

УДК 005.935

МІСЦЕ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Булкот Г.В., к.е.н.

ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"

В статье исследованы общие цели, которые преследует руководство предприятия при разработке эффективной системы внутривладельческого контроля. Рассмотрена классификация внутривладельческого контроля по целевому назначению. Исследована сравнительная характеристика внутривладельческого контроля и внешнего аудита.

Ключевые слова: внутривладельческий контроль, внешний аудит.

In this article the general objects, pursued the top management while developing an effective internal control system, are investigated. The classification of internal control according to the purpose is proposed. The comparative analysis of internal control and external audit is investigated.

Key words: internal control, external audit.

Постановка проблеми. Питання організації служби внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством являє собою досить складну наукову та практичну проблему. Прийняття управлінських рішень на вибір і здійснення заходів для підприємства та впровадження даного відділу залежить від умов, що склалися в кожному конкретному підприємстві, у тому числі: виду діяльності, перспективних і поточних цілей підприємства, розуміння адміністрацією ролі та місця внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством, а також цілей і характеру, розв'язуваних їм завдань, кваліфікації персоналу та інших умов. Першими оцінили важливість створення служби внутрішньогосподарського контролю кредитні установи, які вважають, що даний відділ відіграє важливу роль як власний консультант підприємства. Тому, цей відділ не тільки направляє діяльність підприємства в області ризиків і систем внутрішньогосподарського контролю, але і допомагає керівництву справлятися з іншими різноманітними стратегічними завданнями: від забезпечення надійності фінансової інформації до зосередження зусиль на плідному та ефективному використанні ресурсів з метою поліпшення якості та підвищення продуктивності і рентабельності. Впровадженням внутрішньогосподарського контролю є не менш важливим і на інших підприємствах, що здійснює інші види підприємницької діяльності, особливо виробничу. Тому, останнім часом багато підприємств через об'єктивні причини приділяють все більшу увагу питанням функціонування внутрішньогосподарського контролю.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Вагомим внеском у розвиток внутрішньогосподарського контролю стали роботи таких зарубіжних авторів, як: Д. Кіланда, Г. Мюллер, Дж. Робертсона, Р. Ентоні [2], а також вітчизняних учених – Є. Калюга, М. Білуха [1], В. Максимова [3] та ін. Опубліковані ними роботи стосуються окремих аспектів вдосконалення внутрішньогосподарського контролю. Разом із тим, теоретичні, організаційно-методичні питання вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві у вітчизняній науковій літературі відображені недостатньо.

Мета дослідження. Висвітлити основні питання вдосконалення внутрішньогосподарського контролю, проаналізувати їх у контексті вироблення комплексного науково-методичного підходу до проблеми, а також розробка перспективних напрямів та відповідних заходів її проведення.

Виклад основного матеріалу. При організації та впровадженні служби внутрішньогосподарського контролю адміністрації підприємства необхідно забезпечити дотримання ряду специфічних принципів, що є основою доцільності та ефективності його функціонування, без яких діяльність даної служби не буде відповідати своїй основній меті.

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.

Для досягнення перерахованих вище цілей необхідною умовою є погодженість системи бухгалтерського обліку та системи внутрішньогосподарського контролю. Керівництво підприємства зобов'язане забезпечити на належному рівні таку систему внутрішньогосподарського контролю, що була б достатньою для того, щоб:

- у фінансовій звітності було включено все, що повинно бути в неї включено, і не включено нічого з того, що не повинно бути в неї включено, а те, що включено у звітність, було б правильно визначено, класифіковано, оцінено та зареєстровано;

- фінансова звітність давала вірне та об'єктивне подання про підприємство в цілому;
- комп'ютерні програми, що контролюють функціонування облікової системи, що включають формування первинних документів, їхній аналіз і рознесення за рахунками, які не могли бути фальсифіковані;
- кошти підприємства не могли бути незаконно привласнені або неефективно використані;
- всі відхилення від планів вчасно виявлялися, аналізувалися, а винуваті несли відповідальність;
- внутрішня звітність оперативно передавалася особам, уповноваженим приймати управлінські рішення, для її оптимального використання.

З перерахованих вище завдань керівництва підприємства під час підприємства внутрішньогосподарського контролю видний нерозривний зв'язок системи внутрішньогосподарського контролю із системами обліку: фінансовим, управлінським, податковим обліком і іншими.

Як видно з поставлених завдань, створення системи внутрішньогосподарського контролю досить складний процес, а сама система внутрішньогосподарського контролю – це складний і тонкий організм, невід'ємними частинами якого є всі підрозділи підприємства, всі сфери його діяльності та діяльність кожного працівника підприємства. Система внутрішньогосподарського контролю – це своєрідна організація всередині підприємства.

Система внутрішньогосподарського контролю підприємства представляє набір конкретних методик і процедур, розроблених для забезпечення керівництва гарантіями, що будуть успішно досягнуті. Дані методики та процедури зветься контрольними моментами, і всі вони в сукупності утворюють систему внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Таким чином, автор даного дослідження виділяє наступні цілі, які переслідує керівництво підприємства під час розробки ефективної системи внутрішньогосподарського контролю:

1. Забезпечення надійності інформації, яка використовується для прийняття управлінських рішень, тобто надана інформація повинна бути вільною від помилок і упередженості. Поняття надійності містить у собі такі характеристики, як повнота, обачність, нейтральність, точність подання та утримування.

2. Забезпечення збереження активів і документів підприємства. Система внутрішньогосподарського контролю створюється для запобігання випадків прямого розкрадання матеріальних і фінансових ресурсів підприємства, а також випадків шахрайства, які містять у собі одержання будь-яких цінностей шляхом обману.

У цей час у зв'язку з поширенням комп'ютерних систем особливе значення мала необхідність розробки заходів для забезпечення збереження деяких активів і реєстрів, що зберігаються на машинних носіях. Більші обсяги економічної інформації, що мають комп'ютерне подання можуть бути знищені або сфальсифіковані, якщо не застосовувати додаткових заходів за забезпеченням їхнього збереження.

3. Забезпечення ефективності господарської діяльності підприємства. Система внутрішньогосподарського контролю створюється для:

- усунення невиробничих витрат у всіх областях функціонування підприємства;
- забезпечення ефективності функціонування засобів підприємства;
- узгодження політики управління в області планування, довгострокового прогнозування, бюджетування, виробництва, фінансової діяльності та інше;
- своєчасного виявлення всіх відхилень від планів, їхнього аналізу та вживання коригувальних заходів;
- вірного та об'єктивного подання фінансової інформації.

4. Забезпечення відповідності запропонованим керівництвом специфічних процедур і правил, а також обліковими принципами. Для успішного досягнення цілей підприємства адміністрація встановлює певні правила та методики, які стосуються політики підприємства в області закупівлі матеріальних цінностей, реалізації продукції, інвестицій, підбора та навчання кадрів і інше. Система внутрішньогосподарського контролю повинна забезпечити необхідний ступінь впевненості в тому, що персонал підприємства впливає з запропонованих правила та процедур.

5. Забезпечення виконання положень законодавства та нормативних актів у різних аспектах діяльності підприємства. Згідно закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями) за організацію бухгалтерського обліку та за складання звітності несе відповідальність керівник підприємства, отже, саме на керівництві підприємства лежить відповідальність за створення системи внутрішньогосподарського контролю. Головний бухгалтер відповідає за дотримання вимог і правил законодавчих і нормативних актів за веденням бухгалтерського обліку.

6. Зниження витрат на проведення зовнішнього аудиту. Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-XII (із змінами та доповненнями), визначені критерії діяльності економічних суб'єктів, за якими їхня фінансова звітність підлягає обов'язковій щорічній аудиторській перевірці. Загальновідомо, що чим ефективніше система внутрішньогосподарського контролю на під-

приємстві, тим більша довіра їй робити зовнішній аудит, тим самим скорочуючи час і, відповідно, витрати на проведення зовнішньої аудиторської перевірки.

Рішення кожної з перерахованих вище завдань має важливе значення в практичній діяльності. Найбільш трудомістким є завдання забезпечення надійності інформації, наданої керівництву для прийняття рішень, таким чином, внутрішньогосподарському контролю необхідно приділяти увагу формуванню надійної інформації, вільної від помилок і упередженості.

Необхідно підкреслити, що внутрішньогосподарський контролер є лише суб'єктом регулювання системи внутрішньогосподарського контролю, своєрідним "наглядним" органом всередині підприємства. Внутрішньогосподарський контроль – це насамперед операція за діагностикою, яка спрямована на оцінку та аналіз відхилень і ризиків, відхилень тим часом, "що повинно бути" (комплекс встановлених норм, що лежать в основі діяльності підприємства, і тим, "що є" (реальне функціонування та результати).

У працях західних аудиторів-практиків широко використовується поняття "система внутрішньогосподарського контролю" при викладі алгоритму дій кваліфікованого аудитора. Так, основними факторами, які повинні бути розглянуті при оцінці системи внутрішньогосподарського контролю – це середовище контролю, середовище впливу на ланку управління, місце підприємства в економічному середовищі, в якому воно функціонує.

Таким чином, класифікуючи контроль за суб'єктами контролю правомірно представляти внутрішньогосподарський контроль як складову частину державного контролю. Тому, суб'єктом внутрішньогосподарського контролю є не держава, а саме підприємство, причому це відноситься як до державних підприємств, так і до нових організаційних структур: кооперативам, акціонерним товариствам, малим і спільним підприємствам. При класифікації контролю за джерелами даних доцільно виділяти в окрему позицію змішаний контроль, маючи на увазі під цим поняттям лише спільне використання засобів і способів як документальної, так і фактичної перевірки. При класифікації контролю за формами його підприємства неправомірно змішувати дві самостійних ознаки, як форми контролю та методи його здійснення. Тому, форми контролю та способи – це абсолютно різні поняття, тому класифікувати їх потрібно обособлено, за двома принципово відмінними ознаками. Класифікуючи контроль за часом здійснення контрольних функцій, багато авторів правомірно підрозділяють контроль на первинний, поточний і підсумковий. Важливість поточного контролю визначається, тим, що він покликаний контролювати дії під час здійснення господарської або виробничої операції, і спрямований на оперативне усунення виявлених недоліків.

Узагальнивши ряд найбільш повних класифікацій контролю та, виключивши з них "ознаки-дублери, що зустрічаються", виділимо найбільш важливі ознаки, які повинні бути покладені в основу класифікації: за суб'єктами контролю; за джерелами даних; за формами підприємства контролю; за повнотою охоплення; за часом здійснення контрольних процедур; за періодичністю проведення; за способами здійснення.

Класифікація видів і форм економічного контролю представлена на рис. 1.

Серед класифікаційних груп економічного контролю, що виділилися, найбільший інтерес викликає внутрішньогосподарський контроль, дослідження якого недостатньо представлені в сучасній економічній літературі. Внутрішньогосподарський контроль є базисом для прийняття управлінських рішень і має першорядне значення для господарської діяльності суб'єктів. Тому, доцільно більш глибоко розглянути сутність внутрішньогосподарського контролю та дати йому класифікаційну основу.

Тому, автором даного дослідження розроблена класифікація внутрішньогосподарського контролю за цільовим призначенням, як системи для більш детального вивчення аспектів господарської діяльності, що дозволяють визначити та виявити резерви підвищення ефективності виробництва (рис. 2).

Представлена схема (рис. 2) дозволяє констатувати наступне:

- контроль в інтересах власника дозволяє одержати інформацію про майновий стан об'єкта та ефективність його функціонування;
- контроль в інтересах керівництва охоплює питання фінансової діяльності, які аналізуються для прийняття правильних управлінських рішень із метою підвищення доходу діяльності підприємства;
- правовий контроль покликаний забезпечувати відповідність укладених договорів за господарською діяльністю Цивільного кодексу та закони України;
- управлінський контроль дозволяє контролювати склад і розмір елементів витрат, що формують собівартість зробленої продукції (робіт, послуг), сприяє витратам сировини та матеріалів, трудових і грошових ресурсів;
- технологічний контроль є новим в аудиті та контролі підрозділом. Він припускає перевірку на відповідність рівня техніки та технології, яка застосовується на підприємстві і технологічній політиці підприємства. Він заснований на порівнянні рівнів технологічного забезпечення підрозділів, їхнього аналізу та вироблення конкретних заходів щодо усунення вузьких місць;

- ревізія здійснюється в акціонерних товариствах відповідно до законодавства та проводиться ревізія фінансово-господарської діяльності не рідше одного разу в рік. У більшості випадків робота, яка носить формальний характер і не приносить очікуваний акціонерами результат;
- операційний контроль покликаний аналізувати господарські операції діяльності економічного суб'єкта відповідно до нормативних документів і законодавства України, сприяє збереженню та використанню активів підприємства;
- податковий контроль спрямований на забезпечення поточних зобов'язань перед бюджетом, що виникають при здійсненні виробничо-фінансової діяльності підприємства.

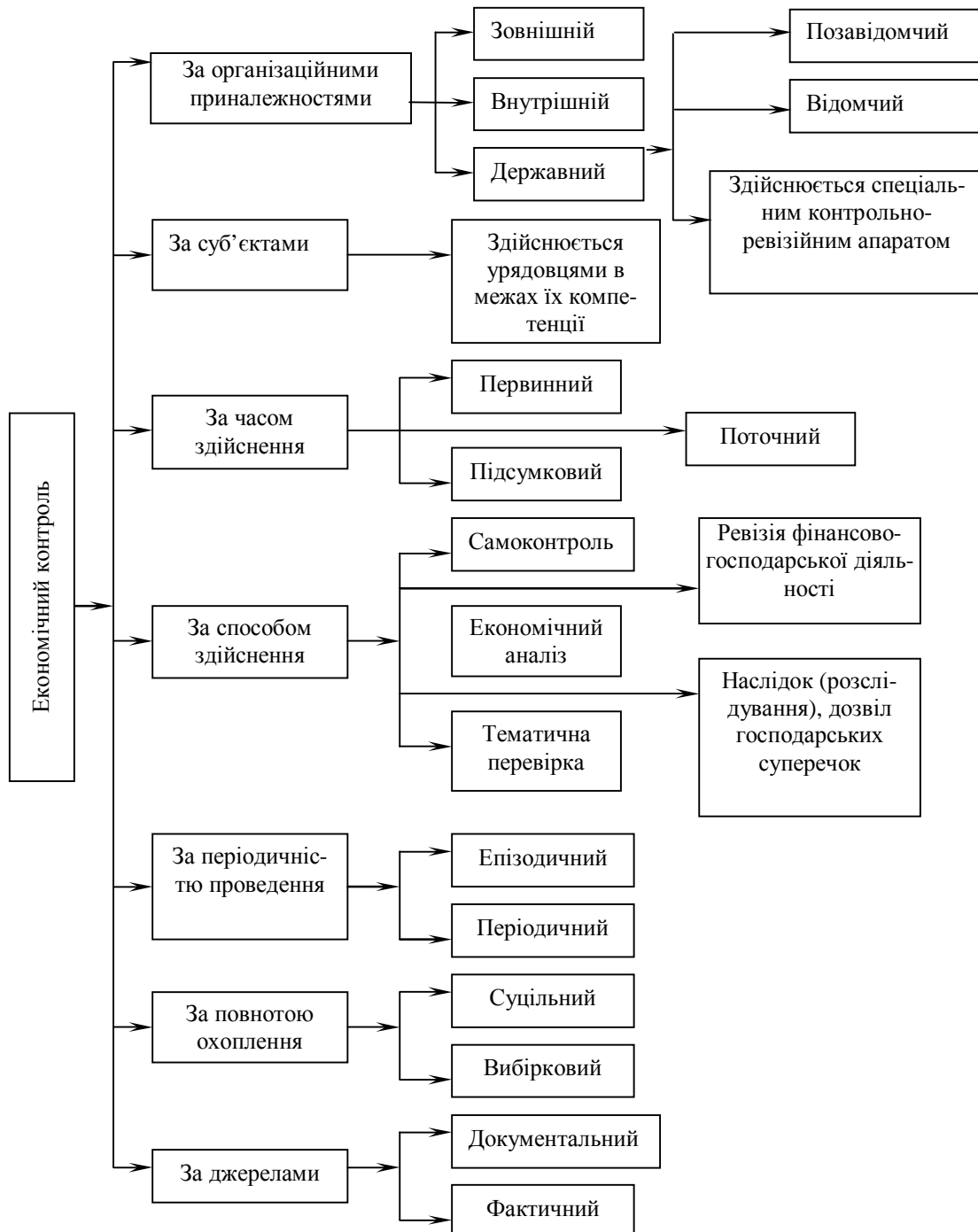


Рис. 1. Класифікація видів і форм економічного контролю

Необхідно відзначити, що функція контролю в цей час здобуває велике значення. Контроль покликаний постійно подавати інформацію про стан функціонування параметрів не тільки внутрішнього, але й зовнішнього середовища. Контроль починається з одержання інформації про фактичний і прогнозований стан об'єкта обліку та закінчується прийняттям управлінських рішень. Сама природа контролю повинна перетерпіти істотні зміни: з одного боку, займатися фіксуванням і оцінкою фактів, що

відбулися у діяльності підприємства з метою регулювання відхилень від заданої траєкторії; з іншого боку, необхідний зсув контролю у бік випереджального, перспективного контролю з метою фіксування дійсних і майбутніх змін об'єктів обліку для прийняття управлінських рішень.

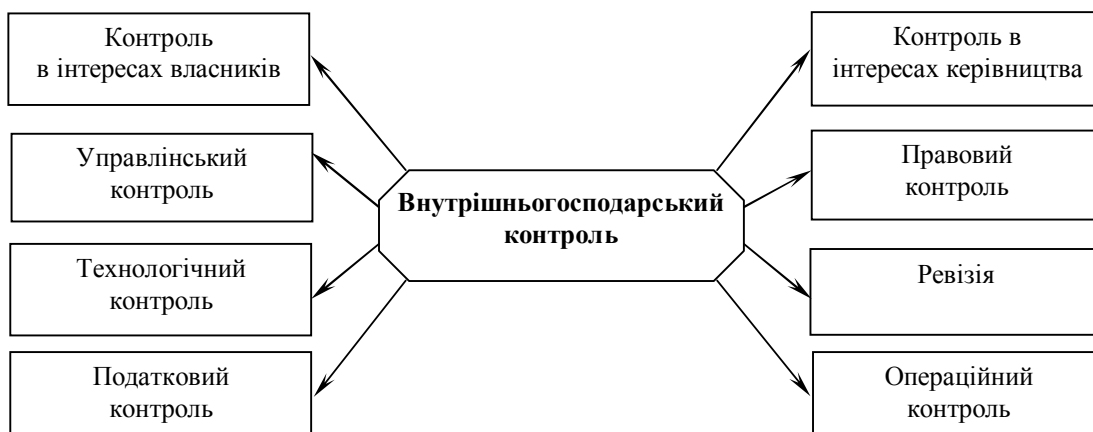


Рис. 2. Класифікація форм і способів внутрішньогосподарського контролю за їхніми цільовими призначеннями

Широко відомий розподіл контролю на первинний, поточний і підсумковий. На підставі аналізу сформулюємо основні вимоги до втримування контролю відповідно до умов ринкової економіки.

Первинний контроль здійснюється перед здійсненням операцій, на стадії висновку договорів на поставку товароматеріальних цінностей, надання послуг, договорів на реалізацію готової продукції. Первинний контроль попереджає недоцільні видатки, виплати, втрати.

Поточний контроль повинен здійснюватися в процесі виробництва, він дозволяє вчасно вжити заходів щодо усунення недогляду у фінансово-господарській діяльності підприємства, що суперечать законодавчим актам.

Підсумковий контроль здійснюється після здійснення фінансово-господарських операцій. На підставі даних бухгалтерського обліку здійснюють аналіз господарсько-фінансової діяльності, виявляють фактори, що впливають на відхилення фактичних показників від нормативних, передбачених кошторисами, розробляють заходи щодо їхнього усунення.

Внутрішньогосподарський контроль на основі проведеного аналізу дає рекомендації щодо вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю, але він не може прямо замінити їх, тому що ці рекомендації керівництво може прийняти або не прийняти. Служба внутрішньогосподарського контролю, як показує досвід закордонних компаній, повинна: сформулювати для кожного підрозділу підприємства набір параметрів, що перевіряють; розробити рекомендації, правила, норми та стандарти для виконання структурними підрозділами і підприємством в цілому цих параметрів; здійснювати оцінку якості інформації, виданою управлінською інформаційною системою, управлінське консультування; надавати рекомендації з усунення можливо наявних негативних явищ; аналізувати контрольні системи, що забезпечують реалізацію облікової, фінансової політики підприємства, виконання планів, дотримання законодавчих актів; оцінювати ефективність виробничої діяльності; перевіряти якість прогнозів про продаж, фінансові результати.

Отже, функції внутрішньогосподарських контролерів містять у собі: завдання контрольного характеру; завдання економічної діагностики; вироблення фінансової стратегії; маркетингові дослідження; управлінське консультування; оптимізацію розрахунків з бюджетом при строгому дотриманні податкових і інших фінансових зобов'язань; підтвердження точності та вірогідності використовуваної керівництвом інформації для прийняття рішень; недопущення збиткової діяльності; контроль за збереженням активів; оцінку якості інформації, яка видається управлінською інформаційною системою та ряд інших функцій.

Функції внутрішньогосподарського контролю багато в чому тотожні з функціями зовнішнього аудиту, але вони мають й істотні відмінності (табл. 1).

Представлена інформація дозволяє оцінювати та порівнювати важливість функцій зовнішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю. В основу характеристики функцій покладені основні порівнюючі ознаки, які представляють спільність та розходження характерних позицій.

Висновки. Огляд досвіду досліджень з питань внутрішньогосподарського контролю в управлінні підприємством здійснений у статті може бути покладена в подальші розробки спрямовані на впровадження результатів даного дослідження в практику у вигляді єдиної методики внутрішньогосподарського контролю.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика функцій внутрішньогосподарського контролю та зовнішнього аудиту

Порівняльні ознаки	Внутрішньогосподарський контроль	Зовнішній аудит
1. Функції контролю	Визначаються керівництвом для визначення ефективності структури внутрішньогосподарського управління.	Визначаються договором між підприємством й аудиторською фірмою (аудитором), програмою аудиторської перевірки.
2. Об'єкт	Система контролю над дотриманням порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішньогосподарського контролю.	Система обліку та внутрішньогосподарського контролю, звітність економічного суб'єкта.
3. Ціль	Попередження формування недостовірної фінансової звітності, допомога фахівцям ефективно виконувати свої функції.	Визначається законодавчими актами за аудиторською діяльністю: оцінка вірогідності фінансової звітності; дотримання принципів бухгалтерського обліку та законодавства України при здійсненні господарських операцій.
4. Прийоми контролю	Вибираються самостійно у відповідності.	Вибираються самостійно відповідно стандартів аудиторської діяльності "Аудиторські докази".
5. Вид діяльності	Виконавська.	Підприємницька.
6. Організація контролю	Виконання конкретних завдань керівництва.	Визначається аудиторською організацією, виходячи із загальноприйнятих правил аудиторської діяльності.
7. Взаємини	Співпідпорядкованість керівництву підприємства, незалежність у судженнях і висновках. Може бути структурним підрозділом економічного суб'єкта або співробітником аудиторської організації.	Незалежність від економічного суб'єкта, рівноправне партнерство.
8. Особи, що здійснюють перевірку	Співробітники, що перебувають у штаті підприємства, підлегли керівництву підприємства або співробітникам аудиторської організації, що працюють за договором внутрішнього аудита.	Незалежні аудитори, що мають кваліфікаційний атестат, ліцензію на право заняття цим видом діяльності.
9. Кваліфікація	Вимоги визначаються керівництвом економічного суб'єкта.	Регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ (із змінами та доповненнями).
10. Оплата	Нарахування заробітної плати за штатним розкладом.	Оплата послуг з договору з економічним суб'єктом.
11. Відповідальність	Перед власниками економічного суб'єкта за належне виконання своїх функцій і недотримання конфіденційності.	Перед власниками економічного суб'єкта та третіх осіб, що найняли його, за некваліфіковане проведення перевірки, консультаційних послуг і недотримання конфіденційності.
12. Періодичність	Безперервний у часі.	Є періодичним, здійснюється з річним інтервалом або за бажанням економічного суб'єкта.
13. Методи збору доказів	Можуть бути однаковими при рішенні однотипних завдань. При необхідності застосовуються при внутрішньогосподарському контролі наступні методи: зустрічна перевірка документів; лабораторний аналіз; контрольні перевірки; й інші.	
14. Звітність	Перед власником і виконавчим органом економічного суб'єкта.	Перед керівництвом аудиторської фірми, виконавчим органом економічного суб'єкта.

ЛІТЕРАТУРА

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. / М.Т. Білуха – К.: ПП "Влада", 1996. – 348 с.
2. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максимова – К.: АБІО, 2005. – 264 с.