

Отримано: 6 березня 2014 р.

Прорецензовано: 28 березня 2014 р.

Прийнято до друку: 24 квітня 2014 р.

Шматковська Т. О., Ярош В. В. До проблематики організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності підприємства / Т. О. Шматковська, В. В. Ярош // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: збірник наукових праць / ред. кол. : І. Д. Пасічник, О. І. Дем'янчук. – Острогоз : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2014. – Випуск 25. – С. 200–205.

УДК 657

JEL Classification: M21, M42

**Шматковська Тетяна Олександрівна,**

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту  
Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки,

**Ярош Вікторія Вікторівна,**

Інститут економіки та менеджменту Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки

## ДО ПРОБЛЕМАТИКИ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

У статті проведено дослідження механізму організації системи внутрішнього контролю господарської діяльності підприємства. Розроблено алгоритм здійснення процесу внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності господарюючих одиниць, який у сучасних умовах господарювання забезпечує впровадження ефективного інструментарію щодо функціонування процесу контролю.

Розглянуто завдання та процес формування системи внутрішнього контролю на підприємстві. Охарактеризовано переваги розподілу об'єктів контролю результатів господарювання в розрізі центрів відповідальності.

**Ключові слова:** фінансовий результат; підконтрольні об'єкти; завдання внутрішнього контролю функціонування підприємства; центри відповідальності; вертикальний контроль; горизонтальний контроль; моніторинг фінансових результатів господарювання; система внутрішнього контролю.

**Шматковская Татьяна Александровна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и аудита  
Восточноукраинского национального университета имени Леси Украинки

**Ярош Виктория Викторовна,**

Институт экономики и менеджмента Восточноукраинского национального университета имени Леси Украинки

## К ПРОБЛЕМАТИКЕ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье проведено исследование механизма организации системы внутреннего контроля относительно хозяйственной деятельности предприятия. Разработано алгоритм осуществления процесса внутреннего контроля относительно финансовых результатов функционирования хозяйствующих единиц, который в существующих условиях ведения хозяйственной деятельности обеспечивает внедрение эффективного инструментария функционирования контрольного процесса.

Рассмотрены задания и процесс формирования системы внутреннего контроля на предприятии. Охарактеризовано преимущества распределения объектов контроля по результатам ведения хозяйственной деятельности в разрезе центров ответственности.

**Ключевые слова:** финансовый результат; подконтрольные объекты; задания внутреннего контроля функционирования предприятия; центры ответственности; вертикальный контроль; горизонтальный контроль; мониторинг финансовых результатов хозяйствования; система внутреннего контроля.

**Tatyana Shmatkovska,**

Ph.D. in Economics, Associate Professor of Department of accounting and audit,  
Lesya Ukrainka Eastern European National University

**Victoria Iarosh,**

Institute of Economics and Management, Lesya Ukrainka Eastern European National University

## TO THE PROBLEMS OF ORGANIZATION OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM OF FINANCIAL RESULTS OF ENTERPRISES

The organization of the internal control system of business enterprise in the article is studied. The algorithm of the process of internal control of financial results of business units, which in the current economic conditions provide an effective tool for the implementation of process control is developed.

*Objectives and process of formation of the internal control system at the enterprise are considered. Advantages of distribution objects of monitoring the results of management in the context of responsibility centers are described.*

**Key words:** financial results, controlled objects, the task of internal control of the enterprise, responsibility centers, vertical control, horizontal control, monitoring of financial results, internal control system.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах господарювання одним із домінуючих економічних чинників, що визначають прибутковість діяльності підприємства, є фінансовий результат. Загальновідомо, що він є саме тим комплексним показником, що надає можливість узагальнити результати виробничо-господарської діяльності підприємства та визначити ефективність його функціонування.

Доходи і витрати, що визначають фінансовий результат діяльності підприємства, є важливими об'єктами бухгалтерського обліку та контролю і потребують особливої уваги не лише на рівні підприємства, але й на макрорівні. Адже саме від правильного визначення та формування кінцевих показників щодо результатів діяльності господарюючих одиниць залежить наповнення доходної частини державного бюджету країни. У зв'язку із цим у достовірності та зрозумілості інформації щодо фінансових результатів господарювання зацікавлені не лише внутрішні її користувачі (власники, керівники, управлінці тощо), а й зовнішні (відповідні профільні державні структури, контрагенти тощо).

За реалій сьогодення та у сформованій економічній ситуації зростає роль внутрішнього контролю в системі управління господарюючими суб'єктами, що спрямований на досягнення достовірності, зрозумілості та законності відображення в обліковому процесі і звітних даних показників щодо результативності діяльності підприємств. Загальновідомо, що внутрішній контроль є одним із найвагоміших чинників системи управління підприємством, адже він забезпечує ефективне виконання функцій персоналу та прогнозування діяльності підприємства як у найближчій, так і у віддаленій перспективі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Дослідження проблем організації внутрішнього контролю здійснювали такі вчені, як: В. Д. Белік [1], Т. А. Бутинець [3], Н. В. Прохар [5], Ж. С. Труфіна [7], Н. В. Уткіна [8], В. В. Хачатрян [9] та інші.

У більшості наукових розвідок дослідниками розглядається проблематика лише окремих методів чи завдань внутрішнього контролю фінансових результатів або лише один з етапів здійснення процесу контролю – контроль доходів, витрат тощо. Саме тому питання внутрішнього контролю фінансових результатів потребує подальших системних досліджень.

**Мета і завдання дослідження.** Метою публікації є дослідження механізму організації системи внутрішнього контролю на підприємстві та розробка алгоритму здійснення процесу внутрішнього контролю фінансових результатів діяльності господарюючих одиниць.

**Виклад основного матеріалу.** Внутрішній контроль є одним із основних важелів, який здійснює вплив на господарську діяльність підприємства. Він являє собою систему постійного спостереження за законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, ефективністю використання майна, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей. Від якості організації та здійснення на підприємствах процедур внутрішнього контролю значно залежить ефективність проведення й зовнішнього контролю.

Внутрішній контроль наявний на кожному підприємстві, проте його впровадження часто буває недостатньо ефективним. Це пов'язано з тим, що малі підприємства не мають такого штату працівників, який міг би забезпечити контроль на усіх етапах діяльності. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою кількістю працівників для впровадження системи внутрішнього контролю, можуть бути погано керовані і, як наслідок, значні ресурси на організацію контролю не дадуть бажаних результатів.

Внутрішній контроль фінансових результатів повинен охоплювати моніторинг всієї діяльності підприємства, адже кожна господарська операція впливає на кінцевий результат господарювання. Контролю правильності обчислення прибутку (збитку), який отримало підприємство за звітний період, та аналізу причин його зміни буде недостатньо для забезпечення повного та ефективного контролю фінансових результатів. Саме тому важливим є попередній і поточний контроль, що здійснюється протягом усіх циклів діяльності й дозволяє оперативно впливати на результат господарювання, оцінювати ефективність дій та переглядати прийняті раніше рішення.

Проаналізувавши дослідження науковців у сфері внутрішнього контролю, необхідно зазначити, що у працях описано лише здійснення контролю за етапами господарювання або ж надана характеристика контролю окремих об'єктів, проте механізму проведення внутрішнього контролю фінансових результатів ніхто не дає. Це зумовлено тим, фінансові результати – складний об'єкт, який не може бути проконтрольований окремо від інших. Саме тому організацію системи внутрішнього контролю фінансових результатів неможливо здійснити без створення якісної системи внутрішнього контролю загалом на підприємстві.

Цілями організації системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є:

- здійснення впорядкованої та ефективної діяльності підприємства;
- забезпечення дотримання політики керівництва кожним працівником підприємства;
- забезпечення збереження майна підприємства тощо [2, с. 68].

Для досягнення підприємством поставлених цілей необхідною умовою є забезпечення керівництвом системи внутрішньогосподарського контролю, яка б мала змогу виконати перелік певних завдань (рис. 1).

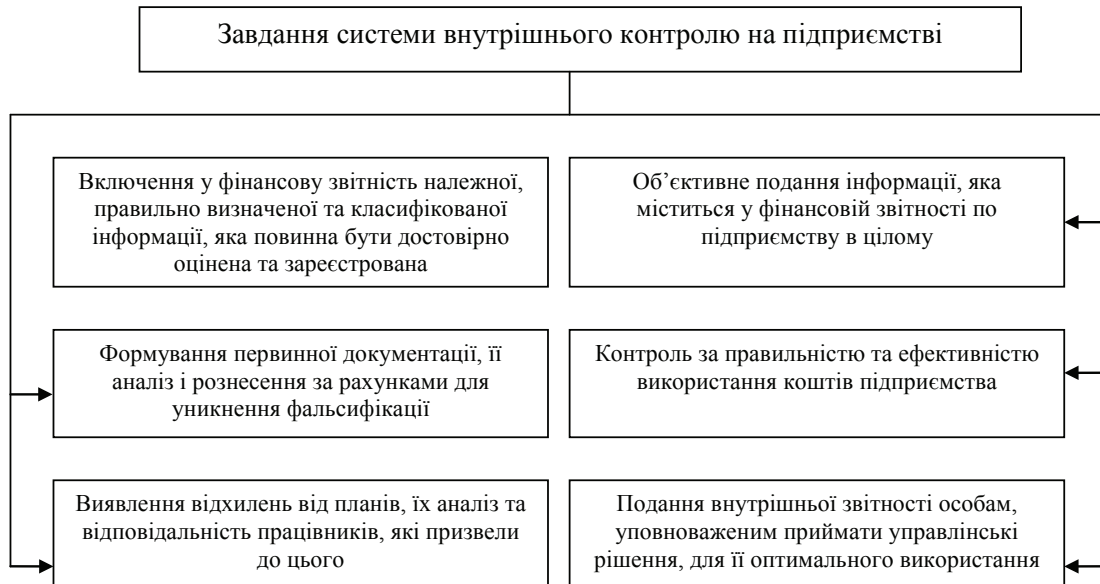


Рис. 1. Завдання системи внутрішнього контролю на підприємстві\*

\* Узагальнено автором на основі джерела: [3]

Система внутрішнього контролю являє собою тісну взаємодію суб'єкта, об'єкта і засобів контролю в процесі здійснення моніторингу діяльності підприємства та прийняття управлінських рішень. До суб'єктів контролю, за О. А. Магопцем [4, с. 311], зараховуємо управлінський персонал, обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером, соціальні та громадські служби підприємства, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, спостережні ради, службу внутрішнього аудиту, комісії з розслідування надзвичайних подій. Об'єктами контролю є: внутрішньогосподарські підрозділи, які виконують відповідні функції і вносять свій внесок до вирішення загальних господарських проблем [3, с. 29]. Засоби контролю – це методи, прийоми і процедури, що дозволяють виявляти і попереджати виникнення в стані та діяльності об'єктів і предметів контролю невідповідність вимогам нормативно-правової бази й ухваленим управлінським рішенням [6, с. 5].

Нами виділено основні етапи формування системи внутрішнього контролю на підприємстві (рис. 2).

Ми погоджуємося з думкою професора Т. А. Бутинець [3, с. 30], що створення ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві дозволить:

- забезпечити ефективне функціонування, стійкість і максимальний розвиток підприємства в умовах багатопланової конкуренції;
- зберегти та ефективно використовувати ресурси й потенціал підприємства;
- своєчасно виявити та мінімізувати комерційні, фінансові та інші ризики в управлінні підприємством;
- сформувати адекватну сучасним, постійно змінним умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому та зовнішньому середовищі.

Внутрішній контроль фінансових результатів – це контроль, що охоплює усі етапи господарювання, всі цикли діяльності і не може існувати відокремлено від контролю всієї діяльності підприємства. Саме тому пропонуємо поділити внутрішній фінансовий контроль на попередній, поточний та наступний, що забезпечить перевірку облікової інформації на всіх етапах облікового циклу підприємства, надасть оперативну інформацію про доходи, витрати та фінансові результати.



Рис. 2. Процес створення системи внутрішнього контролю на підприємстві\*

\* Узагальнено автором на основі джерел: [1; 3]

За результатами аналізу досліджень вчених ми виокремили три етапи організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів, для кожного з яких характерні свої особливості:

1. Попередній контроль – здійснюється з метою визначення основних вимог і положень щодо формування, розподілу та використання фінансових результатів. На цьому етапі здійснюється перевірка правильності, доцільності та законності формування доходів, витрат та фінансових результатів.

2. Поточний контроль – здійснюється у ході виконання операцій з метою встановлення відповідності встановленим вимогам і положенням. На цьому етапі відбувається власне формування фінансових результатів за видами діяльності (операційною, фінансовою, інвестиційною, надзвичайною). Поточний контроль передбачає виявлення відхилень фактичних доходів, витрат та фінансових результатів від запланованих під час здійснення господарських операцій, що забезпечує їх оперативну оцінку та регулювання. Саме поточний контроль повинен забезпечувати покращення структури й величини фінансових результатів через пошук можливих резервів.

3. Наступний контроль – виявлення неправомірностей та здійснення операцій профілактичного характеру. На останньому етапі контролю відбувається розподіл та використання фінансових результатів за напрямками (сплата до бюджету, поповнення статутного і резервного капіталу, розрахунки з учасниками, розширення виробництва тощо). Наступний контроль, що здійснюється після завершення господарських операцій, має за мету перевірити ефективність та доцільність понесених витрат, отриманих доходів, а відповідно – й фінансових результатів, правильність та ефективність їх розподілу.

Нами встановлено, що можна покращити систему внутрішнього контролю фінансових результатів на підприємстві, якщо застосувати метод вертикального та горизонтального контролю.

Горизонтальний контроль передбачає дослідження витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів (бюджетів) на рік з помісячною деталізацією даних.

Ветрикальний контроль забезпечить аналіз, перевірку та регулювання витрат і доходів у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Організація такого контролю повинна відбуватися шляхом закріплення за конкретними працівниками певних підконтрольних об'єктів. Важливою умовою ефективного впровадження цього виду контролю є розподіл завдань таким чином, щоб було можливо періодично контролювати їх виконання. Нами розроблено схему розподілу об'єктів контролю між центрами відповідальності (рис. 3), що надає можливість деталізувати процес моніторингу фінансових результатів на всіх рівнях організаційної структури підприємства, здійснювати більш деталізований контрольний процес витрат та доходів за місцями їх виникнення.

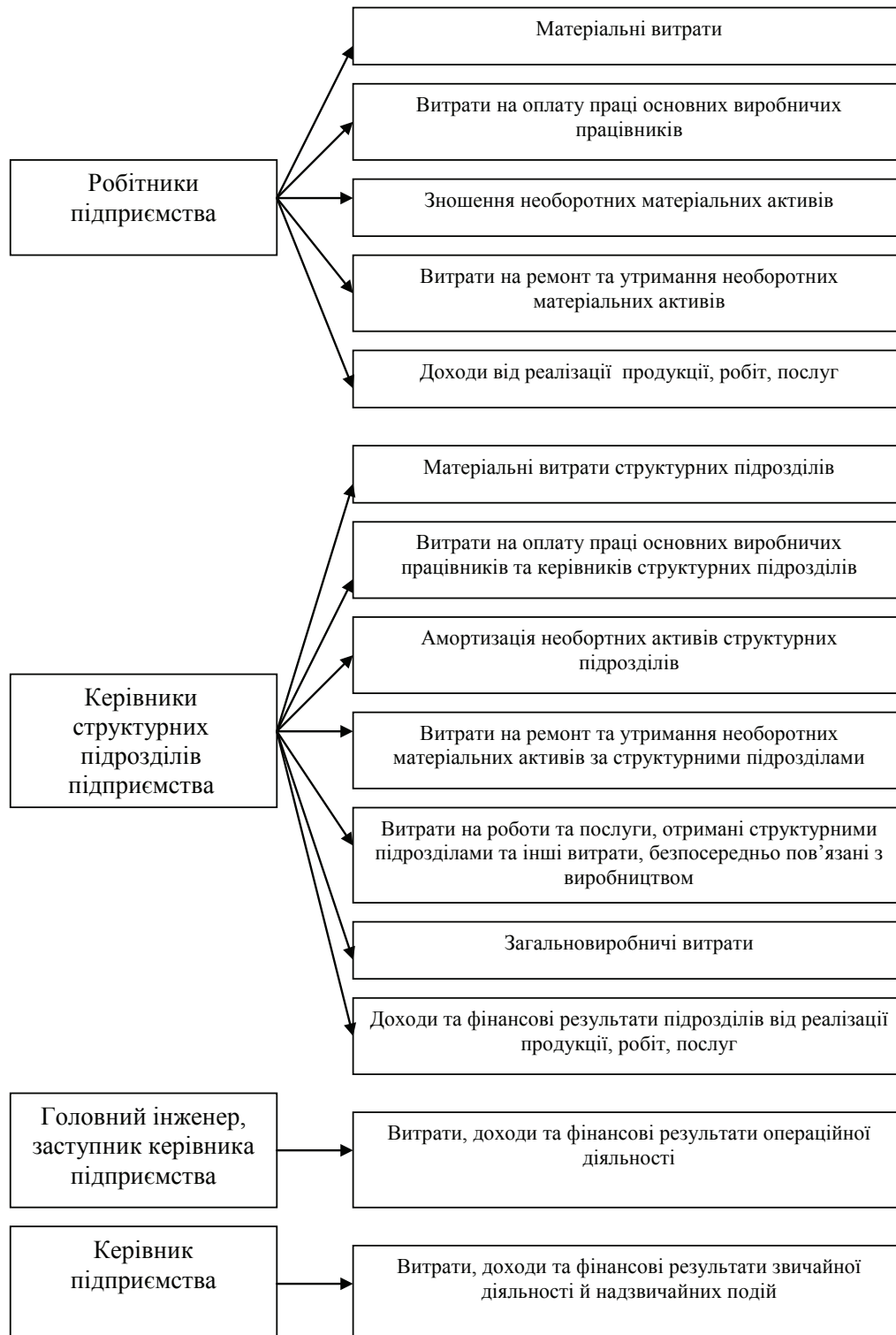


Рис. 3. Розподіл об'єктів контролю за центрами відповідальності на підприємстві\*

\*Власна розробка авторів



**Висновки.** Ефективна система внутрішнього контролю повинна забезпечувати та сприяти формуванню позитивного результату діяльності підприємства, раціональному використанню усіх елементів його ресурсного потенціалу та запобігати порушенню вимог чинного законодавчого поля.

Організація системи внутрішнього контролю фінансових результатів – основна умова ефективного попередження та своєчасного виявлення й усунення помилок, неточностей, порушень та відхилень, що сприятиме покращенню результативності функціонування господарюючих суб'єктів. За результатами проведеного нами комплексного аналізу досліджень інших вчених було встановлено, що найбільш раціональним та ефективним є механізм організації системи внутрішнього контролю фінансових результатів, який охоплює три етапи – попередній, поточний та наступний контроль.

Встановлено, що деталізувати означені етапи контролю можна за допомогою вертикального та горизонтального контролю витрат, доходів і фінансових результатів у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності (вертикальний контроль) та на рівні підприємства в цілому (горизонтальний контроль).

Вважаємо, що нестабільна економічна ситуація в країні та потенційна можливість тісної співпраці України та європейського ринку в подальшому зумовить значне зростання конкуренції для вітчизняних товарів та послуг. Саме тому питання вдосконалення системи внутрішнього контролю залишається і надалі актуальним та потребує подальших ґрунтовних досліджень, адже саме такий контроль забезпечить вдосконалення процесу управління, сприятиме підвищенню ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Очевидно, що необхідність створення такої системи на підприємстві є підставою для проведення подальших системних досліджень означеної проблематики.

#### Література:

1. Белік В. Д. Підходи до організаційної системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009 – Випуск 3 (15). – С. 84–100.
2. Булкот Г. В. Місце внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Г. В. Булкот // Збірник наукових праць Черкаського технологічного університету, 2009. – Випуск 24 – С. 68–73.
3. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2008 – № 1 (43). – С. 28.
4. Магопець О. А. Організація внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах / О. А. Магопець // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 310–316.
5. Прохар Н. В. Облік і контроль фінансових результатів у сільськогосподарських формуваннях : автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Прохар. – Київ, 2009. – 20 с.
6. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б. Н. Соколов. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
7. Труфіна Ж. С. Облік і контроль формування фінансових результатів операційної діяльності підприємств: теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Ж. С. Труфіна. – Київ, 2010. – 22 с.
8. Уткіна Н. В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств (на прикладі підприємств пивоварної галузі України): теорія, методика, організація: автореферат дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Н. В. Уткіна. – Київ, 2008. – 21 с.
9. Хачатрян В. В. Формування механізму внутрішнього контролю за використанням прибутку торговельних підприємств / В. В. Хачатрян // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 8. – Частина 2. – С. 322–340.
10. Шипіна С. Б. Фінансові результати як об'єкт внутрішнього контролю / С. Б. Шипіна // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – Випуск 1 (22). – С. 400–408.