

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*У статті досліджено сутність економічної загрози підприємства. Розроблено положення підходу, орієнтованого на ризик, до організації внутрішнього контролю витрат для захисту підприємства від ризиків економічної загрози. Удосконалено структуру системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві.*

**Ключові слова:** внутрішній контроль витрат, економічна загроза, ризик перевитрат, ризик корпоративного шахрайства, оцінка ризику, контроль ризику, розробка альтернатив управлінських рішень.

Створення системи внутрішнього контролю витрат є стратегічною необхідністю промислового підприємства. Суть цієї потреби полягає в забезпеченні стратегічного розвитку підприємства гарантією економічної безпеки. Актуальність економічної безпеки зумовлена об'єктивною наявністю внутрішніх і зовнішніх загроз для стабільного розвитку підприємства в умовах невизначеності. Запорука економічної безпеки промислового підприємства потребує ефективної організації системи внутрішнього контролю витрат.

Питанням організації внутрішнього контролю витрат займався ряд провідних науковців: М.М. Аксентюк [1], Р.О. Костирко [2], Д.М. Марченко [3], А. Мамішев [4], І.Б. Стефанюк [5], Т. Каменська [6], Б.Н.Соколов[7], Х. Ш. Муллахметов [8], В.В. Рудько-Силіванов [9], О.Є. Шукаєва [10] та ін. Аналіз досліджень вказаних науковців свідчить про те, що теорія і методика внутрішнього контролю направлена на підвищення ефективності методів і процедур внутрішнього контролю для захисту достовірності даних управлінської звітності. Невирішеною частиною окресленого питання є відсутність ефективної структури системи внутрішнього контролю перед наявними ризиками економічних загроз для промислових підприємств.

Метою статті є обґрунтування теоретичних і методичних положень підходу, орієнтованого на ризик, підходу до організації внутрішнього контролю витрат в умовах ризиків економічних загроз для промислових підприємств.

Завданням організації системи внутрішнього контролю є створення такої структури, що є адекватною для захисту промислового підприємства від наявних ризиків економічної загрози. Під економічною загрозою слід розуміти будь-яке потенційно небезпечне явище або процес, властивості яких порушують економічні інтереси підприємства. Основними формами прояву економічної загрози на підприємстві є ризик перевитрат і ризик корпоративного шахрайства. Небезпека витрат наявних ризиків є їх невідповідність меті управління витратами на промисловому підприємстві. Ця невідповідність виявляється в нерациональному збільшенні собівартості продукції та незаконному відчуженні ресурсів підприємства.

Удосконалення організації системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві доцільно розглянути в розрізі змісту та форми. Які є взаємопов'язаними та взаємно обумовлюють один одного. Зміна традиційного змісту внутрішнього контролю зумовлює відповідну зміну форми системи внутрішнього контролю витрат.

Традиційний зміст організації системи внутрішнього контролю витрат полягає у створенні теоретичних основ структури системи, а саме її елементів та принципів їх поєднання. Результатом взаємодії зазначених елементів є процес внутрішнього контролю, який направлений на перевірку достовірності даних бухгалтерського обліку та виявлення фактів порушень встановлених правил.

Джерелом удосконалення змісту організації внутрішнього контролю на промисловому підприємстві є концепція економічної безпеки підприємства. Концепція розглядає підхід, орієнтований на ризик, для організації системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві. Базовими ідеями, що закладені в основі концепції, є ідея контролю ризику перевитрат та ідея контролю ризику корпоративного шахрайства. Концепція передбачає доповнення традиційного процесу внутрішнього контролю новими процедурами, такими як: оцінка ризиків і розробка альтернатив управлінських рішень. Згідно з концепцією проміжним результатом цього процесу є контрольно-аналітична інформація, тоді як кінцевий результат – це альтернативи управлінських рішень. Зміст такої інформації полягає у визначенні фактичного стану об'єкта з причинно-наслідковими зв'язками в системі управління витратами. Відмінність такої концепції від традиційних підходів полягає в тому, що основною метою внутрішнього контролю витрат є не виявлення факту перевитрат і корпоративного шахрайства, а їх недопущення. Концепція зміщує пріоритет контролю з наслідку дії негативного фактора на причини і умови їх виникнення та розвитку в реальному просторі і часі.

Удосконалений зміст організації становить теоретичні положення складових системи внутрішнього контролю витрат: елементи, принципи та процеси. Сутність нової теорії структури системи внутрішнього контролю доцільно розглянути в розрізі методики, служби та забезпечення.

Перша група елементів – методика внутрішнього контролю. Ця група характеризує сукупність прийомів і способів, за допомогою яких виконують поставлені завдання. Елементами методики є мета, завдання та методи. Мета внутрішнього контролю витрат є забезпечення управління витратами контрольно-аналітичною інформацією про фактичний стан захищеності підприємства від ризиків економічної загрози. Відповідно до мети завданнями внутрішнього контролю є оцінка ризиків, контроль наявних ризиків і розробка альтернатив управлінських рішень. Основу методики внутрішнього контролю витрат на підприємстві становлять: методи оцінки, контролю ризику та розробки альтернатив управлінських рішень.

Друга група елементів – служба внутрішнього контролю витрат. Ця група представляє кадрове забезпечення системи. Елементом такої служби є працівник контролю. Відповідно до специфіки першої групи елементів працівник повинен мати конкретні характеристики в сфері моральних якостей, кваліфікації,

досвіду та потенціалу. Служба внутрішнього контролю витрат передбачає дії, що визначені методикою.

Третя група елементів – забезпечення внутрішнього контролю. Вона характеризує комплекс засобів, який є необхідним для ефективного функціонування внутрішнього контролю. Ця група містить такі підгрупи:

- правове забезпечення – це сукупність нормативних документів, що регламентують порядок створення та функціонування системи внутрішнього контролю на промисловому підприємстві;
- технічне забезпечення – це комплекс технічних засобів, призначених для фіксації та обробки даних у процесі внутрішнього контролю;
- інше забезпечення – використання незалежних спеціалістів на ситуативній основі для консультування працівників внутрішнього контролю витрат у процесі перевірки та ін.

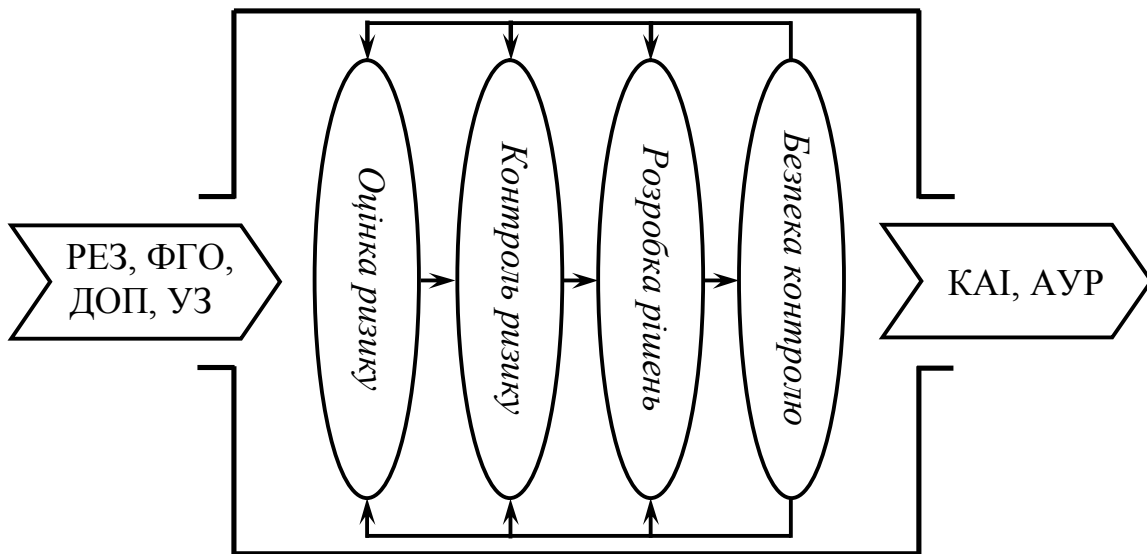
Поєднання окремих елементів вказаних груп в єдину систему внутрішнього контролю здійснюється на основі принципів. До основних принципів організації елементів системи внутрішнього контролю належать:

- комплексність – забезпечує безпеку всіх аспектів діяльності підприємства (кадрові, матеріальні, фінансові та інформаційні ресурси);
- орієнтованість на ризик – координує дії системи внутрішнього контролю на мінімізацію наявних ризиків економічної загрози підприємства;
- безперервність – передбачає захист системи управління витратами на постійній основі в реальному часі та просторі підприємства;
- спеціалізація – розподіл інтересу внутрішнього контролю витрат між структурними підрозділами;
- законність – організація та функціонування системи внутрішнього контролю витрат здійснюється на базі чинних норм законодавства;
- системність – передбачає врахування всіх факторів, які впливають на економічну безпеку системи управління витратами;
- конфіденційність – контрольно-аналітична інформація є суто приватною для власників і управління, що забороняє її розголошення;
- доцільність – передбачає мінімізацію можливого збитку системи управління витратами та витрат на забезпечення її безпеки.

Взаємодія елементів системи на основі її принципів у динаміці породжує певні процедури, які відбуваються в системі внутрішнього контролю, а саме:

- оцінка ризику – це процедура, зміст якої полягає в кількісному описі ризиків, шляхом визначення їх імовірності та розміру можливих збитків;
- контроль ризиків – це процедура, значення якої передбачає контроль причин появи, умов розвитку та наслідків наявних ризиків у контексті фактів господарських операцій та управлінського обліку;
- розробка альтернатив управлінських рішень – це процедура, яка базується на використанні методів генерування інформації, що дозволяє створити альтернативи управлінських рішень для управління витратами;
- безпека контролю – це процедура, дія якої направлена на захист принципів роботи системи внутрішнього контролю витрат від впливу загроз корпоративного шахрайства.

Вказані процедури системи наведено на рисунку 1.



РЕЗ – ризики економічної загрози; ФГО – факти господарських операцій; ДОП – дані облікового процесу; УЗ – управлінська звітність.

Рисунок 1 – Процедури системи внутрішнього контролю витрат

Визначеність змісту організації системи внутрішнього контролю витрат дозволяє розкрити сутність форми, що набуває змісту в практичній організації реальної дійсності промислового підприємства. Форма системи внутрішнього контролю витрат – це спосіб організації її змісту на підприємстві.

Зміст системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві набирає форми департаменту економічної безпеки. Департамент є самостійним підрозділом в організаційно-управлінській структурі підприємства. Його функція передбачає діяльність, яка пов'язана з контролем фактичного стану витрат у господарській діяльності підприємства шляхом виявлення та запобігання тим факторам і умовам, які негативно впливають на ефективність управління витратами. Порядок функціонування департаменту регламентовано Положенням «Про департамент економічної безпеки». Керівництво ним здійснює директор. Департамент в особі директора підпорядковується виключно генеральному директору та власнику підприємства. Його структурною одиницею є відділ.

Згідно з рисунком 2, департамент економічної безпеки складається з таких відділів: служба безпеки, відділ внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійний відділ.

Ефективність такого розподілу полягає в поглибленій спеціалізації відділів: служба безпеки – ризик корпоративного шахрайства; відділ внутрішнього аудиту – ризик перевитрат в обліковому процесі та управлінській звітності; контрольно-ревізійний відділ – ризик перевитрат у фактах витрат.

Організація системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві здійснюється в три етапи: організація служби безпеки, організація відділу внутрішнього аудиту та організація контрольно-ревізійного відділу.

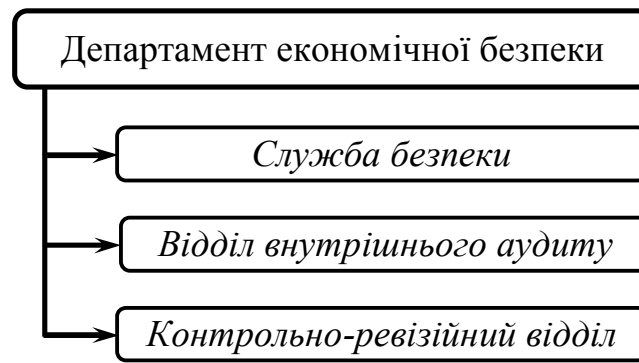


Рисунок 2 – Структура департаменту економічної безпеки

Перший етап – організація служби безпеки. Служба безпеки – це самостійний структурний підрозділ департаменту, який вирішує завдання захисту життєво важливих інтересів підприємства в умовах потенційної небезпеки. Спеціалізацією зазначеного відділу є контроль інтересів працівників підприємства до корпоративного шахрайства. Порядок функціонування відділу регламентовано Положенням «Про службу безпеки». Керівництво відділом служби безпеки здійснює начальник відділу, який у своїй роботі керується посадовою інструкцією. Начальнику відділу підпорядковані працівники відділу: працівники охорони, інспектори безпеки, консультанти з безпеки. Відбір кандидатів у відділ здійснюється за такими критеріями: вікова категорія від 25-30 років, вища освіта, моральні якості, уміння та навички з кримінальної та екстремальної психології, зовнішній вигляд та інше. У своїй роботі працівники керуються посадовою інструкцією.

Методика роботи відділу визначена специфікою методів контролю корпоративного шахрайства. До основних методів цієї служби належать: статистичні методи, розрахунково-аналітичні методи та методи експертного оцінювання. Доповненням методики служби безпеки є метод генерування інформації, що дозволяє ефективно розробити альтернативи управлінських рішень для вирішення потенційної небезпеки наявного ризику.

Остання складова в організації відділу служби безпеки – забезпечення, що характеризує сукупність необхідних засобів, які потрібні для функціонування служби безпеки. Такими засобами є: офісне-приміщення, офісні меблі, оргтехніка, внутрішні нормативні документи, автомобілі, охоронні системи, зброя тощо.

Другий етап – організація відділу внутрішнього аудиту. Відділ внутрішнього аудиту – це самостійний структурний підрозділ департаменту, спеціалізацією якого є контроль достовірності даних управлінського обліку витрат. Відділ функціонує відповідно до норм Положення «Про внутрішній аудит». Безпосереднє управління діяльністю відділу внутрішнього аудиту здійснює начальник відділу згідно з посадовою інструкцією. Начальнику підпорядковані аудитори. Обов'язки аудиторів регламентовано посадовими інструкціями.

Робота працівників відділу визначена специфікою методів внутрішнього контролю даних облікового процесу та управлінської звітності. Основу методики внутрішнього аудиту становлять методи оцінки ризику документального та іншого контролю. Для оцінки ризику використовують розрахунково-аналітичні

методи та методи експертного оцінювання. Методами документального контролю є такі: формальна перевірка; перевірка змісту зустрічна перевірка; взаємна перевірка та ін. До методів іншого контролю належать економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи. Доповненням методики внутрішнього аудиту є метод генерування інформації, що призначений для розробки альтернатив управлінських рішень щодо вирішення потенційної небезпеки наявного ризику.

Заключним моментом в організації відділу внутрішнього контролю є забезпечення потрібним комплексом засобів, що необхідні для функціонування відділу. Основу забезпеченості відділу внутрішнього аудиту на підприємстві становить: офісне приміщення, офісні меблі, оргтехніка, нормативні документи, інформаційна система та ін.

Третій етап – організація контрольно-ревізійного відділу. Контрольно-ревізійний відділ – це структурний підрозділ департаменту, який спеціалізується на контролі фактів здійснення господарських операцій, що пов'язано з витратами підприємства. Функціонування відділу в структурі департаменту здійснюється на основі Положення «Про контрольно-ревізійний відділ». Очолює контрольно-ревізійний відділ начальник відділу, діяльність якого визначена та регламентована посадовою інструкцією. Начальнику підпорядковані ревізори. Діяльність ревизорів контрольно-ревізійного відділу регламентована посадовою інструкцією.

Основу методичного забезпечення роботи працівників відділу становлять методи оцінки ризику та методи фактичного контролю. Основою методів оцінки ризику є статистичні, розрахунково-аналітичні та методи експертного оцінювання. До методів фактичного контролю належать: інвентаризація, контрольний вимір, техніко-технологічний контроль, експертиза, експеримент та ін. Доповненням методики контрольно-ревізійного відділу є метод генерування інформації, який забезпечує розробку альтернатив управлінських рішень щодо вирішення потенційної небезпеки наявного ризику.

Останньою складовою організації відділу внутрішнього контролю є забезпечення необхідними засобами, а саме такими як: офісне-приміщення, оргтехніка, вимірювальні прилади, фото- й відеотехніка, нормативні документи тощо.

Кінцевим результатом організації департаменту економічної безпеки на підприємстві є створення бази даних. Вказана база за своєю сутністю характеризує впорядкований набір даних, що призначені для задоволення інформаційних потреб працівників департаменту та управління підприємством. Головна ідея створення бази даних – формування історії контрольного середовища витрат, яка відображає закономірності та тенденції поведінки системи в контексті: ризиків, фактів, людей та обліку. База даних є ресурсом для оцінки, аналізу та контролю ризиків економічної загрози в майбутньому.

**Висновок.** Отже, наведена організація системи внутрішнього контролю витрат – це результат історичного процесу розвитку наукової думки в практиці промислових підприємств початку ХХІ ст. Вказаний порядок організації системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві є виявом змісту нової концепції економічної безпеки. Перевагою цієї концепції над тради-

ційними є: підхід, орієнтований на ризик, поглиблена спеціалізація суб'єкта внутрішнього контролю та створення бази даних про історію об'єкта внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямі є методика внутрішнього контролю ризиків собівартості продукції на промислових підприємствах.

### Список літератури

1. Аксентюк М.М. Роль контролера в управлінській діяльності / М.М. Аксентюк // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 9. – С. 187-191.
2. Костирко Р.О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р.О. Костирко // Финансы, учет, банки. – 2009. – № 1 (15). – С. 9-19.
3. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 12. – С. 163-171.
4. Мамішев А. Зміст і призначення контролю в механізмі управління / А. Мамішев // Економіка. Фінанси. Право. – 2003. – № 3. – С. 5-10.
5. Стефанюк І.Б. Фінансово-господарський контроль у системі управління фінансами / І.Б. Стефанюк // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 3. – С. 16-18.
6. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 43-46.
7. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: Экономика, 2007. – 442 с.
8. Муллахметов Х.Ш. Организация контроля при процессном подходе к управлению / Х.Ш. Муллахметов // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 1. – С. 77-79.
9. Рудько-Силиванов В.В. Концептуальные основы и практика организации системы внутреннего контроля / В.В. Рудько-Силиванов // Деньги и кредит. – 2011. – № 2. – С. 36-41.
10. Шукаєва О.Є. Місце управлінського аудиту в системі внутрішнього контролю підприємства / О.Є. Шукаєва // Аудитор України. – 2008. – № 10. – С. 25-27.

УДК 005.336:640.41

Донець А.А. (ДонНУЕТ, Донецьк)

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІННЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНІСТЮ ГОТЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА: КОНЦЕПТУАЛЬНИЙ ПІДХІД

*У статті висвітлено теоретичні підходи до визначення сутності управління конкурентоспроможністю підприємства через різні тлумачення поняття конкурентоспроможності; запропоновано концептуальний підхід до управління конкурентоспроможністю готельного підприємства.*

**Ключові слова:** конкурентоспроможність, управління конкурентоспроможністю, готельне підприємство, концептуальний підхід.