

УДК 657.633.5

<https://doi.org/10.53920/ES-2022-1;2-8>

Сергій Миколайович КАЛІНІЧЕНКО

Державний біотехнологічний університет

ORCID ID:0000-0003-3958-4763

Ірина Вікторівна КРУПІЦА

Одеська національна академія харчових технологій

ORCID ID: 0000-0003-1438-5039

Оксана Костянтинівна БАЙРАЧНА

Одеська національна академія харчових технологій

ORCID ID: 0000-0003-2401-3685

Андрій Володимирович ГРІБІНИК

Державний біотехнологічний університет

ORCID ID:0000-0002-0266-3006

ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ЕФЕКТИВНОГО УПРАВЛІННЯ ТУРИСТИЧНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Передумови сприятливого розвитку бізнесу, встановлення довіри до фінансової звітності підприємства з боку її користувачів, а також зростання конкурентоспроможності підприємства можуть бути сформовані за наявності системи внутрішнього контролю. Це твердження обґрунтоване тим, що при раціонально організованій команді внутрішнього контролю в системі управління підприємством стає можливим визначення проблемних аспектів розвитку компанії, виявлення відхилень від нормативних показників, пошук резервів щодо використання ресурсів, що витрачаються в діяльності господарюючого суб'єкта. Крім того, відбувається безумовне підвищення якості та ефективності роботи виробничих ділянок підприємства, її структурних підрозділів (у тому числі й фінансового), служб та філій, що також створює основу для довірчих відносин із кредиторами та залучення інвестицій. Стійкість діяльності туроператорів є основою стабільності функціонування туристичної сфери. Останніми роками криза туристської промисловості, що виявився у низці банкрутств великих туроператорів, стала очевидною через те, що постраждала велика кількість туристів, і це, своєю чергою, викликало великий резонанс у суспільстві. Створення та просування туристських продуктів реалізується приватним бізнесом. У разі ринкової економіки організація внутрішнього контролю у системі управління туристського бізнесу є додатковим інструментом забезпечення стійкості фінансово-господарську діяльність.

Необхідність створення системи внутрішнього контролю в господарюючому суб'єкті у світовій практиці визнається як об'єктивна необхідність для ефективного функціонування бізнесу, що дає впевненість

у правильності та доцільності управлінських рішень керівництва у досягненні поставлених цілей та завдань, у тому числі отримання максимальної прибутковості та в ефективному та своєчасному подоланні кризових явищ.

Ключові слова: контроль, управління, функція, туроператор, рішення

Sergiy KALINICHENKO

State Biotechnological University

Iryna KRUPITSA

Odessa National Academy of Food Technologies

Oksana BAIRACHNA

Odessa National Academy of Food Technologies

Andrey GRIBINYK

State Biotechnological University

PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL IN THE SYSTEM OF EFFECTIVE MANAGEMENT OF A TOURIST ENTERPRISE

Prerequisites for favorable business development, the establishment of confidence in the financial statements of the enterprise by its users, as well as increasing the competitiveness of the enterprise can be formed in the presence of internal control. This statement is substantiated by the fact that with a rationally organized team of internal control in the enterprise management system it becomes possible to identify problematic aspects of the company, identify deviations from regulations, search for reserves for the use of resources spent in the business entity. In addition, there is an unconditional increase in the quality and efficiency of production areas of the enterprise, its structural units (including financial), services and branches, which also creates a basis for trusting relationships with creditors and attracting investment. Sustainability of tour operators is the basis for the stability of the tourism sector. In recent years, the crisis in the tourism industry, which has manifested itself in a series of bankruptcies of major tour operators, has become apparent due to the large number of tourists affected, and this, in turn, has caused a great resonance in society. Creation and promotion of tourist products is realized by private business. In the case of a market economy, the organization of internal control in the management system of the tourism business is an additional tool to ensure the stability of financial and economic activities.

The need to create a system of internal control in the business entity in world practice is recognized as an objective necessity for the effective functioning of business, which gives confidence in the correctness and appropriateness of management decisions in achieving goals and objectives, including maximum profitability and effective and timely overcoming of crisis phenomena.

Key words: control, management, function, tour operator, decision

JEL Classification: M11

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Операційну та контрольну діяльність пронизує управлінська діяльність - це вплив керуючої системи на об'єкти управління, виходячи з інформаційного обміну та результатів контрольної діяльності. Якщо під час контролю виявлено суттєві відхилення, то керівництво компанії може скоригувати цілі та внести уточнення до планів. Виходячи з описаної моделі, можна сказати, що роль контролю в системі управління компанією визначає його основне призначення: виявити відхилення у діяльності об'єктів управління порівняно із заданою метою керуючої системою; оцінити відхилення з погляду можливості досягнення цілей; передати цю інформацію суб'єктам управління для прийняття рішень та коригування цілей на новий період діяльності. Виходить, що контроль грає роль «зворотного зв'язку» та сприяє цілеспрямованій роботі всіх бізнес-процесів компанії. А також ефективного використання ресурсів, дотримання законодавства, і зрештою — досягнення цілей, що стоять перед компанією загалом.

Аналіз останніх досліджень та публікацій Питання внутрішнього контролю, а саме: теоретичні основи, розвиток методики та організації розглядалися і аналізувалися в працях В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинця, М.Т. Білухи, О.Н.Волкової, Н.Г.Данілочкіної, М.В. Мельник, С.В. Мочерного, Є. В. Мниха, В.В. Сопка В.В. Скобари, Л.В. Сотникової, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета та ін. Увага вчених була зосереджена на особливостях організації внутрішнього контролю, методології його проведення з метою покращення майнового і фінансового стану суб'єктів господарювання.

Проте в працях не в повній мірі були враховані специфічні особливості сучасної ринкової економіки та їх вплив на порядок організації та вибір методологічного інструментарію внутрішнього контролю.

Формулювання цілей статті. Формулювання цілей статті проаналізувати вплив системи внутрішнього контролю на забезпечення ефективного функціонування туристичного підприємства та реалізації потреб користувачів в інформації, яка може бути використана для розробки та обґрунтування адекватних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Організація у процесі ведення діяльності проходить 3 стадії: планування; виконання планів; стадія контролю. На останній стадії контролю виявляються відхилення фактичних даних від запланованих. І проводиться аналіз з погляду можливості досягнення поставлених цілей та завдань.

Насамперед, внутрішній контроль — це контроль, який здійснюється внутрішніми ресурсами організації. На противагу

зовнішнім видам контролю, таким як: законодавче регулювання, контроль із боку зовнішніх контролюючих та перевіряючих органів, внутрішній контроль проводять з ініціативи власника, силами внутрішнього персоналу. Він спрямований на забезпечення безперебійної роботи всіх бізнес-процесів і досягнення цілей організації. Важливо, що сучасний підхід до організації внутрішнього контролю передбачає контроль, який забезпечує: досягнення запланованих показників; відсутність відхилень та нецільового використання коштів; дотримання законодавства; достовірність внутрішньої та зовнішньої звітності. Але й систему виявлення резервів підвищення ефективності діяльності організації та контроль за дотриманням інтересів власників та інвесторів.

Особливість системи внутрішнього контролю туроператора пов'язана зі специфікою його бізнес-моделі та відповідних бізнес-процесів. Туроператор є синергетичним суб'єктом ринку туристських послуг. У цьому туристичний продукт формується туроператором з послуг, що надаються різними об'єктами туристичної промисловості, і комплементарних їм кластерів економіки. Після формування туристичних товарів туроператор доводить їх до кінцевого потенційного споживача. Просування та реалізація туристичного продукту, у свою чергу, є самостійним набором логічно взаємопов'язаних дій та суб'єктів продажу.

Для здійснення функцій управління та контролю необхідно не тільки правильно виділити бізнес-процеси, але й визначити контрольні точки всередині нього, а також контрольні точки між процесами. Тому організація та постановка системи внутрішнього контролю чітко залежить від бізнес-моделі туроператора.

Широта постановки завдань перед системою внутрішнього контролю визначається поглядами менеджерів у частині пріоритетів функціонування та розвитку туристичної фірми, а також їх досвідом, кваліфікацією організації та управління комерційною компанією. У господарській практиці, що склалася, система внутрішнього контролю туроператора не ідентифікується з якоюсь службою, відділом, підрозділом, а являє собою формально позначену і бажано змістовно розвинену бізнес-функцію системи управління туристичної фірми. Навіть якщо окремі працівники туристських фірм вважають, що в їхній господарській практиці відсутній внутрішній контроль, це не так, хоча б через те, що існує система управління туристською фірмою, яка у свою чергу ефективно чи неефективно реалізує певні функції.

Можливості системи внутрішнього контролю забезпечувати ефективне виконання управлінських функцій охоплюють багато сторін

фінансово-господарської діяльності туроператора, а саме: бізнес-планування; бухгалтерський та статистичний облік компанії; внутрішню ревізію, контроль та перевірку; економічний аналіз фінансово-господарської діяльності туристичної фірми; виявлення та оцінку ризиків; організацію та моніторинг системи вхідної, внутрішньої, вихідної інформації; виконання наказів та розпоряджень; контроль грошових потоків підприємства; контроль збереження майна, інтелектуального та людського капіталу туроператора; організацію та контроль документообігу туристичної фірми; оцінку ефективності найму та роботи персоналу; запобігання шахрайським діям та зловживанням, легалізації доходів, отриманих незаконним шляхом; виконання соціальної відповідальності туристичного бізнесу та ін

В даний час базовим орієнтиром стандарту системи внутрішнього контролю виступають положення Концепції COSO, що є інтелектуальним комерційним продуктом приватних організацій США, у вигляді розроблених в письмовому форматі вказівок з управління ризиками, внутрішнього контролю і припинення шахрайських дій. Модель системи внутрішнього контролю COSO представлена взаємопов'язаними компонентами:

1) контрольне середовище - відображає загальну атмосферу в компанії, що впливає на розуміння та виконання процедур контролю її співробітниками. Контрольна середовище включає: чесність та інші етичні цінності організації; організаційну структуру з розподілом повноважень та відповідальності; процедури залучення, розвитку та утримання компетентних працівників; систему мотивацій та заохочень. Контрольне середовище є базисом для інших компонентів внутрішнього контролю;

2) оцінка ризиків - передбачає безперервний процес виявлення та аналізу ризиків, пов'язаних з досягненням цілей компанії і що виникають як від зовнішніх, так і від внутрішніх джерел;

3) контрольні процедури - це заходи, визначені політикою компанії, які забезпечують виконання вказівок керівництва, наприклад, погодження, дозволи, перевірки, звірки, звіти щодо поточної діяльності. Типи контрольних процедур включають оцінку ефективності бізнесу, обробку інформації, фізичний контроль, розмежування повноважень;

4) інформація та комунікація — інформаційні системи відіграють у системі внутрішнього контролю ключову роль, оскільки створюють звіти, що включають фінансову інформацію, а також інформацію щодо операційної діяльності та дотримання процедур законодавства, яка дозволяє керувати бізнесом. Менеджмент повинен отримувати

достовірну інформацію про функціонування компонентів системи внутрішнього контролю як із внутрішніх, так із зовнішніх джерел. Внутрішні комунікації - це засоби, за допомогою яких інформація поширюється та розподіляється в компанії. Вони дозволяють персоналу компанії отримати ясне уявлення про свою роль у системі внутрішнього контролю та ставитись серйозно до своїх обов'язків;

5) моніторинг є оцінкою ефективності функціонування кожного з п'яти компонентів системи внутрішнього контролю. Результати оцінюються на основі критеріїв, встановлених наглядовими та регулюючими органами, менеджментом. Порушення та недоліки доводяться до відома менеджменту.

Одночасне функціонування цих компонентів забезпечує ефективну основу для опису та аналізу системи внутрішнього контролю компанії.

Альтернативою системою внутрішнього контролю COSO, побудованою на процедурах, є система внутрішнього контролю, побудована на бізнес-процесах. За зауваженням О. В. Рожнової, з урахуванням сучасних підходів до архітекtonіки управління на підприємствах, все більш очевидною стала доцільність використання процесного підходу до організації.

Системи внутрішнього контролю, на думку О. В. Рожнової [11], рекомендується вибудовувати за трьома основними напрямками:

- контроль за управлінням організації загалом (діями керівництва компанії, стратегією управління);
- контроль за бізнес-процесами;
- контроль за комунікаціями.

Організація внутрішнього контролю туроператора на основі його бізнес-процесів дає можливість оперативно реагувати на зміну:

- а) умов внутрішнього та зовнішнього середовища бізнесу;
- б) ознак стійкості бізнесу (конкурентоспроможність, маневреність, гнучка структура капіталу, нарощення внутрішньої вартості туристської компанії тощо).

Умовно алгоритм процесного підходу до функціонування системи внутрішнього контролю як бізнес-функції системи управління туроператора включає замкнуту послідовність операцій та дій, що включає такі блоки:

1. Ідентифікація бізнес-процесу.
2. Вибір інструменту внутрішнього контролю.
3. Ідентифікація ризику бізнес-процесу.
4. Оцінка зміни ризику.

5. Оцінка зміни ризику бізнес-процесу на бізнес-підсистему та бізнес-систему.

6. Індикація кризового явища.

7. Розробка пропозицій щодо коригування проблеми.

8. Вибір оптимальної комбінації розв'язання проблеми.

9. Прийняття управлінського рішення.

10. Моніторинг наслідків ухвалених рішень.

Контроль виконання бізнес-процесу (бізнес-операції) реалізується у таких напрямках:

- реальність – засвідчити факт здійснення операції, процесу;
- повнота - підтвердити відсутність перепусток у відображенні скоєних господарських подій, процесів;

- дозвіл – санкціонування менеджментом виконання операції;
- точність - правильність та своєчасність вчинення, відображення, оформлення, оцінки процесу;

- класифікація - виявлення, ідентифікація та систематизація процесу;
- облік - відображення процесу в загальному результаті бізнес-системи;

- періодизація - віднесення господарської події до відповідного відрізка часу;

- документування - оформлення письмово досконалого процесу.

Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною за таких умов:

- контрольне середовище у всіх бізнес-процесах прозоре;
- контрольні процедури працюють згідно із заданими вимогами;
- контроль проводиться регулярно;

- є докази здійснення кожної контрольної процедури відповідним виконавцем;

- проводяться регламентовані процедури моніторингу недоліків контрольних дій, розробляються та проводяться заходи щодо усунення виявлених недоліків.

Система внутрішнього контролю як бізнес-функція системи управління туроператора функціонує насамперед на користь бізнесу, його власників і є внутрішньогосподарським контрольним інструментарієм стійкості туристичної системи.

Система ризик-орієнтованого внутрішнього контролю туроператора, інтегрована з державним наглядом над діяльністю туроператорів загалом, може дозволити функціонувати туристичній системі більшою мірою передбачувано, отже, стійко. Відсутність будь-якого контролю незалежно від напрямів діяльності загальмовує процес розвитку організації і навіть зовсім зупиняє його.

Так, наприклад, якщо малі підприємства туристичної сфери будуть повністю зосереджені лише на захисті активів та недопущенні шахрайства і при цьому не думатимуть про мотивацію співробітників, це призведе у свою чергу до плинності кадрів, зниження ініціативи працівників та інше. Якщо направити контроль лише на оптимізацію оподаткування і приділяти увагу забезпеченню організації управлінського обліку, то менеджеру організації не потрібно очікувати володіти точними даними для необхідної аналітичної роботи, застосовуючи результати яких можна досить швидко реагувати зміну зовнішньої та внутрішньої середовища.

Можна виділити такі заходи для підтримки безпечного функціонування організації:

- ✓ посилення контролю за збереженням документів та доступу до них у внутрішніх регламентах організації, печаток, довіреностей, уважне ознайомлення відповідальних осіб із договорами, що підписуються;

- ✓ контроль за переміщенням майна в реєструвальному органі, а також наявність письмової заяви про відмову в скоєнні будь-яких дій з особистим рахунком власника без його особистого підпису;

- ✓ захист внутрішньої бухгалтерської фінансової звітності організації, інформації, що є комерційною таємницею, а також постійне подання оперативних звітів служби економічної безпеки організації перед керівництвом організації; ості

- ✓ постійний контроль та аналіз кредиторської заборгованості з метою захисту себе від скуповування всіх боргів та тиску на управління компанії;

- ✓ постійний аналіз конкурентного середовища;

- ✓ оцінка відданості працівників та боротьба з корупцією на місцях.

На стадії (або стадіях) організації та регулювання реалізації управлінських рішень контроль необхідний для правильності ходу реалізації, для досягнення необхідних результатів. У той самий час, необхідний контроль щодо раціональності здійснення організації та регулювання.

На стадії обліку забезпечується:

- 1) контроль за наявністю та рухом майна;

- 2) контроль за раціональним використанням виробничих ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів та кошторисів;

- 3) контроль за станом виданих та отриманих зобов'язань;

- 4) контроль за доцільністю та законністю господарських операцій організації тощо.

Дані обліку є інформаційною базою для контролю. З іншого боку, необхідний контроль щодо якості самого обліку.

Завершальна стадія циклу процесу управління – аналіз, тобто оцінка інформації про результати виконання управлінських рішень з урахуванням її розкладання різні складові та його співвіднесення між собою. Контроль та аналіз глибоко інтегровані. Так, дані контролю часто є основою щодо аналізу. З іншого боку, на стадії аналізу реалізуються контрольні функції. Наприклад, контроль щодо ступеню забезпеченості запасів і витрат джерелами формування. Методи аналізу є стадіями здійснення контрольної діяльності, на яких, узагальнено кажучи, оцінюється ступінь наближення фактичних результатів до кінцевого пункту будь-якої управлінської програми, незалежно від того, викладена вона в загальних або конкретних висловлюваннях. Також потрібний контроль якості проведення аналізу.

Ефективність роботи суб'єктів господарювання багато в чому залежить від постійного контролю, оскільки він покликаний виявляти недоліки та порушення, а також застерігати від них та сприяти своєчасному їх усуненню.

Висновки з даного дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі. Внутрішній контроль є одним з важливих аспектів управління підприємством, адже саме він забезпечує перевірку виконання та ефективності управлінських рішень, контроль за наявністю та використанням матеріальних ресурсів, а також виявлення та усунення відхилень у фінансовій діяльності та системі бухгалтерського обліку підприємства. Він являє собою систему спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням з метою об'єктивної оцінки результативності й ефективності діяльності, встановлення законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереження власності, виявлення внутрішніх резервів і підвищення ефективності діяльності.

© *Калініченко С.М., Крупица І.В., Байрачна О.К., Грібнік А.В., 2022*

ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія і аудит : підруч. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Укр. акад. оригінальних ідей, 2005. 888 с.
2. Гомберг Л.И. Значение контроля // Счетоводство. 1897. № 19—20.

3. Корінко М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / К. : Інформат.–аналіт. агентство, 2007. – 429с.
4. Максимова В. Ф. Реалізація стратегії підприємства в системі контролю та аудиту Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. 2012. Вип. 39. - С. 89-93.
5. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. з англ. М: Издательство "Дело", 2019. - 672 с.
6. Овсийчук В.Я. Формирование системы внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных организациях: Монография. М.: Издательско - книготорговая корпорация «Дашков и К», 2006. - 347 с.
7. Петракова Н. И. Проблемы и перспективы развития внутреннего контроля на предприятии // Молодой ученый. 2018. №13. — С. 257-260.
8. Практичні вказівки щодо впровадження фінансового управління і контролю та посилення управлінської підзвітності (відповідальності) в органах державної влади України. Посібник для керівників установ та державних внутрішніх аудиторів. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084>
9. Савченко Р.О. Організація системи внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. 2013. Вип. 2. С. 296-302.
10. Internal Control – Integrated Framework / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [Electronic resource]. NY, 1992. Retrieved from : <http://www.coso.org>
11. Бухгалтерская информационная система современности : монография / О. В. Рожнова [и др.] ; под ред. Т. М. Мезенцевой, В. В. Богатырёвой. Витебск : ВГУ имени П. М. Машерова, 2019. – 311 с.

REFERENCES

1. Bilukha, M. T. and Mykytenko, T. V. (2005), *Finansovyj kontrol: teoriia, reviziia i audyt* [Financial control: theory, revision and audit]. Ukr. akad. oryhinal'nykh idej. Kyiv, Ukraine.
2. Homberh, L.Y. (1897), "The value of control". *Schetovodstvo*, vol. 19-20, pp. 219-222.
3. Korin'ko, M. D. (2007), *Kontrol' ta analiz diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia v umovakh ii dyversyfikatsii: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia* [Control and analysis of business entities in the conditions of

its diversification: theory, methodology, organization], Informat.–analit. ahentstvo, Kyiv, Ukraine.

4. Maksimova, V. F. (2012), “Implementation of enterprise strategy in the control and audit system”, *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii. Serii ekonomichna*, vol. 39, pp. 89-93.

5. Meskon, M. Al'bert, M. and Khedoury, F. (2019), *Osnovy menedzhmenta* [Fundamentals of Management], Yzdatel'stvo “Delo”, Moscow, Russia.

6. Ovsyichuk, V.Ya. (2006), *Formyrovanye systemy vnutrykhozijstvennoho kontroliu v sel'skokhozijstvennykh orhanyzatsiyakh* [Formation of on-farm control system in agricultural organizations], Yzda-tel'sko - knyhotorhovaia korporatsiya “Dashkov i K”, Moscow, Russia.

7. Petrakova, N. Y. (2018), “Problems and prospects for the development of internal control in the enterprise”, *Molodoj uchenyj*, 13, pp. 257-260. Ukraine.

8. Yevropejs'kyj instytut derzhavnoho upravlinnia ta audytu (2015), “Practical guidance on the implementation of financial management and control and strengthening of managerial accountability (responsibility) in government bodies of Ukraine. A Manual for Heads of Institutions and Public Internal Auditors”, available at: <http://dkrs.kmu.gov.ua/kru/doccatalog/document?id=134084> .

9. Savchenko, R.O. (2013), “Organization of the internal control system based on a risk-oriented approach”, *Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*. Ser.: Bukhhalters'kyj oblik, kontrol' i analiz, vol. 2, pp. 296-302.

10. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992), “Internal Control – Integrated Framework”, available at: <http://www.coso.org> .

11. Bukhhalterskaia ynformatsyonnaia systema sovremennosty : monohrafiya(2019) / O. V. Rozhnova [y dr.] ; pod red. T. M. Mezentsevoi. Vytebsk : VHU ymeny P. M. Masherova – 311 s.

Стаття надійшла до редакції 10.03.2022