

УДК 657

Бутинець Т.А., к.е.н., доцент, докторант
Житомирський державний технологічний університет

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ФІРМИ

© *Бутинець Т.А.*

Розглядається проблема створення системи внутрішнього контролю на фірмі, пропонуються відповідні підходи.

The problem of a system of internal control in a firm offer relevant approaches.

Рассматривается проблема создания системы внутреннего контроля на фирме, предлагаются соответствующие подходы.

Постановка проблеми. Контрольна діяльність, що здійснюється на підприємстві, визначена організаційними правилами, які відповідним чином детально визначають: суб'єктів контролю, об'єкти контролює як контролює, де і коли повинен бути проведений контроль. Отже, можна говорити, що контрольна діяльність здійснюється конкретними особами за допомогою певних матеріальних засобів, і що процес контролю проводиться відповідно до правил і способів. Всі ці елементи як такі, що відокремлені в певний спосіб, дають змогу створити упорядковану систему. Ця система елементів для реалізації контрольних завдань визначається як “система контролю”.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання ВК цікавить багатьох дослідників: Гутцайт Е.М., Корінко М.Д., Кочерин Е.А., Мельник М.В., Риггс Дж. Але більшість із названих авторів не торкаються проблеми створення СВК на фірмі.

Викладення основного матеріалу дослідження. Реальне функціонування системи внутрішнього контролю (надалі – СВК) створює умови для того, щоб відповідальні особи за управління підприємством отримували інформацію про потенційні загрози, що виникають чи з характеру проведених операцій, чи зі способу організації і управління підприємством. Необхідною умовою функціонування системи контролю є найбільш максимальна діяльність як людей, так і функціонування кожної необхідної

складової цієї системи.

Внутрішній контроль підпорядкований цілям і прагненням керівництва підприємства, здійснює оцінку щодо виконання поставлених рішень. Звідси кожний процес управління можна представити як безперервний процес прийняття рішень і здійснення контролю за їх виконанням. Отже, йде мова про кібернетичний¹ зворотний зв'язок між рішенням і контролем. Це підкреслює службу, але разом з тим активну роль контролю в системі управління підприємством.

Внутрішній контроль на підприємстві має сприйматися як постійна, самостійно і правильно діюча, комплексна, організована система, тобто структурно впорядкована організаційна система. Така система елементів, яка пов'язана із функціонуванням усього підприємства і слугує для реалізації функції контролю, називається системою внутрішнього контролю (надалі – СВК). Вона складається із взаємопов'язаних та взаємодоповнюючих одне одного елементів, ланок контролю та контрольних дій. Елементи системи контролю є взаємозалежними і пов'язані з окремими складовими підприємства та іншими функціями управління.

До основних елементів системи та середовища контролю належать: люди, які наділені відповідною компетентністю та вмінням (людський фактор); контрольні норми; процедури контролю; організаційно-технічні засоби та інструменти контролю; зв'язки між окремими елементами системи контролю підприємства та різними видами контролю; система економічної інформації; система взаємної комунікації; зв'язки і контакти між системою контролю і складовими елементами організації.

Г. Фейоль (H. Fayol), надаючи визначення контролю, зазначив, що *“Контроль стосується всього – речей, людей і діяльності”*. Окрім цього, рисами добре функціонуючої системи контролю мають бути: постійність дії; систематичність; охоплення

¹ Кібернетика – наука, яка досліджує явища управління і інформування, запропонована Norbertem Wienera в книзі “Кібернетика” в 1948 році. Автори цієї науки довели, що всі види, які володіють здатністю до саморегуляції, контролюються зворотними зв'язками інформації, яка виявляє помилки на дорозі до мети і пропонує дії для коригування.

всіх операцій та сфер діяльності; розподіл функцій; розподіл постановчих, виконавчих і облікових рішень, а також в міру можливості певний автоматизм (самостійність контролю), який виникає в результаті правильної організації і структури управління; повнота, суттєвість і докладність.

З одного боку, СВК має розпізнавати ризики, а з іншого – через відповідні процедури і методи – обмежити їх величину. Має діяти еластично: по-одному реагувати, коли відхилення є одиничними, і по-іншому, коли вони стають частими або розповсюдженими та постійно за принципом негайного *зворотнього зв'язку*.

Слабкість системи контролю і нагляду виражається в організаційній і кадровій обмеженості підрозділів внутрішнього контролю та їх в основному тимчасовій діяльності, внаслідок чого лише невелика частина рішень, які ухвалюються, наприклад, чиновниками, піддається поточному контролю. Це призводить до того, що існує невелика можливість виявлення помилкових рішень, непотрібних для суспільного чи державного інтересу. Організаційну структуру СВК представлено на рис. 1.

Окремий відділ внутрішнього контролю (надалі – ОВВК). Ядром СВК є окремий, спеціалізований відділ контролю (посада). Його існування, як показує практика, є необхідним, особливо у випадках виникнення перевитрат, розкрадання майна, коли вимагаються професійні знання. Мова йде про фахове забезпечення підтверджень і підготовки матеріалів із даної справи для направлення до службового або судового процесу.

Очевидним є те, що той, хто спричинив неточності, господарські порушення, можливі загрози або допустив до їх виникнення, не бажає їх виявляти. Такі дії бере на себе спеціальний підрозділ контролю.

Підрозділ господарського контролю як вид інституційного контролю виконує провідну роль у сфері координації контрольних функцій інших складових елементів СВК. Повинен сприяти покращанню організаційного порядку, посиленню профілактики і попередженню неправомірних дій, а також підвищення виконавчої дисципліни з виконання обов'язків іншими організаційними підрозділами підприємства. Функції даного підрозділу необхідно відобразити у внутрішніх інструкціях підприємства.

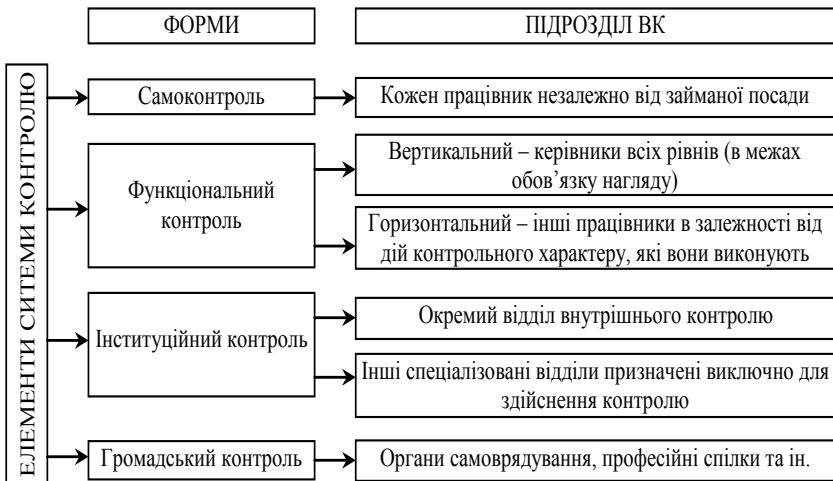


Рис. 1. Організаційна структура системи внутрішнього контролю

Джерело: Власна розробка.

У сферу діяльності цього підрозділу входять всі здійснені на підприємстві загальногосподарські, фінансові, технічні і технологічні процеси, а також організаційні, які стосуються як основної діяльності (виробничої, надання послуг, торговельної) так і інвестиційної, фінансової, розпорядження спеціальними фондами тощо. Окрім зазначених операцій, контролю підлягають ще майнові та фінансові результати, які відображають господарські процеси, а також первинні та зведені документи та звітність підприємства.

Предметом контролю повинні бути також обов'язкові норми, які застосовуються для оцінки здійснених або відкоригованих операцій, з метою можливого наведення критичних зауважень і побажань, які стосуються виявлених непорозумінь, або негативного впливу цих норм на подальший запланований технічно-організаційний і економічно-фінансовий розвиток підприємства.

Інституційний контроль, передусім є підрозділом

господарського контролю, який перевіряє легальність здійснених операцій, їх ціль і дійсність, щоб вчасно повідомити керівництво про господарські порушення. Він має забезпечувати управлінських персонал, перевіреною інформацією, яка стосується рівня відповідності, характеру, виду і величини наслідків, а також причин відхилень між прийнятим рішенням і реальним станом його виконання. Ця інформація становить відповідну основу для прийняття нових рішень, в тому числі також попередньо визначені рішення.

Організація дій, які здійснюються інституційним контролем, критеріїв, методів і принципів контрольних досліджень повинна бути направлена на швидке бажане відновлення. Контроль повинен супроводжувати кожне рішення керівництва фірми на принципі зворотнього зв'язку².

Керівник підрозділу ВК відповідальний перед керівництвом фірми за забезпечення того (через контрольне дослідження), що внутрішні правові і операційні вимоги дотримуються і є ефективними. Метою цих дій є, наприклад, гарантування, що актив і майно підприємства, його документація, приміщення і інвентар є постійно забезпеченими від можливих втрат і заподіяння шкоди.

Результати контролю мають бути поза будь-яким впливом. Вони мають ґрунтуватись виключно на задокументованих, незаперечних фактах, які були встановлені в процесі контролю. Такий контроль для керівника є джерелом неупередженої та достовірної інформації підприємства про стан справ.

На раціонально-організований підрозділ господарського контролю, покладаються такі завдання:

– бути ефективним і діючим, володіти цінностями доброї контролерської роботи, як наприклад, простота, енергійність, точність, продуктивність і т. д., а також певні ознаки, які характеризують тих, хто контролює та визначає результати їх праці, наприклад, кваліфікацію, уміння, майстерність і т.д.;

– мати на увазі людину і її працю не тільки для того, що “помилятися – це є справа людини”, але передусім тому, що

²Контролювання через зворотний зв'язок, яке виявляє помилки на шляху до мети і ініціює коригуючі діяльність, є ознакою всіх систем, які мають здатність до саморегуляції.

контроль пов'язаний з оцінкою. Позитивною функцією контролю є лише повна і об'єктивна оцінка. Оцінка поверхнева, одностороння знеохочує зусилля, стримує ініціативу, викликає гіркоту і роздратування;

– прагнути до того, щоб потреба в контролі щоразу була меншою. Вивчаючи причини помилок, що мали місце, нагромаджувати в предметі дослідження позитивні наслідки попередніх вказівок активізувати в напрямі ознайомлення і закріплення основних рішень, які виключають необхідність втручання апарату контролю.

Крім того, діяльність підрозділів ВК характеризуються наступними ознаками:

– профілактичний характер. Кінцевою метою контролю є прийняття керівництвом підприємства відповідних організаційних кроків, які б зробили неможливим виникнення в майбутньому господарських порушень, які вже були виявлені в ході контролю;

– виконання її в плановому і систематизованому порядку фахівцями-контролерами;

– виконання важливої допоміжної ролі в управлінні підприємством, причому в ряді випадків завдання цієї форми контролю поширюється на проблеми координації інших підрозділів системи контролю на підприємстві;

– предметом контролю є документація суттєвої діяльності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації, порівняння різних документів з фактичними станом і т.д.;

– результати праці контролерів знаходять своє відображення в акті чи довідці з контролю, у після контрольних висновках і розпорядженнях.

Отже, на основі вищевикладеного можемо зазначити, що контроль на підприємстві повинен мати суттєвий характер, який досліджує реальний стан прийнятих і реалізованих рішень. Таким чином, зазначені умови сприяють належній організації контролю, який може стати ефективним інструментом удосконалення сукупної діяльності підприємства.

Найважливішою проблемою в організації інституційного контролю є таке його об'єднання із основною діяльністю фірми, яке дозволить отримати максимальну його ефективність у процесі керування і виконання його завдань. Найважливішим завданням

такого підрозділу є контроль інших відділів та організаційних одиниць. З такої точки зору відділ внутрішнього контролю має бути створений в структурі підприємства таким чином, щоб максимально зберегти свою незалежність від підрозділів, які контролює. Також його рівень не може бути нижчим від інших організаційних відділів, які є важливими для діяльності підприємства.

Необхідно підкреслити: особою, яка здійснює безпосередній, загальний нагляд за відділом інституційного контролю, має бути керівник підприємства. Порядок організації і функціонування даного контролю повинен бути передбачений в *Статуті підприємства*, а також *Положенні про внутрішній контроль*, а інколи в документі, що називається *Інструкція щодо принципів і порядку проведення контрольних дій*.

Для того, щоб виконувати свої завдання підрозділ господарського контролю повинен охоплювати обіг усієї найважливішої інформації, яка пов'язана з діяльністю підприємства. По-іншому, має знати якнайбільше про підприємства, щоб своєчасно пропонувати керівництву питання і теми для здійснення контролю. Контролери за своєю сутністю є працівниками “особливої довіри”, а тому повинні допускатися до всіх суттєвих справ підприємства. Тому, говорячи про контроль, про людей, які працюють в цих підрозділах, потрібно пам'ятати про потребу постійного інформування їх не тільки про поточні завдання підприємства і пріоритети, але також про перспективні плани та місію підприємства.

Довіра керівника підприємства до підрозділу господарського контролю, до його контролерів, їх знань і вмінь, а також їх здатності об'єктивно оцінювати справи, які контролюються, і натомість самих контролерів до керівника підприємства та його здатності до раціонального використання результатів контролю в процесі управління – становить одну з головних умов його авторитету та ефективної діяльності.

Слід підкреслити, що відношення працівників підприємства до працівників підрозділу господарського контролю є похідним

відношення до нього його керівництва³.

Управління діяльністю підприємства залежить від особливостей організації ВК відповідно його ролі в прийнятті управлінських рішень, що залежить від наступного:

- включення в організаційну структуру та надання службового статусу контролерам;
- рівень кваліфікації контролерів;
- відношення керівництва до результатів контролю.

Підкреслимо, що контроль, який здійснюється виділеним підрозділом господарського контролю: а) є інструментом службового нагляду; б) діє від імені керівника підприємства і виконує службові функції з нагляду; в) є інструментом, за допомогою якого керівник отримує необхідну інформацію про стан виконання завдань окремими ланками підприємства.

Підрозділ господарського контролю (незалежно від його рівня і назви) повинен підпорядковуватися безпосередньо керівнику (директорові, президенту адміністрації). Така структура підпорядкування сприяє незалежності цього контролю від яких-небудь інших осіб або організаційних систем, а також від можливого впливу на напрями і способи використання результатів контролю.

Лише керівник підприємства, не поділяючи цього права більш ні з ким, може визначати сферу контролю, вибір часу на його проведення, період контролю і спосіб використання його результатів, які мають залишатися поза будь-яким впливом.

На основі вищевикладеного встановлено, що контролера можна виключити з контрольного процесу, за наявності зв'язків контролера або осіб, які до нього близькі, з предметом або суб'єктами контрольного процесу, а також на відносинах, які виникають, виходячи зі службової залежності контролера від його керівників, які особисто або через близьких йому осіб можуть бути пов'язані з предметом або суб'єктом контролю.

Кодифікація контрольних дій закріплюється у Положенні про

³ На великих підприємствах важливі результати контролю представляються керівником підрозділу господарського контролю під час засідань Адміністрації, де розглядаються результати контрольної, а також висновки, що стосуються осіб, які оцінюються позитивно або негативно.

внутрішній контроль (надалі – ПВК), яке повинно визначати завдання і сферу контролю відповідно до організаційної структури підприємства, уточненої в організаційному положенні.

Прийняття ПВК відноситься до компетенції керівника підприємства, оскільки даний документ повинен бути справжнім інструментом внутрішнього контролю, що дає змогу реалізовувати контрольні дії, а не “формальним документом” для пред’явлення суб’єктам зовнішнього контролю.

Положення про внутрішній контроль складається з двох частин: загальної та детальної. В першій частині визначаються організаційні засади системи внутрішнього контролю, а саме:

- визначення поняття внутрішнього контролю, його видів, форми та завдання, приділено увагу висвітлення питань функціонального контролю;

- принципи організації та здійснення внутрішнього контролю. Описується існуюча на підприємстві група внутрішніх документів, що повністю або частково охоплюють проблематику контролю. Зокрема, такими документами є: організаційне положення; інструкції з документообігу та контролю за ним; сфера прав та обов’язків працівників; положення про виконання обов’язків; канцелярська інструкція; інструкція з інвентаризації; складська інструкція; касова інструкція; інструкція з обліку та контролю бланків суворого обліку; інструкції з організації та функціонування архіву підприємства тощо.

Ці документи мають бути актуальними, належним чином взаємопов’язаними і не повинні містити протиріч. Визначають не лише сферу прав та обов’язків окремих працівників, але також регулюють процеси пов’язані з функціональним або інституційним контролем. Їх прийняття та застосування підтверджується підписом зацікавлених працівників.

Визначення принципу підписів на документах. В загальній частині необхідно передбачити наступні пункти: необхідно мати на увазі наступне:

- працівник повинен усвідомлювати значення свого підпису, підтверджуючи ним виконання своїх прав у визначеній сфері (мова йде про те, що підписи не повинні виконуватись легковажно);

- роботодавець або контролер повинні мати можливість

ідентифікувати особу, що підписала документ, так само як і підтвердження в якій сфері даний працівник мав обов'язок перевірити певну операцію.

Джерелом інформації для таких потреб повинні бути: сфера прав працівників, картки зі зразками підписів і особливо осіб, уповноважених до підтвердження операцій з витрачання активів підприємства.

Визначення порядку дій у випадку виявлення помилок або зловживань. У разі виявлення помилок у ході виконання попереднього контролю контролер:

– негайно повертає неправильні документи відповідним підрозділам з проханням про внесення відповідних змін або доповнень;

– відмовляється підписувати сумнівні, неправильні документи або ті, що стосуються операцій, які суперечать чинному законодавству, повідомляючи про це свого керівника про виявлені факти порушення.

Перелічені вище пункти загальної частини ПВК не є вичерпними. Включення до змісту положення тих чи інших питань залежить від потреб даного підприємства та винахідливості авторів. Детальна частина ПВК має суттєве значення та одночасно є найбільш суперечливою. До сьогодні на практиці у даній сфері домінують праці, які охоплюють визначення контрольних обов'язків для окремих посад працівників.

Бажані характеристики ПВК. Якісне положення про внутрішній контроль повинне мати наступні характеристики:

– стислість, а в зв'язку з цим ясність та легкість користування ним при можливому максимальному обмеженні нейтральності;

– стабільність, тобто максимальна придатність у часі, а також у такій формі, яка б виключила необхідність частих організаційних змін всередині підприємства;

– комплексність, врахування всіх фактів господарського життя підприємства, що вимагають контролю;

– функціональності, тобто надання положенню такої форми, яка б пов'язувала окремі предмети (питання, господарські події), що вимагають контролю, з відповідними суб'єктами, тобто працівниками, що відповідають за здійснення цього контролю.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Незалежно від того, що контроль має багато переваг перед іншими функціями управління, він не може відповідно реалізовувати своїх завдань без інших ланок контролю, які мають виконувати дві основні функції:

– функції природи послуг, коли вивчають задокументовані факти, прояви і причини негативної господарської діяльності, які сигналізуються функціональним контролем, в т.ч. і на основі спостереження керівництва підприємства;

– функція природи організаторської, коли ініціюється необхідність реєстрації всіх фактів господарювання з метою здійснення контролю, більш правильної організації обігу документів, кращого забезпечення збереження майна підприємства і т. д.

Систему внутрішнього контролю на підприємстві створюють три скоординовані організаційні форми:

а) самоконтроль – або контроль власної праці кожним працівником по відношенню до себе, групи працівників в рамках свого підрозділу, а також одного підрозділу по відношенню до інших;

б) функціональний контроль – виконується в рамках обов'язку нагляду за всіма особами, що обіймають керівні посади та підлеглими їм організаційними підрозділами, а також певними особами в межах їх компетенції;

в) інституційний контроль – виконується за допомогою виокремлення підрозділу (посади), завданням якого є виконання у певній сфері контрольних функцій по відношенню до всіх підрозділів та організаційних одиниць підприємства. Основною, виокремленою ланкою контролю є служба господарського контролю.

Суттєвим доповненням контролю, який виконується керівником окремих організаційних ланок підприємства, є контроль, що виконується:

- підрозділом господарського контролю;
- підрозділом бухгалтерського обліку;
- підрозділом контролю якості;
- підрозділом правового обслуговування;
- підрозділом безпеки, гігієни праці і протипожежним.

Список використаних джерел:

1. Гутцайт Е.М. Виды финансового контроля: сущность и общие черты / Е.М. Гутцайт // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 3. – С. 7
2. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [Монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.
3. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е.А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
4. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции / Н.В. Кужельный. – М.: Финансы и статистика, 1985.
5. Мельник М.В. Ревизия и контроль: [учебник] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под ред. Проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
6. Риггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс – М.: “Прогресс”, 1972. – 340 с.
7. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль / В.С. Суйц – М.: “Финансы и статистика”, 1987. – 127 с.