

## СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА

*Розкривається поняття системи внутрішнього контролю на підприємстві, аналізуються праці багатьох вчених з цієї проблеми, доведено, що бухгалтерський контроль втратив своє значення*

**Постановка проблеми.** Предметом даного дослідження є контроль. Це обширна, цікава і сучасна тема. Вузьке тлумачення поняття “контроль” може звести до масових перевірок на численних підприємствах. Хоча цей аспект, поза сумнівом, важливий, проте він є лише одним із сторін більш загальної економіко-правової проблеми. Результати контролю надзвичайно різноманітні: від зауваження працюючому до звільнення керівників та втрати активів підприємства, доведення його до банкрутства. Він здійснюється окремими людьми, відділами компаній і корпорацій, на горищах і в сараях, в лабораторіях і на великих підприємствах. Не дивлячись на існуючі відмінності в методах і способах здійснення контролю, ухвалені різних управлінських рішень, тут виявляється багато спільного. Ці спільні риси створюють основу для проведення наукових досліджень проблем контролю, що обґрунтовують необхідність найбільш раціональної його організації та здійснення.

Нікому не відомо, коли людина розпочала насправді здійснення контролю. В усякому разі, вона почала займатися ним задовго до того, як вперше в історії був відмічений факт проведення таких досліджень. Але безперечно одне, що вже “пракерівники” знаходили все кращі і кращі способи контролю процесу виробництва. Можливо, єгиптяни навіть мали своє власне розуміння системи внутрішнього контролю.

В історичному огляді автори торкаються багатьох сторін контролю, але при цьому не дають конкретного визначення предмету дослідження. Історичний розвиток контролю зі всією очевидністю показав, що є великі потреби в організації внутрішнього контролю за радянських часів якому не приділялась належна увага.

Теперішні перетворення в економіці України характеризується активною участю держави в реформах, що проводяться. Такі зміни вимагають всебічного дослідження процесів, що відбуваються в економіці підприємств. Особливе місце в цій ситуації займає контроль. За останні 15 років в економіці України відбулися такі перетворення, які можуть порівнятися з революційними подіями початку ХХ ст. Монополія державної форми власності припинила своє існування, а разом з цим державний контроль став зовсім іншим, змінилась система внутрішнього контролю.

**Аналіз останніх досліджень.** Події, що мали місце на початку ХХ ст., заклали фундамент для системного вивчення проблем контролю, в ході якого знайшли застосування принципи економічних наук. У дослідженнях проф. Ф.Ф. Бутинця 70-80-х років ХХ ст. був використаний новий науковий підхід. Ним проведені багаточиселні ревізії, проаналізовані їх результати, з тим, щоб розробити методики, істотні для процесу контролю. В зв'язку з цим він назвав свої методи “науковими”. На базі емпіричних спостережень проф. Ф.Ф. Бутинець створив теорію, в якій контролер і виробництво зв'язувалися в єдине ціле. Обов'язки посадовців та система оплати праці повинна була спонукати керівників усіх рівнів працювати в точній відповідності з діючими інструкціями і найефективніше. Проф. Ф.Ф. Бутинець об'єднав функції виробничої діяльності з функціональними обов'язками і вперше відніс їх до області професійного контролю. [1,2]

Пропаганда проф. Ф.Ф. Бутинцем своїх методів сприяла швидкому прогресу в області дослідження проблем контролю. У сферу непопулярних в радянський час досліджень включилися Н.А. Белобжецький, П.І. Гайдуцький, В.Ф. Журко, М.І. Карауш, Л.М. Крамаровський, А.А. Шпіг, М.Я. Штейнман. Праці цих вчених були співзвучні науковими дослідженнями проф. Ф.Ф. Бутинця. Всі названі автори захистили докторські дисертації. Теорія проф. Ф.Ф. Бутинця знайшла своїх прихильників і супротивників. Критики передбачали, що механістичні погляди проф. Ф.Ф. Бутинця, підкріплені думками досвідчених фахівців, повністю дегуманізують контроль, а інші бачили в його “науковому контролі” тільки логіку, застосовану до нової області досліджень, що в той період швидко розвивалася. Пропаганда проф. Ф.Ф. Бутинцем своїх ідей сприяла швидкому прогресу в області контролю процесу виробництва.

**Викладення основного матеріалу.** Спершу слід визначити, що таке контроль. Універсального визначення поняття “контроль” немає і не може бути, тому що цей термін багатогранний. “Із словом “контроль”, пише Дж. Ріггс, – можна асоціювати відчуття невизначеності і неспокою. Пояснення, що приводяться в словниках: регулювати, контролювати, тримати в межах, проявляти владу, породжують у нас деякі специфічні емоції. Цей термін подібний до хамелеона, що змінює своє забарвлення залежно від навколишніх умов”<sup>\*</sup> (підкреслено Т.Б.) [13, с. 263]

На практиці не існує контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і виду, зокрема, адміністративний, економічний, фінансовий, технічний, екологічний та інші спеціалізовані види контролю.

<sup>\*</sup> 1 Ріггс Дж. Производственные системы: планирование, анализ, контроль. М., “Прогресс”, 1972, с. 340.

В нашій країні у міру поглиблення і розширення економічних реформ, переходу до ринкової економіки, зміни порядку володіння матеріальними благами, що виробляються і послугами, що надаються, їх споживання, розподілу і використання, значні зміни відбуваються в змісті, формах і методах здійснення контролю на самих підприємствах. Ключове значення тут має організація багатопланового, постійного і ретельного внутрішнього контролю, без якого важко вистояти на ринку в боротьбі з конкурентами.

В той же час слід зазначити, що теперішній внутрішній контроль у ряді випадків недостатньо ефективний. Підтвердження цьому – значна кількість порушень, які виявляються різними органами зовнішнього контролю та скарги працюючих. Такий стан частково можна пояснити більш широким та ефективним застосуванням розроблених наукою методів наступного контролю в порівнянні з попереднім, фільтруючим та направляючим. Але це не є основним у вирішенні цієї проблеми.

Наші науковці, які прискіпливо вивчають західну літературу з проблем внутрішнього контролю (ВК) прагнуть створити з цього напрямку щось своє, українське, але поки що маємо те що маємо. На наш погляд, тут проявляється не лише брак спеціальної (контрольно-ревізійної) освіти та практики у наших науковців, але й елементарне нерозуміння сутності контролю та його необхідності в суспільстві та бізнесі.

Історія розвитку контролю свідчить про те, що він виник не раптово, а разом з виробництвом\* як необхідна умова суспільної праці в забезпеченні засобами існування всього суспільства.

Починаючи з 90-х років ХХ ст. в дослідження системи контролю долучилися одночасно представники різних галузей науки. З одного боку це добре, а з іншого – брак спеціальних контрольно-ревізійних знань відчувся, досить сильно постраждала методика і техніка здійснення контролю. В ряді випадків він став формальним і будується на комерційній основі, тобто він купується. Що ж насправді являє собою контроль?

“Контроль, – стверджує Дж. Ріггс, – це природний кульмінаційний пункт процесу планування і аналізу. Він є тією стадією активної діяльності, коли фактичні результати виконання зіставляються з тим, що було заплановане зробити, коли при виявленні певних недоліків вживаються заходи із зміни планів або проведенню поглиблених аналізів. [13, с. 263]

“З позицій науки, – пише В.А. Прівезенцев, – контроль розглядається як форма зворотного зв'язку, за допомогою якого система, що управляє, отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту і ступеня реалізації управлінських рішень (законів, постанов, планів, цільових програм, норм, стандартів, правил, наказів і т. п.) [11, с. 19].

---

\* Тут і далі під виробництвом розуміється процес придбання, виробництва і реалізації. Сюди включається і надання послуг.

“Як відомо, – стверджують автори довідника, – контроль – одна з важливих функцій менеджменту. Контроль – це управлінська діяльність, завданням якої є кількісна і якісна оцінка і облік результатів роботи організації” [14, с. 107].

“Контроль, – на думку В. Павлюка, – будучи елементом управління, є складним процесом, направленим на перевірку відповідності контрольованих об’єктів вимогам, що пред’являються до них, і заданим параметрам. Усунення виявлених відхилень також є завданням контролю” [9, с. 5].

“Контроль, – стверджує В.П. Пантелєєв, – система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об’єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень” [10, с. 375].

Проф. Ф.Ф. Бутинець, С.В. Виговська, проф. Н.М. Малюга та Н.І. Петренко визначають контроль “як перевірку, а також спостереження з метою перевірки з метою протидії чомусь небажаному, виявлення попередження та припинення протиправної поведінки збоку будь-кого” [3, с. 9].

В енциклопедичному словнику бізнесмена під контролем розуміється “вивчення та аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу і прийняття заходів, що коригують їх” [5, с. 319].

Жила В.Г. контроль визначає “як процес, що забезпечує відповідність функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням та спрямований на успішне досягнення поставлених цілей” [6, с. 4].

У сучасному економічному словнику контроль “розуміється як складова управління економічними об’єктами та процесами, що полягає в спостереженні за об’єктом з метою перевірки відповідності об’єкта спостереження бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами” [12, с. 161].

Проф. Б.Ф. Усач вважає, що контроль “це повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності” [15, с. 5].

“... під контролем, – пише Л.В. Дікань, – слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об’єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об’єкта контролю від заданих параметрів” [4, с. 45].

Наведені лише одинадцять визначень поняття “контроль” повністю підтверджують точку зору Дж. Рігса про те, що контроль подібний хамелеону. Але як же в цьому випадку навчати студентів, розробляти методи здійснення контролю? Тут вченим пора визначитися!

Таке неоднозначне трактування поняття “контроль” передбачає, що контроль може розглядатися як: один із основних принципів управління; стадія процесу (циклу) управління; функція управління; повторне повернення до раніше розглянутого, перевірка відповідності бажаному і т.д. Все це правдоподібно. Але як же бути студенту, аспіранту? Яке ж визначення для них є найбільш правильним? На наш погляд, такий різнобій пояснюється з одного боку слабою теоретичною підготовкою науковців, відсутністю серед них професіоналів, а з другого, – тим, що кожен виробничий цикл або соціальний процес відрізняється певними характеристиками і потребує відповідного управлінського впливу, що забезпечує досягнення мети, визначеної заздалегідь. Тобто сутність та зміст контролю не можуть бути всебічно розкриті у відриві від сфери виробництва та управління.

Звідси, з погляду можливості визначення поняття “контроль” як наукової категорії слід враховувати основні і найбільш загальні властивості цього явища, сутність яких полягає у здійсненні певних виробничих відносин.

У широкому розумінні поняття “контроль” у сучасних умовах господарювання доцільно розглядати як систему, яка складається з елементів входу (інформаційне забезпечення контролю) та елементів виходу (інформація про об’єкт управління, отримана в результаті контролю). Чому саме система? Тому що це – сукупність досить складних і різних відносин в процесі виробництва та управління. І в кожному з цих видів відносин є свої особливості, свої методи здійснення контролю, ухвалення відповідних рішень.

Маючи на увазі лише цілі даного дослідження, сформулюємо найбільш загальне визначення контролю: контроль – це цілеспрямована діяльність управлінської ланки по забезпеченню найбільш ефективного функціонування підприємства в умовах ринку, соціального захисту працюючих. Наведене визначення суперечливе: воно одночасно розширює і обмежує рамки поняття “контроль”. Ним не встановлюються способи, якими здійснюється контроль, але воно виключає всі без винятку контрольні дії, які може застосувати управлінський апарат, щоб запобігти нормальну життєдіяльність підприємства. А це необхідно і власнику, і працюючим.

Контроль в застосуванні до виробництва, а на підприємстві він саме таким і є, має досить виражений відтінок. Цікаво відзначити, що, по суті, одні і ті ж методи виявлення відхилень і міри регулювання знаходять застосування відносно всіх компонентів виробничих систем: робочої сили, процесів і продукції.

“Розвиток системи контролю – пише Дж. Ріггс, – навіть за наявності у неї певних недоліків необхідний для успішного функціонування виробничої системи” [13, с. 263]. І це дійсно так.

Система внутрішнього контролю (СВК). Що це? Які її складові? Хто створює? Для чого? Які завдання та функції? Питань багато. Відповідь відсутня, або досить туманна та не наукова.

В тій чи іншій мірі в кожному підприємстві має місце внутрішній контроль, який виступає як система заходів, що забезпечують його нормальну роботу, перш за все у виробничій та фінансовій сферах, зокрема, збереження активів, досягнення планових виробничих показників, в тому числі і прибутку. Такого роду контроль здійснюється зазвичай власником або адміністрацією підприємства. Крім того, має місце внутрішній бухгалтерський контроль за результатами діяльності підприємства з боку спеціальної служби, але він є складовою СВК і самостійного значення не має.

“Система внутрішнього контролю (СВК), – стверджує В.П. Пантелєєв, – політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб’єкта господарювання з метою господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.” [10, с. 381]. Це досить примітивне і не зовсім наукове визначення СВК. Щоб говорити про систему ВК, слід чітко розібратись, що являє собою ВК, які його види, форми та методи здійснення. На жаль, автори навчальних посібників наводять кожен свої визначення. А тепер уявіть собі тести, на які повинні дати відповідь студенти. Всі відповіді будуть правильними або неправильними, в залежності яким посібником користувався.

Узагальнення теорії і практики діяльності ВК на підприємствах дозволяє розглядати його як систему контролю, яка створюється на допомогу власнику або керівнику підприємства і чітко регламентується внутрішніми правилами. Система ВК, розроблена для одного підприємства, досить в рідких випадках може діяти на іншому. Разом з тим необхідно мати на увазі, що дієвість системи може змінитися і на самому підприємстві, якщо тільки там зміняться виробничі умови. Тому розробляючи систему ВК слід врахувати основні види виробництва і відповідні ним методи управління. Тому до початку формування СВК, її реорганізації або вдосконалення необхідно з урахуванням конкретних умов на рівні власника або керівника підприємства визначитися з об’єктами, предметом, суб’єктами, загальними і конкретними формами і методами роботи. Але цього не враховують більшість наших науковців. Розглянемо сутність цих понять, які надають науковці.

“У промислових, виробничих і науково-виробничих об’єднаннях, на підприємствах і в організаціях, – пише Є.А. Кочерін, – функції контролю здійснюються їх керівниками, що організують контрольну роботу всіх підрозділів апарату управління. Контроль, що здійснюється в господарських організаціях отримав узагальнювальну назву, – внутрішньогосподарський або внутрішній контроль” [7, с. 76].

“Внутрішній контроль, – на думку В.П. Пантелєєва, – сукупність суб’єктів та об’єктів контролю, контрольних дій (процедур) на підприємстві, план організації та методи управління об’єктом [10, с. 371]. Він вважає, що контроль власника може бути внутрішньосистемним або внутрішньогосподарським [10, с. 375].

Лаптев В.В. під внутрісистемним господарським контролем розуміє: “Контроль за господарською діяльністю усередині системи – це перевірка виконання ухвалених рішень, що дає можливість отримувати інформацію про функціонування ланок системи. Контроль створює зворотний зв’язок між суб’єктом і об’єктом управління, між центром системи і її ланками. Зворотний зв’язок необхідний для ухвалення рішень в процесі господарського управління, коригування відхилень від заданої програми, досягнення оптимальних результатів господарської діяльності” [8, с. 119].

Визначення, які надаються внутрішньогосподарському контролю різними авторами наведені в табл. 1.

**Таблиця 1.** *Визначення поняття “внутрішньогосподарський” контроль в окремих джерелах спеціальної літератури*

Джерело	Визначення поняття
1	2
Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 512 с.	Внутрішньогосподарський контроль можна розглядати як контроль адміністративний і економічний (зокрема бухгалтерський).
Крамаровський Л.М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы, 1970. –312 с.	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за виробничою і господарською діяльністю організацій і підприємств, адміністрацією і функціональними відділами управління (с. 17).
Билуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудиту: Учебник – К.: ПП “Влад и Влада”, 1996. – 320 с.	Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і підприємств, концернів, асоціацій відповідно до чинного законодавства (с. 18).
Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. Контроль в условиях рыночной экономики. – М.: “Финансы и статистика”, 1994. – 175 с.	...внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський і суспільний) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, розкрадань і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності (с. 11).
Креницкий Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учет. – М.: “Финансы и статистика”, 1990. – 118 с.	Внутрішньогосподарським контролем є контроль, вироблюваний службами конкретного об’єднання, організації, підприємства, установи. Безпосереднім організатором внутрішньогосподарчого контролю є керівник підприємства (с. 11).

<i>Продовження табл. 1</i>	
1	2
Штейнман М.Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: “Финансы и статистика”, 1983. – 160 с.	Внутрішньогосподарський контроль – один з найважливіших видів економічного контролю... Внутрішньогосподарський контроль в сільськогосподарських підприємствах – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства в межах їх компетентності виконання рішень партії і уряду, вказівок вищестоящих організацій, планових завдань і соціалістичних зобов'язань, використання виробничих ресурсів, збереження соціалістичної власності і дотримання законності в цілях виявлення резервів підвищення ефективності суспільного виробництва і рішучого припинення розкрадань, зловживань і марнотратства”
Жила В.Г. Ревизия и аудит. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.	Внутрішньогосподарський контроль за діяльністю внутрішньовиробничих формувань здійснюється на підприємствах, в організаціях і фірмах їх керівниками і фахівцями, а також штатними контролерами-ревізорами (с. 5)
Белобжецкий И.А Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. – М.: “Финансы и статистика”, 1989. – 256 с.	Головне його призначення (внутрішньогосподарського контролю – Т.Б.) – безперервне спостереження за економічною ефективністю виробничої, постачальницько-збутової і фінансової діяльності, забезпечення збереження грошових і матеріальних коштів, усунення причин і умов, що породжують безгосподарність і втрати (с. 9)
Шпиг .А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торго. – М.: Экономика, 1977. – 123 с.	Внутрішньогосподарський контроль на відміну від інших організаційних форм контролю проводиться безпосередньо в процесі господарської діяльності і оперативного управління на всіх його стадіях.
Штейнман М.Я., Бутынец Ф.Ф. Ревизия и контроль в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Колос, 1976. – 224 с.	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється у межах своєї компетенції всіма посадовими особами підприємства. Проте найбільша роль в здійсненні внутрішньогосподарського контролю належить головному бухгалтеру підприємства (с. 4)
Справочное пособие директора производственного объединения (предприятия): В 2-х т., т. 2, с. 329.	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за господарськими операціями і процесами, що відбуваються у виробничих об'єднаннях і на підприємствах. Так, наприклад, бухгалтерія контролює дотримання лімітів відпустки матеріалів на виробництво, працівники ОТК контролюють якість продукції, що випускається, і т.д.” (с. 76)

На основі приведених визначень можна зробити висновки, що внутрішньогосподарський контроль: не охоплює всіх видів контролю, які діють всередині господарюючого суб'єкта; є об'єктивно необхідним елементом системи управління підприємством, що пов'язує та створює зворотний зв'язок між її елементами; поширюється на всі без винятку об'єкти всередині підприємства, які складають його основу.

Організація СВК має справу з розробкою, удосконаленням та впровадженням єдиної системи контролю на підприємстві, яка включає людей, бухгалтерський облік та інформацію. Вона спирається на спеціальні знання та навички в області організації виробництва, бухгалтерського обліку, економіки, соціології, а також на принципи та методи контрольно-ревізійної діяльності,



передбачення і оцінки наслідків, які необхідно отримати від діючої системи. Інакше кажучи, СВК має справу з діяльністю управління підприємством в частині здійснення менеджментом контролю з метою забезпечення запланованих (передбачених) результатів роботи в рамках суворого дотримання умов колективного договору та соціального захисту працюючих.

В умовах соціалізму діяв ВГК, але він мав зовсім іншу мету, свої особливості. Головний бухгалтер називався державним контролером і діяв від імені держави. Зверніть увагу: наведені в табл. 1 визначення зводяться до наступного: ВГК – це захист інтересів підприємства, його колективу від зловживань, безгосподарності, попередження розкрадань; усунення причин та умов, що породжують втрати. Чи все це зберігається тепер? В якійсь мірі так. Але сьогодні всім зрозуміло, що безгосподарності і втрат власник майже не допускає. Його цікавить точне виконання наміченого з найменшими затратами, повне збереження та примноження наявного майна, отримання прибутку. Працюючих цікавить соціальний захист, дотримання умов колективного договору. Ось і знову протиріччя.

“Ми можемо почати нашу розмову – писав майже 40 років тому Дж. Рігс, – про основи управління з визначення, яке дав Тейлор 60 років тому: “управління спочатку точно встановлює, що необхідне для того, щоб люди працювали, а потім контролює їх роботу з тією умовою, щоб вона виконувалася якнайкращим способом і з найменшими витратами” [13, с. 26]. Така постановка питання абсолютно правильна, але вона не враховує інтересів працюючих, що в умовах ринку має досить велике значення.

Контроль виступає як невід’ємна складова частина всього процесу раціоналізації господарської діяльності підприємства, в завдання якого входять передбачення можливих помилок, порушень, відхилень та запобігання їх, а у разі їх здійснення, – забезпечення невідворотності відповідальності та припинення дії характеру відхилення. Але це при одній умові, що на підприємстві діє система соціального захисту працюючих. У ринковій економіці проблема раціоналізації контролю вирішується перш за все на користь бізнесу і не завжди враховується зацікавленість працюючих. Основна увага приділяється ліквідації дублюючих функцій, скороченню накладних витрат, раціоналізації документації і обліку, впровадженню технічних засобів і підвищенню професіоналізму працівників. Це досить добре, але ще треба говорити і про колективний договір, і про соціальний пакет та систему контролю за їх дотриманням. Інакше в результатах ВГК буде зацікавлений лише власник, в кращому випадку – адміністрація підприємства. А колектив? Тут слід підкреслити одну із найважливіших особливостей СВК: здійснюється він посадовими особами, що є в штаті даної господарюючої одиниці; очолюється власником або керівником підприємства.

Проте організація контролю в сучасних умовах, яка склалася, вже не може задовольняти власників і менеджерів, так як не відповідає умовам, що змінюються, не приносить бажаних результатів. Контроль за роботою персоналу, як показує практика, зводиться, як правило, до перевірки виконання співробітниками їх обов'язків, а також завдань керівництва. Подібна практика застаріла і не може функціонувати у такому вигляді.

Контроль як спосіб зворотного зв'язку може бути ефективним тільки у разі отримання і ефективного використання достовірної і своєчасної інформації про стан всієї керованої системи, визнання того, що все в цій системі здійснюється відповідно до намічених цілей і принципів, отриманих розпоряджень і вказівок керівництва, чинних законів та відповідає інтересам працюючих. Контроль дає можливість не тільки виявити відхилення від прийнятих і діючих правил, процедур, законоположень, але і дати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за ступенем участі в них посадових осіб, діяльність яких схильна до перевірки. В системі контролю слід задіяти рядових працівників підприємства.

Пріоритетне значення має організація постійного контролю з боку керівництва за якістю досягнення намічених планом показників (перш за все з прибутку), за забезпеченням запланованого рівня рентабельності в цілому по підприємству і по роботі його окремих підрозділів. Розгорнений аналіз рентабельності підприємства, виявлення резервів і незадіяних можливостей проводяться на основі аналізу рентабельності окремих сегментів ринку, різних товарів і послуг, конкретних ділових акцій підприємства. Повсякденний, послідовний, глибокий контроль за роботою кожного співробітника фірми і всієї її "команди" в цілому є важливим елементом СВК. Без налагодження такого контролю неможливо добитися злагоджених дій колективу в реалізації місії підприємства, його перспективної програми, організації чіткої взаємодії всіх працівників, що забезпечує значний додатковий ефект та соціальний захист працюючих.

На відокремленому, самостійному, балансовому підприємстві організується ВГК. Об'єктами контролю є бізнес-процеси. В залежності від розміру підприємства, його апарату управління і буде формуватись система ВК. Але вона повинна бути обов'язковою, якщо там працює навіть 5-10 чол. Без системи ВК підприємство ефективно функціонувати не може.

В ТНК, корпорації, різного роду асоціації, ПФГ організується СВК. Тут може застосовуватись ревізія і аудит. Об'єктом контролю, крім бізнес-процесів виступає бухгалтерська звітність та система ВГК. Це питання окремого дослідження.

Головною характеристикою системи ВК підприємств є компетентність персоналу, що здійснює функції контролю, вмiле залучення працівників. Кадрові проблеми підприємства відбиваються на системі ВК. Якщо часто змінювати бухгалтерів, це веде до того, що функції обліку і контролю виконуються людьми, які не мають достатнього досвіду, а тому допускають через це багато помилок. Нові керівники і посадові особи можуть бути не на належному рівні знайомі з системою обліку підприємства і здійснювати технічні та інші помилки. Іноді працівники бухгалтерії звільняються, оскільки не хочуть слідувати некоректним процедурам обліку, які нав'язує вища управлінська ланка, і тому часта плинність бухгалтерського персоналу є тривожним фактом.

Розглядаючи внутрішньогосподарський контроль з погляду застосовуваних методів контролю, слід зазначити, що при його здійсненні використовуються всі чотири основні методи контролю (попередній, оперативний, такий, що фільтрує і наступний) і всі типи контролю. Так, контрольна діяльність керівників підприємств відноситься до лінійного типу контролю; контрольна діяльність начальників функціональних відділів, бухгалтерії, технічного контролю – до функціонального, а контрольна діяльність безпосередніх контролерів, наприклад, якості продукції, відноситься до операційного типу контролю.

Дуже важливим для ефективної системи ВК є належний поділ функціональної відповідальності, або поділ обов'язків. Це є обов'язковою умовою грамотної побудови процедур контролю, до яких відносяться:

- санкціонування здійснюваних господарських операцій. Таку функцію слід покласти на певну групу фахівців, які мають право ініціювати господарські операції. Санкціонування може бути загальним, таке, що стосується багатьох видів операцій (наприклад, всіх продаж), або спеціальним (наприклад, санкціонування продажу важливих активів);
- реєстрація господарських операцій. Кожна операція повинна мати реєстраційний номер і записана у відповідному реєстрі;
- забезпечення збереження активів в ході здійснення господарських операцій. Мається на увазі фактичне розпорядження такими, що належать підприємству активами або контроль за ними;
- періодичне зіставлення існуючих активів про суми, відображені на рахунках обліку. Тут передбачається регулярна інвентаризація майна і прийняття відповідних заходів у разі виявлення розбіжностей.

Несумісність обов'язків працівників – це така їх комбінація, при якій службовець, що зробив помилку або спотворив інформацію, може приховати цей факт в процесі своєї звичайної діяльності. Обов'язки мають бути розподілені

так, щоб ніхто із службовців не виконував дві або більше з перелічених вище чотирьох функцій. Перша і четверта функції є управлінськими, друга функція – облікова, а третя – функція зберігання. Правильний поділ цих функцій між різними посадовими особами і підрозділами необхідний для:

– координації дій, тобто розгляду різних аспектів однієї і тієї ж господарської операції з метою швидкого виявлення і виправлення ненавмисної помилки;

– того, щоб важче було навмисно спотворити інформацію, оскільки для цього потрібно змовитись двом або більше особам.

Посадові особи, що здійснюють контроль всередині підприємства, покликані забезпечувати інтереси власника, інтереси даного підприємства та працюючих. Вони керуються в своїй діяльності лише внутрішніми актами. Посадові особи і відповідні підрозділи підприємств керуються положеннями, що затверджуються власником або керівником підприємства. Проте підрозділи, діяльність яких носить контрольний характер (відділ технічного контролю, бухгалтерія, юридичний відділ), діють на основі положень, затверджуваних власником. Такий порядок дає можливість посадовим особам, що працюють в цих підрозділах, ефективно контролювати якість продукції, фінансову дисципліну, законність операцій.

Система ВК складається з ряду підсистем, які у свою чергу можуть поділятися на дрібніші підсистеми. Такий поділ може відбуватись до тих пір, поки не буде виділено самостійні функціональні ланки, розміри якої мінімальні. Цей процес поділу системи показаний на рис. 1. У функції здійснення придбання можна виділити підфункцію постачання. У складі відділу постачання можна мати юридичний відділ (правова підпідфункція). Разом з іншими підрозділами в юридичний відділ може входити канцелярія (підпідфункція, пов'язана з виконанням канцелярської роботи). У останньої є відділи, сектори і так далі.



Рис. 1. Схема розчленовування основних функцій на їх складові.

**Висновки.** Можна стверджувати, що зміна форм власності, виробничих відносин та розвиток державності є базою, під впливом якої відбувається подальший розвиток контролю.

За радянських часів основна увага приділялась формуванню зовнішнього контролю, який був обов'язковим на кожному підприємстві державної та колгоспно-кооперативної форми власності. Тому в 60-70-тих роках було захищено десятки дисертацій з цієї проблематики. Система внутрішнього контролю в науковому плані майже не розглядалась.

Кожен керівник підприємства чітко розумів, що діяльність його та апарату буде перевірена щорічно і практично суцільним способом. Внутрішній контроль був, але досить слабким. Сильнішим був внутрішньобухгалтерський контроль, який здійснювався головним бухгалтером – державним контролером. Він жорстко контролював кожну фінансову та господарську операцію. Коли керівник і головний бухгалтер не в інтересах держави діяли спільно, їх дії викривали зовнішні контролери.

Більшість авторів не враховують практику діяльності наших підприємств. Поки наші автори звикли через стару систему контролю будувати щось нове. Але стара система ВК будувалась лише на бухгалтерському контролі. Це було чітко закріплено законодавчо. Багатьом новоспеченим “контролерам” навіть в голову не прийде, що теперішній бухгалтер абсолютно безправний, працюючи до цього не дозріли. Тому слід прислухатись до поради професіоналів, які настійно рекомендують: сьогодні слід зовсім по-новому підійти до формування СВК. Зміни, що відбулися в економіці країни – це серйозний і непередбачуваний контроль всередині бізнесу. Відповідно, до нього треба підходити так само, як до будь-якого бізнес-проекту: чіткий план дій власника або керівника підприємства, консультації фахівців з контролю.

Отже організація віртуальної СВК припускає, що все буде “насправді”. Бізнес віртуальний, а контроль – реальний. Інша справа, що більшість великих компаній засновували внутрішній аудит, фахівці якого слабо орієнтуються в необхідності справжньої СВК.

### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бутинець Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: УСХА, 1976. – 108 с.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях: Учеб. пособие для вузов. – К.: Вища школа, 1979. – 272 с.

3. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія. – Житомир, 2002. – 544 с.
4. *Дікань Л.В.* Контроль і ревізія: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2007. – 327 с.
5. *Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика.* – К.: Техніка, 1993.
6. *Жила Б.Г.* Ревізія та аудит. – К.: МАУП, 1998.
7. *Кочерин Е.А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
8. *Лантев В.В.* Правовая организация хозяйственных систем. М.: Юридическая литература, 1978.
9. *Павлюк В.* Контроль и ревизия. Донецк: ДонГУ, Кассиопея., 2000. – 136 с.
10. *Пантелєєв В.П.* Аудит –Навчальний посібник. –К.“Видавничий дім “Професіонал”, 2008.– 400 с.
11. *Привезенцев В.А.* Контроль и ревизия: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
12. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996. – С. 161.
13. *Риггс Дж.* Производственные системы: планирование, анализ, контроль. М., “Прогресс”, 1972, с. 340.
14. *Справочник по аудиту / Под ред.Проф.Уткина Э.А.* – М.: Ассоциация авторов и издателей “Тандем”. Издательство ЭКМОС, 1999. – 432 с.
15. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія. – К.: Ін Юре, 1998. – С. 5.