

УДК 657

Бондаренко Т.Ю., к.е.н., доцент,  
Волков Д.П., старший викладач  
Криворізький економічний інститут  
ДВНЗ «Криворізький національний університет»

## **КОНТРОЛЬ ЯК ІНСТРУМЕНТ ДЛЯ ЗМІЦНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО УПРАВЛІННЯ**

В статті досліджено сутність понять «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль. Наведено правове поле внутрішнього контролю. Запропонована класифікація суб'єктів внутрішнього контролю. Сформовано систему методичних прийомів та процедур проведення внутрішньогосподарського контролю.

Ключові слова: внутрішній контроль, суб'єкти внутрішнього контролю, контрольні дії, методичні прийоми, способи контролю.

Bondarenko T., Volkov D.

## **CONTROL AS A TOOL FOR STRENGTHEN INTERNAL MANAGEMENT**

The paper investigates the essence of the concepts of "internal control", "internal business control. An legal framework of internal control. The classification of subjects of internal control. The system of instructional techniques and procedures of internal control.

Keywords: internal control, internal control subjects, control actions, instructional techniques, methods of control.

Бондаренко Т.Ю., Волков Д.П.

## **КОНТРОЛЬ КАК ИНСТРУМЕНТ ДЛЯ УКРЕПЛЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО УПРАВЛЕНИЯ**

В статье исследована сущность понятий «внутренний контроль», «внутрихозяйственный контроль. Приведено правовое поле внутреннего контроля. Предложена классификация субъектов внутреннего контроля. Сформирована система методических приемов и процедур проведения внутрихозяйственного контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, субъекты внутреннего контроля, контрольные действия, методические приемы, способы контроля.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** Внутрішні та зовнішні ринки висувають підприємствам жорсткі фінансові й

економічні вимоги, об'єктивність яких орієнтує на ефективну і рентабельну діяльність. За допомогою системи внутрішнього контролю виявляється фактичний стан підприємства, визначаються причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявляються невикористані резерви. Звідси, основним напрямом вдосконалення підходів до управління є пошук та реалізація внутрішніх можливостей підприємства, тобто створення ефективної системи внутрішнього контролю.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Дослідженню проблем внутрішнього контролю та споріднених з ним обліково-аналітичних функцій присвячені роботи багатьох науковців: В.Д. Андреева, М.Т. Білухи, А.М. Богомолова, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, Ю.А. Данилевського, Н.І. Дорош, Є.В. Калюги, М.Д. Корінько, Л.М. Крамаровського, М.В. Кужельного, В.Ф. Максимової, Г.В. Максимової, М.В. Мурашка, Л.В. Нападовської, В.Ф. Палія, В.П. Пантелеєва, О.А. Петрик, І.І. Пилипенка, М.С. Пушкаря, Дж. Робертсона, В.С. Рудницького, Я.В. Соколова, В.В. Сопка, Л.О. Сухаревої, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука та інших.

**Ціллю статті** є аналіз існуючих підходів до визначення системи контролю різними авторами в сфері управління та виділення певних ознак, за якими можна класифікувати внутрішніх суб'єктів контролю діяльності підприємства, а також визначення їх контрольних дій та прийомів.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** У найбільш вузькому трактуванні термін «внутрішній контроль» можна визначити як збір інформації про об'єкт контролю. Потреба цього виду контролю очевидна в сучасних умовах господарювання в Україні. У роботі Аренса Е.А. [2] зазначено, що потреба внутрішнього контролю полягає в забезпеченні керівництва надійною інформацією, збереженні активів та документів компанії, ефективності господарської діяльності та відповідності встановленим обліковим принципам.

Основними причинами, що знижують результативність внутрішньогосподарського контролю є: брак організаційної структури контролю, що призводить до дублювання функцій контролю кількома структурними підрозділами; нерациональне використання методів контролю; недостатнє застосування методів самоконтролю; не завжди проведена оцінка ефективності контролю; не завжди організується контроль за виконанням функцій управління витратами.

Корінько М.Д. зазначає, що при створенні системи внутрішнього контролю, власник може переслідувати наступні цілі: здійснення впорядкованої та ефективної діяльності; дотримання обраної політики управління; забезпечення збереження майна; ведення якісного документування господарських операцій [9, с. 69].

Більшість підприємств має спільні вимоги до системи внутрішнього контролю, список яких починається з характеристик загального контролю (на рівні всього підприємства) і закінчується більш специфічними видами внутрішнього контролю.

Основними вимогами до системи внутрішнього контролю на думку М.Д. Корінько є: чітко визначена організаційна структура; створення на рівні підприємства аудиторського комітету для проведення аналізу діяльності адміністрації; існування незалежного відділу внутрішнього аудита; створення інформаційної системи управління, яка повинна включати ефективні можливості щодо складання внутрішньої звітності, альтернативних рішень і прогнозування; повні описи робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника, службовця й обслуговуючого персоналу; існування ліміту повноважень, особливо при замовленні товарів і послуг, підписанні чеків, збереженні грошей, і т.д.; описи систем будь-яких виробничих, адміністративних або обслуговуючих підрозділів; наявність програми навчання персоналу, а також програми підвищення кваліфікації; відсутність осіб, які б поєднували три основні функції внутрішнього контролю: санкціонування, облік, збереження (принцип поділу обов'язків); проводити періодичний перерозподіл обов'язків (принцип ротації обов'язків); контроль за схоронністю майна, заснований на "системі доступу"; має бути організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз (на основі "виключень") [9, с. 72-74].

Зіставлення вимог до контролю з його фактичним станом дозволило виявити основні напрями удосконалення контролю: створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю, розвиток організаційної структури контролю тощо.

Одним з найбільш проблемних питань є законодавче регулювання організації внутрішньогосподарського контролю підприємств недержавної форми власності в Україні. Правове поле внутрішнього контролю нині не визначене, оскільки Господарський кодекс (як і решта законів) не містить визначення такого поняття та його основні принципи і складові елементи [1].

У міжнародній практиці системи внутрішнього контролю

базуються на принципах Інтегрованої концепції внутрішнього контролю (Integrated Internal Control Framework) комітету COSO [10]. Ця концепція акцентує відповідальність керівництва підприємства за стан системи внутрішнього контролю, встановлює основні поняття й визначення внутрішнього контролю та його ключові компоненти. За цією концепцією внутрішній контроль складається з п'яти взаємопов'язаних компонентів: середовище контролю, оцінка ризику, процедури контролю, інформація та комунікації, моніторинг.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 400 «Оцінка ризиків й система внутрішнього контролю» система внутрішнього контролю – це політика й процедури (засоби внутрішнього контролю), що прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва, впорядковане й ефективне ведення фінансово-господарської діяльності, включаючи суворе дотримання політики керівництва, забезпечення схоронності активів, точність й повноту бухгалтерських записів й своєчасну підготовку достовірної фінансової інформації [10]. Ця система виходить за рамки тих питань, які безпосередньо належать до функцій системи бухгалтерського обліку й містить: контрольне середовище та процедури контролю.

На думку авторів, система внутрішньогосподарського контролю являє собою комплекс методик та процедур, прийнятих керівництвом підприємства для досягнення оптимальних умов господарювання та виконання управлінських рішень. Якісний рівень методик систем внутрішньогосподарського контролю різних об'єктів є одним з найбільш очевидних факторів ефективності роботи. Брак таких методик, як зазначається у [6, 7], знижує його результативність, що забезпечує низьку якість управління господарськими процесами. Причиною неефективності застосовуваних методик контролю є ігнорування специфічних особливостей суб'єктів та об'єктів контрольного процесу.

Всіх суб'єктів внутрішнього контролю доцільно розділити за такими рівнями з точки зору їх участі в сукупній контрольній дії:

- суб'єкти внутрішнього контролю першого рівня, до функціональних обов'язків яких безпосередньо не входить контроль, але через виробничу потребу вони виконують й контрольні функції;
- суб'єкти внутрішнього контролю другого рівня, які виконують контрольні функції для реалізації службових обов'язків, які за ними закріплені безпосередньо (планово-економічний відділ, відділ кадрів);
- суб'єкти внутрішнього контролю третього рівня, до

обов'язків яких входять контрольні й інші функції (відділ бухгалтерського обліку, персонал, що обслуговує комп'ютерні системи);

– суб'єкти внутрішнього контролю четвертого рівня, до функціональних обов'язків входить лише виконання контрольних функцій (ревізійна комісія, відділ внутрішнього аудиту).

При створенні системи внутрішньогосподарського контролю необхідно передбачити взаємодію одного суб'єкта з іншими в єдиній системі управління підприємством. Реалізація кожної з перелічених функцій внутрішньогосподарського контролю вимагає використання раціональних методичних прийомів.

Перш ніж сформувати систему методичних прийомів та процедур проведення внутрішньогосподарського контролю, проведемо дослідження щодо їх визначення на поточний момент розвитку теорії та практики контролю.

Аналіз спеціальної фахової літератури показав, що існує велика кількість поглядів наукових працівників щодо проблеми визначення методів та методичних прийомів внутрішнього контролю. У більшості робіт поняття методу та прийому ототожнюється, причому однакові контрольні дії в одних авторів віднесені до методів, у інших – до методичних прийомів.

У роботі Бутинця Ф.Ф. [4] зазначається, що метод контролю є сукупністю способів і прийомів перевірки. У свою чергу, прийом контролю є елементом його методу та якісною однорідною контрольною дією контролера, спрямованою на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання. Відповідно, основними методами контролю є всезагальні методи пізнання, загальнонаукові методи дослідження, методи дослідження запозичені з інших наук, спеціальні методи дослідження. У свою чергу, прийоми контролю поділяються на документальні та фактичні [4].

Білуха М.Т. та Дж. Робертсон вважають, що метод контролю у здійсненні своїх функцій характеризується використанням загальнонаукових й власних методичних прийомів [3].

До загальнонаукових методичних прийомів належать: аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз. Всі вони найбільш повно розкриті в роботі М.Т. Білухи [3].

На наш погляд, напрямом удосконалення методик внутрішньогосподарського контролю є використання принципів і

категорій діалектики. Почнемо з дії загального діалектичного закону про універсальний зв'язок і взаємодію явищ і процесів. Стосовно до контролю це припускає комплексний, системний підхід до вивчення фінансово-господарської діяльності, взаємозалежностей між економічною і технічною сторонами виробництва, між фінансовими і виробничими показниками. Використання даного методичного прийому допомагає забезпечити систематичний контроль. Однак, при проведенні періодичних перевірок дуже важко, а часом і практично недоцільно вивчати усі наслідкові зв'язки і залежності (чинники). Тому важливе методологічне значення має принцип зосередження контролю на певних ділянках виробничої і фінансової діяльності. Такий підхід дає змогу вчасно розкривати і попереджати недоліки і вузькі місця, повніше виявляти глибинні внутрішньогосподарські резерви. З діалектичного принципу динамізму випливає, що економічні показники роботи комбінатів слід контролювати не тільки в статичі, але й у динаміці, стежачи за динамікою кількісних показників за процесом переходу старої якості в нову.

Основне значення для вироблення наукової методології економічного контролю має діалектичний закон єдності і боротьби протилежностей. У процесі ревізій і перевірок розкриваються суперечності між економічними інтересами окремих керівників центрів відповідальності та їхніх працівників, з одного боку, і інтересами власників з другого, виявляються диспропорції і незбалансованість окремих показників розвитку економіки підприємств, окреслюються заходи для ліквідації таких диспропорцій.

Класифікація власних методичних прийомів контролю наводиться лише окремими науковцями. Зокрема, М.Т. Білуха пропонує розділити їх на п'ять груп: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення й реалізація спостережень, вибіркові спостереження. Матеріали його досліджень обрані за основу наведеного далі дослідження сукупності методичних прийомів.

Залежно від виду контрольної дії використовуються відповідні методичні прийоми та способи контролю. Реалізація функцій внутрішньогосподарського контролю досягається використанням таких методичних прийомів, що згруповані авторами у наступні групи: самоконтроль, фактичні, перевірки документів, перевірки комп'ютерних інформаційних систем, аналітичні, узагальнення результатів контролю.

Самоконтроль витрат досягається використанням контрольних функцій бухгалтерського обліку, який використовує для цього багатий

арсенал методичних прийомів: подвійний запис, суцільне документування операцій.

Методичні прийоми фактичного внутрішньогосподарського контролю можна поділити на чотири групи: інвентаризація; експертиза проектів та документації; візуальне спостереження шляхом безпосереднього обстеження складських приміщень, цехів і дільниць, стану контрольно-пропускного режиму, а також моментні спостереження для фіксації окремих елементів процесу, який вивчається, у визначений період; службове розслідування.

До методичних прийомів перевірки документів відносяться: формальна, арифметична, нормативно-правова перевірка документів, логічне осмислення процесів, операцій і дій; спосіб «зворотного рахунку»; зустрічна перевірка документів; сигнальне документування; письмові пояснення; юридична оцінка відображених у документах господарських операцій тощо. Крім того, перелічені прийоми документального контролю відомі і широко висвітлені в роботах багатьох відомих економістів [4, 5, 8].

До методичних прийомів перевірки комп'ютерних інформаційних систем, що генерують інформацію, варто зарахувати такі: система підтвердження повноважень, перевірка захищеності баз даних від несанкціонованого доступу, перевірка якісних ознак введених документів.

До аналітичних методичних прийомів, рекомендовано зарахувати такі: аналіз роботи обладнання, аналіз законодавчої бази, нормування витрат, кореляційно-регресійний аналіз, лінійне програмування, прогнозування, економічне моделювання, статистичні розрахунки, економічний аналіз, аналіз відхилень, експертна оцінка величини відхилень, соціальні опитування.

Таким чином, на сучасному етапі виникає потреба глибоких досліджень бихевіоральних аспектів систем контролю, тобто впливу контролюючих систем на працівників підприємств з погляду біопсихосоціальних характеристик людини. Одне із суттєвих завдань внутрішньогосподарського контролю полягає у тому, щоб забезпечити раціональне використання цих методичних прийомів контролю на практиці, тобто механічного використання тих чи інших прийомів не повинно бути.

**Висновки.** Практичне використання методів контролю визначається цілою низкою факторів методологічного, методичного, організаційного, технічного, економічного, технологічного і

соціального характеру, які слід враховувати при підготовці і розробці методики організації внутрішньогосподарського контролю. Застосування наведених методів та способів контролю в практичній діяльності забезпечить перетворення контролю із формальної констатації фактів і результатів діяльності підприємства в дієвий і ефективний засіб ефективного управління ним, тобто сприятиме якісному вирішенню практичних завдань щодо динамічного розвитку підприємств та його економічного зростання. Формування ефективної стратегії внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах з урахуванням досвіду та вимог світового співтовариства стане запорукою їх ефективної діяльності та покращення стану усього сектору національної економіки України.

1. Господарський кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 436-IV – <http://www.liga.net/>.
2. Аренс Э.А. Аудит / Э.А. Аренс, Дж.К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: - 2-е вид., переробл. і доповн. / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко. – К.: Укр. акад. оригін. ідей, 2006. – 886 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія / Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Н.Г. Виговська, Н.І. Петренко; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 560 с.
5. Бурцев В.В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В.В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – №4. – С. 10-20.
6. Дмитренко И. Моделирование типов хозяйственных нарушений как основа разработки методик внутреннего контроля / И. Дмитренко, М. Борисенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – №10. – С. 54-56.
7. Дмитренко І.Н. Методика аудиторської оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю підприємств-клієнтів / І.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Аудитор України. – 2004. – №18. – С.17-22.
8. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління/ Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
9. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: моногр. / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.
10. Richard M. Steinberg, Franklin J. Tanki Internal control – integrated framework: a landmark study, Eighth Edition, Prentice Hall, 1994, – P. 276.