформаційний обмін і обмін елементів системи внутрішнього контролю підприємства з зовнішнім середовищем відрізняються. Зовнішні інформаційні потоки є двоспрямованими, проте їхня інтенсивність неоднакова. Вхідний потік до інструментальної підсистеми забезпечує персонал системи внутрішнього контролю інформацією із зовнішнього середовища. Вихідний потік при цьому може мати нульову інтенсивність, оскільки за межі підприємства інформація про показники системи контролю в силу її конфіденційності не відправляється. Аналогічний дисбалансний інформаційний обмін здійснюється стосовно функціональної підсистеми. Вхідні інформаційні потоки

забезпечують персонал інформацію із зовнішнього середовища про ринок та сучасні методи управління тощо. Вихідний інформаційний потік є суттєво меншим за інтенсивністю через конфіденційність значної частини інформації (стосовно технологій управління, виробничої діяльності підприємства, контрольного середовища, даних бухгалтерського та управлінського обліків тощо).

Підхід до побудови структури внутрішнього контролю підприємства передбачає врахування «циклів ділової активності», на які можуть бути розділені всі господарські операції і на які поширюється дія будь-яких заходів і процедур контролю. Кожен цикл включає декілька класів і підкласів господарських операцій, які залежать від конкретного виду діяльності та розрізняються застосуванням різних заходів і процедур контролю.

*Цикл заготівлення (витрачання)* - стосується процесу закупівель та внесення платежів і характеризується відповідними заходами і процедурами контролю (замовлення на покупку, отримання покупок і оплата).

*Цикл виробництва* - стосується процесу виробництва товарів і послуг і характеризується відповідними заходами і процедурами (підтримка рівня запасів,

передача матеріальних запасів, виплата заробітної плати і премій).

*Цикл реалізації (отримання доходу)* - стосується процесу одержання доходів і характеризується відповідними заходами і процедурами контролю (замовлення на продаж, відвантаження та отримання прибутку).

Внутрішній контроль підприємства - це:

- невід'ємний елемент кожній стадії процесу управління;

- «відокремлена» стадія, що забезпечує інформаційну прозорість якості управління на всіх інших стадіях.

Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства дозволяє оперативно усувати недоліки діяльності підприємства і, як наслідок, підвищувати її ефективність.

Розглянемо модель процесу внутрішнього контролю. Застосувавши положення [8, 9], якість системи внутрішнього контролю можна оцінити за допомогою таких основних показників, як:

- відхилення параметра контрольованого об'єкта від норми понад допустиме значення  $\Psi$  ;

- відмова параметра контрольованого об'єкта  $\Omega$  .

При цьому співвідношення для  $G$  матиме вигляд [8, 9]:

$$G = \frac{A}{\Psi} + \frac{B}{\Omega} + C ,$$

де  $A, B$  і  $C$  – постійні величини.

Застосування ієрархічного підходу до побудови системи внутрішнього контролю підприємства приводить до появи на кожному рівні управління проміжних результатів контролю за конкретними об'єктами [8, 9]. При цьому формується потік даних, створених з первинної інформації за певний проміжок часу. При

прийнятті управлінського рішення за інформацією із системи внутрішнього контролю без затримок значення інтегрованого показника ефективності становило б величину  $G^*$ , а при певних затримках -  $G \leq G^*$ . При цьому різницю  $G^* - G$ , можна прийняти за сумарну величину втрат в системі внутрішнього контролю через недоліки інформаційно-комунікаційних каналів.

Для побудови ефективної системи внутрішнього контролю підприємства застосовується процедура постійного моніторингу, яка передбачає збирання інформації, її комплексне оцінювання і прогнозування на основі певної системи взаємоузгоджених і збалансованих показників. Реалізація процедури постійного моніторингу спрямована на своєчасне виявлення, розпізнавання та попередження відхилень і збоїв у роботі системи внутрішнього контролю підприємства. На підставі аналізу цієї інформації формуються висновки і приймаються ефективні управлінські рішення щодо корегування планових показників оперативної діяльності з метою забезпечення стратегічних цілей діяльності підприємства.

**Висновки.** Розвиток і зростання економіки підприємства є надзвичайно складними явищами, що потребують створення дієвої системи внутрішнього контролю, яка функціонує в координатах загальної системи управління підприємством. Вона відповідає за забезпечення виробничих та збутових процесів своєчасною повною інформацією про відхилення від запланованих параметрів, необхідних для прийняття оптимальних рішень у цій сфері.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. *Борисов, А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
2. *Усач, Б.Ф.* Контроль і ревізія: підручник. [3-тє вид., перероб. і доп.] / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.
3. *Кулаковська, Л.П.* Основи аудиту: навч. посібник [для студентів вищих закладів освіти] /Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела; Львів: Новий світ-2000”, 2002. – 504 с.

4. Мурашко, В.М. Контроль і ревізія діяльності підприємств в промисловості України: навч. посібник / В.М. Мурашко; за заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.
5. Бутинець, Ф.Ф. Контроль та ревізія / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
6. Загородній, А.Г. Облік і аудит: термінологічний словник / А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партін. – Львів: Центр Європи, 2002. – 671 с.
7. Люкшинов, А.Н. Стратегический менеджмент : учеб. пособие / А.Н. Люкшинов. – М.: Юнити-Дата, 2001. – 375 с.
8. Стеклов, В.К. Оценка объема управляющей информации в информационных сетях / В.К. Стеклов, Л.Н. Беркман // Электросвязь. – 2000. - № 6. – С. 34-37.
9. Стеклов, В.К. Сучасні системи управління в телекомунікаціях : монографія. - К.: Техніка, 2005. – 400 с.
10. Белобжецкий, И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И.А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1985.

*Control is an indispensable element in the system. The purpose of this article is to validate the structure of the internal control system in accordance with the business cycle of the enterprise, the coordinates of the enterprise management system.*

*In the article the main approaches to the definition of «control», as well as the principles of the internal control system at the enterprise are studied. The structure of the system of internal control in accordance with the business cycles of the enterprise in the coordinate system of management of the enterprise is substantiated. Identifying and adherence to a number of initial conditions for correctness and adequacy of the internal control system carried out. Control of the «perimeter» of the business, which is one of the tasks of the enterprise's security policy is justified. Control as an indicative tool and source of information to carry out management functions defined. Subsystem of the internal control system of the enterprise are investigated. The combination of a subsystem of the internal control system and reduce the risk of business and financial activities of the company reasonably. Definition of internal control system of the enterprise is proposed. Accounting business cycles when building a structure of internal control the enterprise justified. Basic methodological principles of the functioning of the internal control system are installed.*

*Creation of an effective internal control system, which operates in the coordinates overall management system of the enterprise are considered.*

**Key words:** *control, the system of internal control, business cycles, the structure of the system of internal control, the functional and instrumental subsystem monitoring.*

## REFERENCES

1. Borysov, A.B. Bol'shoi ekonomicheskii slovar' / A.B. Borisov. – М.: Knizhnyi mir, 2001. – 895 s.
2. Usach, B.F. Kontrol' i reviziia: pidruchnyk. [3-tie vyd., pererob. i dop.] / B.F. Usach. – К.: Znannia-Pres, 2001. – 253 s.
3. Kulakovs'ka, L.P. Osnovy audytu: navchal'nyi posibnyk [dlia studentiv vyshchykh zakladiv osvity] / L.P. Kulakovs'ka, Yu.V. Picha. – К.: «Karavela»; L'viv: «Novyi svit-2000», 2002. – 504 s.
4. Murashko, V.M. Kontrol' i reviziia diial'nosti pidpriemstv v promyslovosti Ukrayiny: navch. posibnyk / V.M. Murashko; za zag. red. P.V. Mel'nika. – К.: TsUL, 2003. – 311 s.
5. Butynets', F.F. Kontrol' ta reviziia / F.F. Butynets', S.V. Bardash, N.M. Maliuga. – Zhitomir: ZhITI, 2000. – 512 s.
6. Zagorodnii, A.G. Oblik i audyt: terminologichnyi slovnyk / A.G. Zagorodnii, G.L. Vozniuk, G.O. Partin. – L'viv: «Tsentr Yevropy», 2002. – 671 s.
7. Liukshynov, A.N. Strategicheskii menedzhment: [ucheb. posobie] / A.N. Liukshinov. – М.: Yuniti-Data, 2001. – 375 s.
8. Steklov, V.K. Otsenka obiemov upravliaiushchei informatsii v informatsionnykh setiakh / V.K. Steklov, L.N. Berkman // «Elektrosviaz'». – 2000. – #6. – s.34-37.
9. Steklov, V.K. Suchasni systemy upravlinnia v telekomunikatsiakh: [monografiia] / [za zag. red. V.K. Steklova]. – К.: Tekhnika, 2005. – 400s.
10. Belobzhetskii, I.A. Finansovo-khoziaistvennyi kontrol' v upravlenii ekonomikoi / I.A. Belobzhetskii. – М.: Finansy i statistika, 1985.

*Стаття надійшла до редакції 15.10.2013*