

Воронко Р.М.

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ЯК НЕВІД'ЄМНА СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВ ТА ОРГАНІЗАЦІЙ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Розглянуто теоретичні підходи до трактування внутрішнього контролю вченими і дано власне визначення цієї категорії. Розкрито змістовну сутність внутрішнього контролю, визначено його характерні особливості та призначення в системі управління підприємствами і організаціями споживчої кооперації України. Досліджено практичні аспекти організації і особливості функціонування системи внутрішнього контролю у споживчій кооперації. Визначено завдання системи внутрішнього контролю щодо забезпечення функцій управлінського впливу та вимоги, які б гарантували її ефективне функціонування.

Ключові слова: контроль, внутрішній контроль, внутрішній аудит, контрольне середовище, управління, споживча кооперація, система

Постановка проблеми. Формування ринкових відносин в Україні спричинило появу підприємств різних форм власності та створення конкурентного середовища і одночасно підвищило вимоги до якості системи управління підприємствами й зростання його ефективності. Ринкові принципи господарювання змінюють стратегічні орієнтири діяльності підприємств, ставлять завдання розширення обсягів виробництва, реалізації і ринків збуту продукції, максимізації прибутковості, забезпечення ліквідності та зростання вартості бізнесу. В умовах збільшення масштабів діяльності всебічно контролювати процеси, які відбуваються на підприємстві, можливо лише шляхом створення ефективної системи внутрішнього контролю та активного впровадження такої його форми як внутрішній аудит.

Внутрішній контроль, будучи важливим інструментом системи управління підприємством, за допомоги спеціальних процедур і сукупності контрольних дій допомагає забезпечити ефективне ведення бізнесу, перевірку відповідності чинному законодавству та економічної доцільності господарських операцій, кваліфіковане виконання усіма працівниками своїх обов'язків і є важливим засобом запобігання розкраданню цінностей.

Слід зазначити, що внутрішній контроль постійно вдосконалюється шляхом його переорієнтації від традиційно пасивного, констатуючого до активних форм, які утворюють контрольну-аналітичне забезпечення менеджменту необхідною інформацією та сприяють виявленню резервів підвищення ефективної діяльності підприємства. Це відбувається за умови обмеження функцій зовнішнього контролю та відповідного розширення ролі і завдань внутрішнього контролю, коли він стає у руках власників дієвим засобом ефективного господарювання та раціонального використання ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження вітчизняних і зарубіжних вчених розкривають окремі теоретичні основи, практичні напрями, загальні питання та особливості функціонування внутрішнього контролю. Цим проблемам присвятили свої праці Р. Адамс, В.Д. Андреев, Е.А. Аренс, М.Т.Білуха, Т.А. Бутинець, А.Г. Загородній, В.О.Зотов, М.Д. Корінько, Є. В. Калюга, Б.В. Кудрицький, Дж. К. Лоббек, В. М. Мурашко, Л. В. Нападівська, В. П. Пантелєєв, О. А. Петрик, К. І. Редченко, Дж. Робертсон, В. С. Рудницький та ін.

Огляд та узагальнення досліджень вчених свідчать про те, що вони досить детально висвітлюють питання, пов'язані із розкриттям сутності економічного контролю, його методики та організації, значення і функцій у системі управління. Проте, незважаючи на значний внесок вчених у вирішення окремих питань щодо проблем організації та методики контролю, питання місця і ролі внутрішнього контролю в сучасній системі менеджменту є недостатньо досліджене. Не в повній мірі розкриті у літературних джерелах також питання, пов'язані із визначенням сучасних підходів до побудови системи внутрішнього контролю у системі споживчої кооперації України.

Методологія дослідження. Методологічною основою проведеного дослідження питань щодо місця і ролі внутрішнього контролю в сучасній системі управління є ключовими методами наукового пізнання, економічної теорії та наукового управління, аналізу, контролю та аудиту. Під час написання статті нами використовувалися загальнонаукові методи аналізу, конкретизації, аналогії, порівняння. Для вирішення поставлених завдань застосовувалися також спеціальні методичні прийоми такі як прогнозування, оцінювання ризиків, експертні оцінки.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є обґрунтування змістовної сутності внутрішнього контролю, визначення його характерних особливостей та призначення в системі управління підприємствами і організаціями системи споживчої кооперації України. Для досягнення цієї мети у роботі були поставлені і вирішені такі завдання: визначено змістовну сутність категорій «внутрішній контроль» і «внутрішній аудит», їхнє призна-

© Воронко Роман Михайлович, кандидат економічних наук, доцент кафедри аудиту Львівської комерційної академії, e-mail: r.voronko@ukr.net

чення та організаційну взаємодію; розглянуто контрольні функції, які покладені на керівників і працівників функціональних підрозділів та служб підприємства; встановлено схематичну побудову внутрішнього контролю у системі споживчої кооперації, яка ґрунтується на поєднанні внутрісистемного (відомчого) та внутрішньогосподарського контролю; визначено контрольовані показники, завдання системи внутрішнього контролю щодо інформаційного забезпечення менеджменту та забезпечення функцій управлінського впливу; узагальнено вимоги до системи внутрішнього контролю, які б гарантували її ефективність.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виходячи із мети і завдань внутрішнього контролю, ряд вчених розглядають його як систему спостереження й перевірки процесу функціонування певного об'єкта з метою додержання законності та встановлення відхилень від заданих параметрів [5, с. 331; 8, с. 27; 10, с. 53; 12, с. 11]. Ще одна група вчених визначає внутрішній контроль як контрольні функції чи процедури, які здійснюються власниками у відповідності до чинного законодавства та інших документів [1, с. 86; 3, с. 18; 4, с. 39]. Інші автори трактують внутрішній контроль як систему спостереження й перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням та встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт [7, с. 185; 9, с. 23; 13, с. 18; 18, с. 398]. Наступна група науковців визначає внутрішній контроль як ефективний метод забезпечення господарської діяльності і підвищення рентабельності виробництва [14, с. 175].

У більшості вчених спільною є думка проте, що внутрішній контроль визнається інструментом управління і постійним процесом, він проводиться власниками, керівниками, бухгалтерськими, фінансовими та іншими функціональними службами підприємства задля перевірки законності, достовірності і доцільності здійснення господарських операцій, ефективності фінансово-господарської діяльності і використання усіх видів ресурсів та відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням.

На нашу думку, визначення внутрішнього контролю повинно відповідати такому змісту: внутрішній контроль – це система спостереження і перевірки законності та економічної доцільності здійснення господарських операцій, збереження та раціональне використання всіх видів ресурсів, виконання працівниками своїх функціональних обов'язків з метою своєчасного виявлення недоліків та застосування заходів щодо їх усунення шляхом управлінського впливу на керований об'єкт, запобігання кризовим явищам і забезпечення ефективного ведення бізнесу.

Внутрішній контроль повинен здійснюватись на системній основі із визначеними цілями та завданнями, відповідно до складених планів і графіків проведення перевірок, з аргументацією критеріїв вибору об'єктів контролю та методів їх дослідження, документуванням контрольного процесу і

складанням звітності. Належна організація і висока культура внутрішнього контролю може бути запорукою виявлення, оцінки і врахування наявних ризиків, повноцінного обміну інформацією між різними підсистемами менеджменту підприємства, ефективного моніторингу за усуненням недоліків.

Метою внутрішнього контролю є забезпечення постійного дотримання законності господарських операцій, достовірності та доцільності їх здійснення, а також своєчасне виявлення недоліків. Поряд із встановленням мети внутрішнього контролю, важливо визначити його основне завдання, яке, на нашу думку, полягає у виявленні резервів росту і стратегій розвитку підприємства. Для характеристики змісту внутрішнього контролю окремі науковці визначають й інші завдання, які стосуються надання інформації про процеси, що відбуваються в суб'єкта господарювання та допомоги у прийнятті найдоцільніших рішень і перевірки своєчасності й результативності їх виконання, виявлення й усунення умов і факторів, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню мети та коригування діяльності суб'єкта господарювання або його підрозділів [11, с. 171].

Чинним законодавством України, зокрема п. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15] передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів. Тобто, у системі внутрішнього контролю, при загальній відповідальності за належну його організацію, керівництво підприємства основні контрольні функції покладає на головного бухгалтера і його службу та керівників функціональних підрозділів і служб.

Проте, бухгалтерія, керівники і працівники інших функціональних підрозділів підприємств та організацій споживчої кооперації не можуть забезпечити в повному обсязі виконання функцій внутрішнього контролю для задоволення потреб менеджменту у якісній та оперативній інформації, необхідній для ухвалення стратегічних рішень, стійкого розвитку споживчої кооперації і виживання її в умовах жорсткої конкуренції. Це зумовлено рядом причин. Зокрема, інформація яка отримується і передається керівництву обліковою системою стосується, в основному, минулих подій і може містити приховані недоліки, які, за умови її використання для прийняття стратегічних рішень, будуть поширені в майбутньому. Тобто, здійснюючи частковий внутрішній контроль та виконуючи основне завдання, пов'язане з відображенням фактичного стану господарювання на підприємствах і організаціях споживчої кооперації, бухгалтерія не вирішує проблем контролю в глобальному масштабі, зокрема, щодо реалізації стратегічних цілей.

Керівники структурних підрозділів та інші працівники, які можуть приймати певні рішення, в першу чергу займаються забезпеченням виконання виробничих завдань і паралельно – виконанням контрольних функцій. За значної завантаженості у

виробничо-торговельних процесах, на виконання контрольних функцій може залишитися обмаль часу, або недостатньо відповідних фахових знань і практичного досвіду для здійснення кваліфікованих контрольних дій і дієвого управлінського впливу на підконтрольні об'єкти.

Тому, крім контролю, який відбувається за участі облікових працівників та керівників інших структурних підрозділів відповідно до їх функціональних обов'язків, виникла потреба у створенні самостійного органу, який би надавав консультаційні послуги керівникам різних рівнів управління з питань законності й економічної доцільності господарських операцій та постійно надавав якісну контрольну інформацію управлінському персоналу. Наявність такої інформації сприяє прийняттю своєчасних та обгрунтованих управлінських рішень і забезпечує поточний контроль за їх реалізацією. Найкраще із зазначеними функціями, як показує міжнародний, а зараз і національний досвід, справляється служба внутрішнього аудиту, яка, на відміну від існуючих у системі споживчої кооперації контрольних підрозділів і ревізійних служб, є більш гнучкою й динамічною та забезпечує інформаційне підґрунтя щодо прийняття тактичних і стратегічних рішень для виживання в сучасному конкурентному середовищі.

Тому мета функціонування системи внутрішнього контролю на сьогодні переглядається відповідно до практики внутрішнього аудиту з урахуванням сучасних наукових підходів та світового досвіду практичної роботи служб внутрішнього аудиту. Відсутність достатньої кількості розробок з питань організації внутрішнього аудиту призвела до того, що його на практиці часто помилково ототожнюють із внутрішнім контролем. Внутрішній аудит є складовою частиною системи внутрішнього контролю, тому функції, які вони виконують є багато в чому подібними між собою. Одночасно, між внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем є суттєві відмінності, які ми досліджували у своїх працях раніше [6, с. 85].

Розглядаючи залежність специфіки внутрішнього аудиту від організаційної структури компанії, де він створений, К. І. Редченко вважає за доцільне поділяти внутрішній аудит на вертикальний і горизонтальний [16, с. 51]. Перший із них притаманний концернам та великим корпораціям, організованим за складною ієрархічною структурою, коли відділ внутрішнього аудиту головної компанії здійснює перевірку дочірніх підприємств, філій і представництв, а горизонтальний аудит являє собою перевірку діяльності структурних підрозділів підприємства одного ієрархічного рівня.

Внутрішній аудит слід розглядати не стільки як засіб формального контролю за збереженням активів підприємства, а як інструмент зниження різних ризиків в межах визначених системою управління параметрів.

Орієнтуючись на забезпечення інформаційних інтересів власника з метою мінімізації ризиків діяльності підприємства в цілому, внутрішній аудит зосереджує увагу на господарських процесах

або найбільш вагомим її напрямом та оцінці ефективності системи внутрішнього контролю і достовірності показників фінансової звітності. Така оцінка, при високому рівні організації внутрішнього контролю на підприємстві, може гарантувати відсутність або низький рівень помилок і зловживань при проведенні внутрішнього аудиту.

Ми поділяємо позицію вчених, які вважають, що в сукупності спеціалізовані підрозділи внутрішнього контролю та аудиту реалізують політику контролю, прийняту в організації, оцінюють ризики діяльності, здійснюють контроль за збереженням, ефективним та цільовим характером використання матеріальних цінностей, санкціонуванням та документуванням операцій, реалізацією завдань та рішень адміністрації [2, с. 160].

Рудницький В.С., досліджуючи об'єкти внутрішнього аудиту зазначає, що в системі споживчої кооперації України функціонують контрольні-ревізійні служби, що є прототипом внутрішнього аудиту. Разом з тим він зауважує, що функції внутрішнього аудитора є значно ширші, ніж ревізора [17, с. 22]. Така позиція ґрунтується на тому, що контрольні-ревізійні підрозділи системи споживчої кооперації рівня управління Укоопспілки та обласних спілок здебільшого проводять лише комплексні ревізії, інвентаризації і тематичні перевірки окремих об'єктів контролю, а сучасні методи управління багатогалузевою діяльністю споживчої кооперації (торгівля, громадське харчування, заготівлі, виробництво, фінансова і невиробнича сфера) в умовах конкуренції вимагають запровадження нового виду контролю – внутрішнього аудиту.

На відміну від високорозвинених країн світу, на підприємствах і організаціях системи споживчої кооперації, як і в Україні загалом, внутрішній аудит поки що перебуває лише на початкових етапах свого розвитку і практично застосовується обмежено. Він більше притаманний корпоративним суб'єктам господарювання з достатніми фінансовими можливостями і вже декілька років активно запроваджується в секторі загального державного управління.

Функціонування внутрішнього контролю у системі споживчої кооперації повинно бути спрямоване на: досягнення ефективності господарювання усіх підприємств та організацій, що входять у систему за рахунок раціонального поточного і стратегічного планування, обліку, аналізу й контролю усіх структурних одиниць, видів діяльності та процесів; забезпечення своєчасності і достовірності інформації, відображеної в управлінській, фінансовій, статистичній і податковій звітності; ухвалення обгрунтованих оперативних і прогнозних управлінських рішень. Особливістю контрольного середовища для спілок різних рівнів (районного, обласного (республіканського), центрального) системи Укоопспілки є обов'язковими для розробки і затвердження їхнім керівництвом внутрішніх вимог до формування і подання внутрішньої звітності для цілей управління.

Основною вимогою до інформації, яка відображається у звітності кожного споживчого това-

риства (господарської одиниці), що об'єднує спілка, повинна бути співставність показників шляхом дотримання єдиної облікової політики. Тому, в якості контрольованих показників спілки вищого рівня, крім власної звітності, в полі зору внутрішнього контролю знаходяться показники звітності споживчих товариств і підприємств, що утворюють спілку, та звітність споживчих спілок нижчого рівня, інформація якої консолідується у її зведений звіт. Також, в процесі інформаційного забезпечення менеджменту внутрішній кооперативний контроль

здійснює перевірку як власних структурних одиниць і споживчих товариств, так і споживчих спілок нижчих рівнів управління.

Виходячи з цього, схематично побудову внутрішнього контролю у системі споживчої кооперації можна відобразити як поєднання внутрісистемного (відомчого) контролю, який здійснюється контрольними-ревізійними службами споживчих спілок різних рівнів управління та внутрішньогосподарського контролю, який проводиться у межах кожної структурної одиниці, що входить у систему (рис. 1).

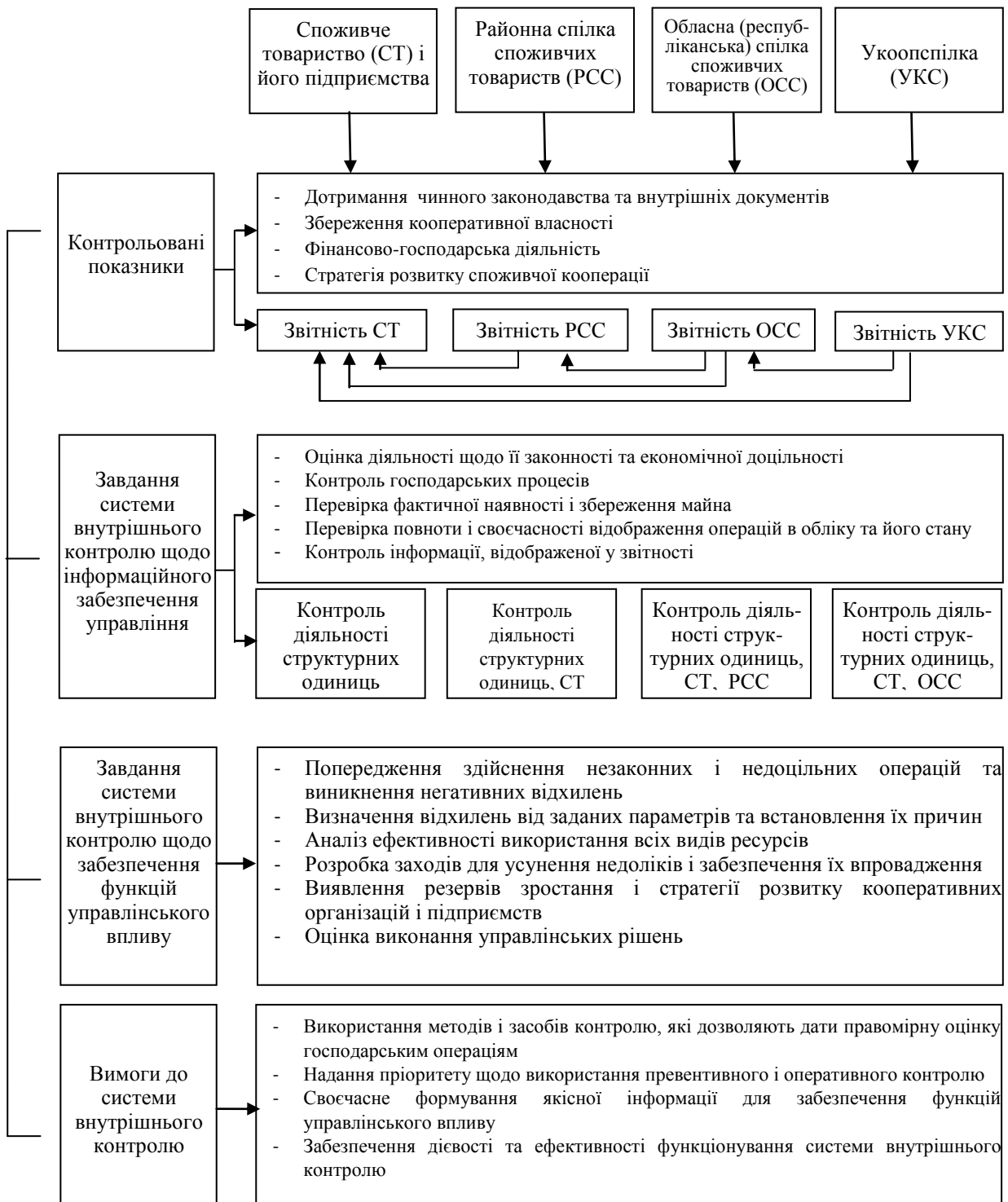


Рис. 1. Побудова системи внутрішнього контролю у споживчій кооперації

Використання нових інформаційних технологій в процесі внутрішнього контролю дозволяє суттєво підвищити продуктивність праці фахівців цих підрозділів, забезпечити швидку взаємодію між всіма учасниками контрольного процесу, виключити випадки отримання помилкової інформації в процесі її обробки, оперативно контролювати виробничі та облікові процеси, відображені з істотним застосуванням сучасних програмних продуктів.

Документальним підтвердженням проведеної контрольної роботи працівниками, на яких покладені функції внутрішнього контролю, є звіти про її виконання. Узагальнення таких звітів повинно покладатися на керівника служби внутрішнього контролю. Це сприятиме координації діяльності усіх ланок системи внутрішнього контролю та підвищенню відповідальності виконавців.

Підвищення ефективності внутрішнього контролю досягається також завдяки періодичному перерозподілу обов'язків між працівниками, які в ньому задіяні. Це сприяє постійному підтриманню персоналом високого рівня теоретичної і практичної підготовки за різними напрямками діяльності підприємства, наданню гнучкості у використанні працівників, усуненню монотонності в роботі та уникненню можливих зловживань з їх боку. Такий перерозподіл особливо важливий по відношенню до працівників, задіяних в обліку і контролі за рухом матеріальних і фінансових ресурсів тривалий період часу. Кваліфікаційні вимоги до фахівців внутрішнього контролю повинні відповідати сучасним вимогам і бути визначені у посадових інструкціях.

Також на зниження відповідальності за доручену роботу може впливати безвідповідальне відношення до її виконання, конфліктні ситуації чи неетична поведінка, психологічний клімат у колективі тощо. Ці фактори також вимагають всебічного контролю зі сторони керівництва.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, зважаючи на поступальний розвиток суспільства, постійно переглядаються завдання внутрішнього контролю,

вимагаючи гнучкого реагування на зміни зовнішніх і внутрішніх умов діяльності кожного підприємства. Це зобов'язує використовувати прогресивні методи внутрішнього контролю, розробляти програми його розвитку і вдосконалення з урахуванням міжнародних принципів і стандартів.

Сучасна практика засвідчила, що більш ефективним видом контролю всередині підприємства є внутрішній аудит, який дозволяє здійснювати перевірку окремих підрозділів, виявляти резерви зростання обсягів діяльності та найбільш перспективні напрями розвитку, а також надавати рекомендації щодо покращення результатів роботи підприємства. В процесі внутрішнього аудиту, крім інших питань, досліджуються також проблеми функціонування системи внутрішнього контролю, з метою надання власникам і керівництву необхідної інформації для оцінки її надійності та ефективності.

Основним недоліком при дослідженні цієї проблеми у споживчій кооперації, на нашу думку, є відсутність методик, які б дозволили об'єктивно оцінити вплив стану системи внутрішнього контролю на ефективність діяльності кооперативних підприємств і організацій. Також, контрольний інструментарій, задіяний для цього, повинен бути адаптований з врахуванням складності мети й завдань, визначених системі внутрішнього контролю споживчої кооперації і, що не менш важливо, потрібно врахувати особливості побудови функціональних підрозділів та елементів системи.

Тому, тільки органічне поєднання внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту може спонукати до ефективного функціонування кооперативних підприємств і організацій на всіх етапах господарської діяльності, запобігання зловживанням і усунення недоліків.

Подальші дослідження будуть спрямовані на визначення критеріїв оцінки економічної ефективності функціонування системи внутрішнього контролю підприємств і організацій споживчої кооперації.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреев В. Д. Практический аудит : справ. пособ. / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.
2. Аудит : підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред. проф. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
3. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю: підручник / М. Т. Білуха – К. : ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
4. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль : суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : 2008. – № 2 (44). – С. 31–42.
5. Бухгалтерський облік і контроль у контексті Бюджетного кодексу України: навч. посіб. / С. В. Свірко, І. О. Кондратюк, О. О. Дорошенко, Н. М. Старченко; передм. Т. І. Єфименко. – К. : ДНУ «Акад. фін. управління», 2012. – 944 с.

6. Воронко Р. М. Сутнісні характеристики внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту та їх організаційна взаємодія / Р. М. Воронко, І. А. Басіста // Торгівля, комерція, підприємництво : збірник наукових праць. – Львів : Львівська комерційна академія, 2014. Вип. 17. – 208 с. – С. 79–88.
7. Гончарук Я. А. Аудит : навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький [3-тє вид, перероб. і доповн.]. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
8. Калюга Є. Система внутрішньо – господарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26–31.
9. Карпова Т. П. Управленческий учет для ВУЗов / Т. П. Карпова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 380 с.
10. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації : теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 429 с.
11. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту : [навч. посіб.] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [2-ге вид.]. – К. : Каравела, 2005. – 560 с.
12. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності : навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук. – К. : Ірпінь : Академія ДПС України, 2001. – 311 с.
13. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.
14. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: навч. посіб. / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 584 с.
15. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність В Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
16. Редченко К. І. Контроль і аудит на стратегічному рівні управління підприємством : монографія / К. І. Редченко. – Львів : Видавництво ЛКА, 2011. – 360 с.
17. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : методологія, організація : монографія / В. С. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.
18. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерський учет : управленческий аспект : [пер. с англ.] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.