

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД

Внутрішній контроль розглядається в системі менеджменту, роль обліку в організації контролю, формування концепції “контролінгу”

Постановка проблеми. Контроль (фр. – перевірка чого-небудь) є однією із загальних функцій менеджменту, тобто спеціалізованим видом управлінської діяльності. Разом з плануванням і організацією, функція контролю виступає як основне завдання керівництва підприємства, що дає можливість виявляти відхилення від запланованих в результатах поточної діяльності, аналізувати причини цих відхилень і рекомендувати відповідні заходи, що сприяють їх усуненню. Місце контролю в системі менеджменту визначається виходячи з його ролі в досягненні цілей функціонування підприємства.

Як бачимо в системі менеджменту важливе значення надається бухгалтерському обліку, аналізу та контролю. Слід чітко зрозуміти, що без правильно організованого обліку не може бути аналізу та відсутній будь-який контроль. Ця проблема на

мікрорівні сьогодні є мало дослідженою. Науковці переймаються західною системою контролю, яка носить назву внутрішнього аудиту. Насправді термін “контроль” є набагато ширшим, ніж “аудит”. Це питання заслуговує на спеціальне дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Найбільш широко питання внутрішнього контролю розглядали: в Україні – Б.І. Валуєв, В.М. Максимова, в Росії – В.В. Бурцев, Б.Н. Соколов, в Польщі – М. Клімас, К. Вінярська та ін.

В цих джерелах досить складно зрозуміти, чи є різниця між внутрішнім контролем і аудитом. Якщо є, то в чому вона полягає?

Викладення основного матеріалу. Будучи завершальним етапом в системі управління, контроль забезпечує можливість простежувати характер змін об'єкту управління та порівнювати їх із запланованими показниками (рис. 1).

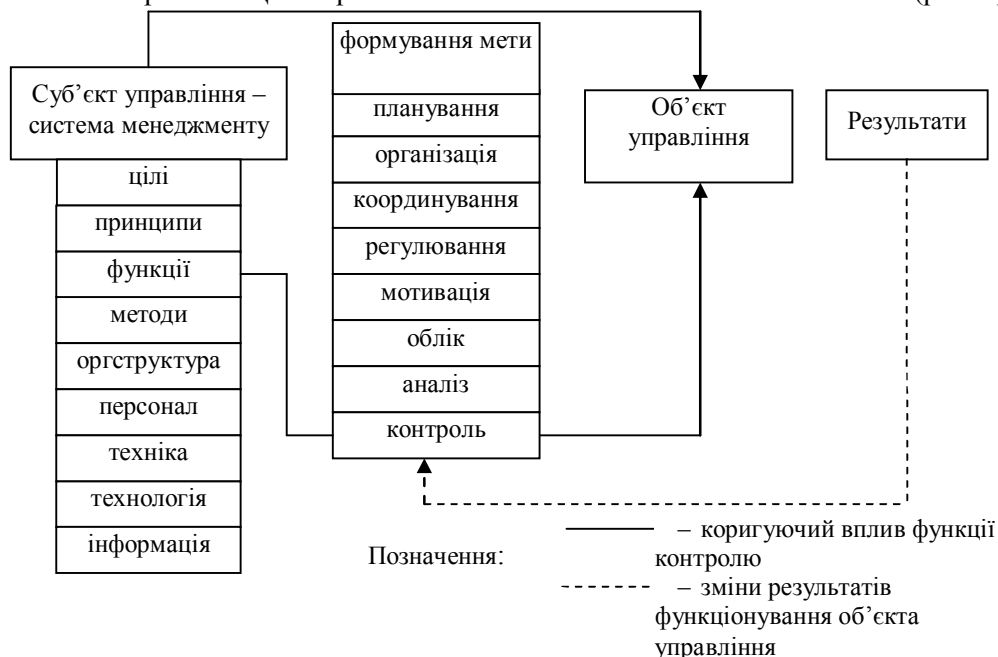


Рис. 1. Місце контролю в системі менеджменту

Таким чином, процес контролю направлений на досягнення підприємством власних цілей, і його сутність як функції управління складається з: вироблення певних правил, стандартів, показників і критеріїв діяльності; вимірювання її поточних

результатів; виявлення відхилень від встановлених параметрів діяльності і їх причин; застосування заходів щодо усунення відхилень по підприємству в цілому або окремих його ланок (підрозділів) та працівників (рис. 2).

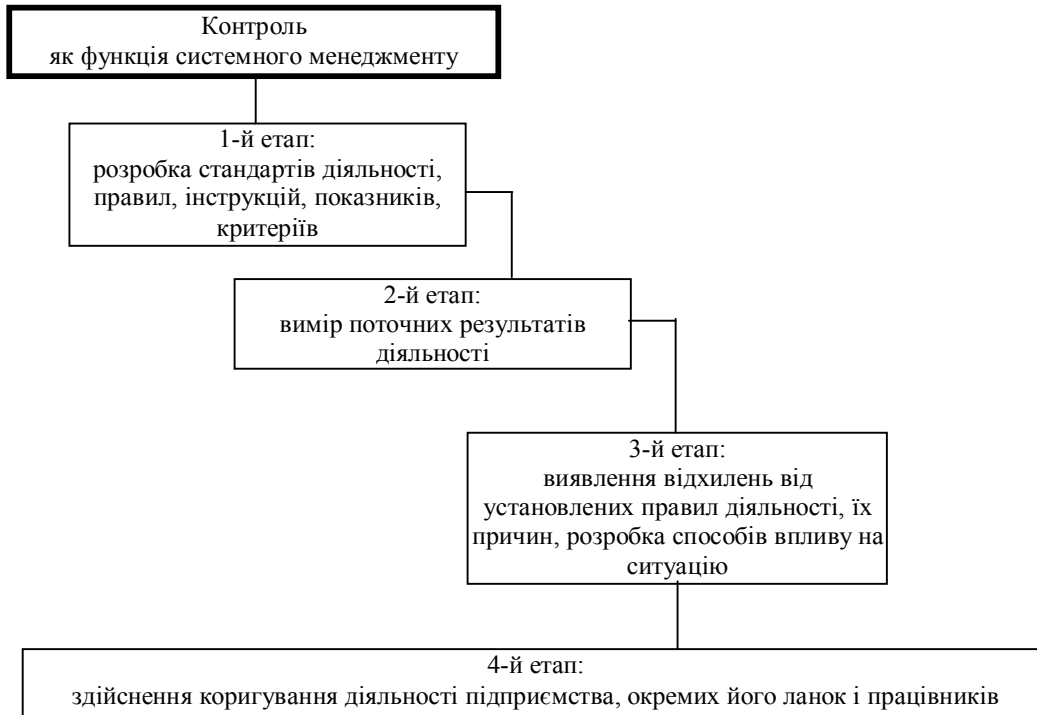


Рис. 2. Етапи процесу здійснення контролю діяльності ділового підприємства

Предметом контролю має бути вся діяльність підприємства за винятком вищого керівництва, робота якого в основному перевіряється вищестоящими органами управління і, як правило, відноситься до функції зовнішнього контролю. Ступінь досконалості самої системи внутрішнього контролю багато в чому визначається рівнем організації управлінської діяльності підприємства, тобто характером розподілу функцій і відповідальності за їх належне виконання, наявністю чітких правил і процедур здійснення управлінських дій, планів, точних вказівок, інструкцій, нормативів, рекомендацій і інших узгоджених між собою спільних організаційних заходів. Важливу або головну роль тут відводять бухгалтерській службі підприємства, яка в ряді випадків бере на себе функцію внутрішнього контролера.

Але слід пам'ятати, дієвий контроль можна організувати за умови, що бухгалтерський облік буде постійно

забезпечувати управлінців оперативною та достовірною інформацією. Для цього організовується система аналітичного обліку. Її побудувати можна тільки спільними зусиллями всіх управлінців, які зацікавлені мати оперативну інформацію.

Ефективність контролю діяльності підприємства зростає при максимально можливому використанні методів управління за цілями і результатами, сітьового та інших способів графічного планування й управління різними сферами виробничої та управлінської діяльності. Окрім цього, важливим чинником є також ретельний підбір персоналу за діловими якостями, професійними знаннями, практичним досвідом і навиками, необхідними для успішного здійснення посадових обов'язків, а також систематичного навчання працівників задля підвищення їх кваліфікації.

Забезпечення належної якості продукції зумовлює необхідність здійснення обов'язкового попереднього контролю за

використанням матеріальних ресурсів, вибором надійних постачальників сировини і комплектуючих, що підтвердили на практиці свою здатність своєчасно поставляти необхідні матеріали відповідної якості. У фінансовій сфері підприємства важливим інструментом контролю є бюджети, які встановлюють фінансові показники діяльності, граничні значення (ліміти) витрат і інші показники. Принципово істотне значення має контроль витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), оскільки вони в умовах ринкової економіки визначають рівень продуктивності праці і конкурентоспроможність підприємства.

Стандарти діяльності, або, іншими словами, конкретні цілі різних сфер функціонування підприємства, ґрунтуються на діловій стратегії, довготривалих і поточних планах і інших цільових установках. Такі стандарти мають чіткі кількісні і тимчасові параметри, завдяки чому виконують роль критеріїв оцінки результатів роботи (наприклад, протягом року фірма повинна підвищити продуктивність праці на 1,4%, збільшити обсяг продажів на 3,7% і т.д.). Необхідно у всіх сферах діяльності встановлювати показники результативності (в т.ч. соціально-психологічній і етичній), тому що без них ефективно здійснювати контроль практично неможливо. При відсутності розвиненої сукупності оціночних критеріїв керівництво підприємством фактично здійснюється інтуїтивно у вигляді реакції на ситуацію, що змінюється. Таке управління неможливо розглядати як керівництво, оскільки воно не відповідає сутності.

Зіставлення результатів поточної діяльності підприємства з встановленими стандартами дає можливість визначити якою мірою вони відповідають запланованим і чи допустимі виявлені відхилення. Тому, виходячи з масштабів і характеру діяльності фірми, встановлюються масштаби допустимих відхилень, а система контролю передбачає аналіз їх причин та розробку дій щодо їх коригування, якщо фактичне відхилення від встановленого стандарту перевищує допустиму величину. Якби система контролю передбачала усунення навіть найменших відхилень, то вона

була б недостатньо ефективною, тобто ефект від її функціонування знижувався б за рахунок значних витрат на дії з коригування.

Після зіставлення досягнутих результатів із встановленими стандартами необхідно обрати один із наступних варіантів:

- нічого не робити;
- усувати відхилення;
- переглянути стандарт.

Якщо аналіз показує, що при виявленому відхиленні мету можна досягти, то краще не робити ніяких додаткових заходів, але при цьому продовжувати уважно стежити за ситуацією.

Запобігливість контролю є основною його характерною особливістю або найважливішою властивістю, тому суть його коригуючої дії, на керований процес (об'єкт) зводиться до виявлення реальних причин відхилення, що виникло при стандартному функціонуванні і оперативній розробці ефективного управлінського рішення. При цьому слід враховувати той факт, що відхилення може бути викликане сукупністю різних чинників. Саме тому необхідно переконатися, що намічена дія не створить додаткових труднощів у суміжних, об'єктивно взаємозв'язаних між собою сферах діяльності підприємства. Разом з тим аналіз може вказати на те, що стандарти діяльності, засновані на планах і, в основному, такі, що носять прогнозний характер, завищені, або, навпаки, значно занижені. У таких випадках вдаються до перегляду стандартів у бік реальніших величин.

Контроль діяльності істотно впливає на поведінку людей. Оскільки його найважливішим принципом є попередження відхилень (порушень встановленого порядку), тому менеджери використовують спеціально існуючі для виконавців контрольні операції, методи. За цих умов співробітники прагнуть уникати помилок, чітко дотримуватись технології своєї роботи, не здійснювати сумнівних операцій, точніше спрямовувати свої зусилля на досягнення цілей підприємства і концептуальних основ його діяльності. Необхідно враховувати, що контроль не має бути однобічним, оскільки орієнтація працівників тільки на якісь одні

підконтрольні параметри на очікування схвалення керівництва може призвести до ігнорування ними загальних цілей підприємства, що носять, як правило, комплексний, багатофакторний характер. Такою ситуацією неминуче скористаються фірми-конкуренти, чим буде завдано збиток ефективності і перспективам діяльності. В той же час контроль не має бути надмірним, щоб не дратувати персонал, а тільки таким, який дійсно необхідний для успішної роботи підприємства.

Не рекомендується встановлювати несправедливо високі і нереальні позиції можливостей здійснення стандарти діяльності. Одночасно вони не мають бути легкими для виконання, оскільки при цьому може знижуватися їх мотиваційна дія. Менеджери повинні проявити своє мистецтво керівництва, щоб формувати стандарти, уникаючи цих крайніх точок або значень. Важливо створити систему ефективної мотивації персоналу для досягнення стандартів, оскільки згідно “теорії очікувань” є чітка взаємозалежність між результативністю і характером винагороди. Контроль повинен орієнтуватися, як правило, на стратегічні сфери діяльності. У менш важливих напрямках абсолютний контроль нераціональний і проводити його часто не обов’язково. Інакше це відволікає увагу працівників від основних завдань підприємства.

Встановлені підконтрольні стандарти повинні оцінювати те, що дійсно важливе для успіху підприємства. Наприклад, традиційна оцінка роботи підприємства за обсягом продукції, що випускається, може призвести до величезних втрат, оскільки фактична ефективність визначається розміром прибутку. Така ситуація інколи складається на підприємствах, коли при значних темпах зростання випуску продукції рентабельність різко зменшується. Ефективну систему контролю складають положення, при яких відповідальність за досягнення того або іншого стандарту покладається на співробітника лише за умови, що він може реально впливати на його належне виконання.

Контроль повинен здійснюватися своєчасно, виходячи з характеру діяльності, швидкості змін, що відбуваються в ній або пов’язаних з нею, а

також витрат на визначення показників результативності. Своєчасність полягає у встановленні оптимальних тимчасових інтервалів між вимірюваннями в такому діапазоні, щоб можливі небажані відхилення не призвели до кризових ситуацій. Не менш важливою властивістю контролю є гнучкість, тобто його оперативне коригування, адекватне змінам, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства. В той же час контроль має бути максимально простим, економічним, задовольняти інтереси всіх сторін, що взаємодіють у системі контролю, таким, що відповідає їх потребам і можливостям.

Концепція управлінського обліку в великих корпораціях, концернах і інших формах об’єднання підприємств базується на понятті “Бізнес оптимальних можливостей”. Баується концепція на здатності людини управляти справою обмежених розмірів. Первинним при цьому є пошук оптимального масштабу бізнесу, який дозволяє управляти ним ефективно. При цьому керівникові делегується влада над повним життєвим циклом бізнесу від виробництва до продажу і цим посилюється здатність керівників вищого рівня управляти компанією в цілому. У японських великих компаніях (“Мацусита” і ін.) контроль за діяльністю підрозділів (філій) здійснюється шляхом затвердження річних планів і бюджетів, аналізу щомісячних бухгалтерських звітів, а в самих філіях – затвердження бюджетів їх структурних одиниць та щомісячних бухгалтерських звітів. Оцінка роботи філій здійснюється на основі співвідношення прибутку й обсягу продаж. Є чотири види оцінки: “А”, “В”, “С”, “Д”. Якщо робота філії два роки підряд оцінюється на нижчому рівні ефективності, то керівника заміняють на іншого.

Як підтверджує світова практика, ефективним способом контролю є загальна політика діяльності компаній, положення якої є обов’язковими для виконання кожним працівником від вищого керівництва до рядових виконавців виробничих і управлінських функцій. Ця політика включає сфери ділової поведінки, етики і соціальної відповідальності,

що відповідають високим стандартам. До них відносяться цінності (принципи), традиції фірми і переконання, які складають невід'ємну частину системи управління, що характеризується прогресивним стилем керівництва, розумним підходом до ризику, культивованою сукупністю цінностей і їх узгодженістю між собою.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Внутрішньофірмова “культура” орієнтує всіх співробітників у своїй діловій поведінці рівнятися на політику компанії як на еталон, працювати чесно, об'єктивно, діяти у всьому в її інтересах, незалежно від суперечності інтересів, властивих кожному окремому співробітнику. “Культура фірми” в концентрованому вигляді проявляється в її концепціях управління, які виконують роль “цементуючого” засобу колективу, забезпечують передбачуваність дій персоналу, їх відповідність політиці компанії. Поведінка людей наповнюється сенсом об'єднання єдиним загальним цілям і привабливістю довгострокової перспективи працювати саме в цій компанії. Все це розглядається як ефект “неявного контролю”, який в перспективі має бути домінуючою його формою, що визнається і схвалюється як вищим керівництвом компанії, так і рештою її співробітників.

В основі цього лежить система внутрішнього контролю за діяльністю всіх без винятку структурних підрозділів підприємства, кожного менеджера та співробітника. Важливе місце в цій системі відводиться організації бухгалтерського обліку.

Сьогодні поряд з традиційним поняттям “контроль” формується концепція “контролінга” (автори – вчені Німеччини Е. Майер, Р. Манн і ін.). Контролінг – це ефективна система управління, яка інтегрує планування, теперішній традиційний облік і контроль, маркетинг, що забезпечує довготривале конкурентоздатне існування фірми. Основні принципи цієї системи: “Сьогодні робити те, про що інші завтра тільки думатимуть, орієнтація на ділову стратегію і перспективу, достовірний облік економічних, соціальних і екологічних чинників, оптимізація

прибутку (замість традиційної максимізації), завчасне розпізнавання проблем, що виникають у процесі господарювання, оригінальна методика обліку прямих витрат на виробництво продукції”. Теперішній “контролінг” вбирає в себе всі досягнення менеджменту, сучасного обліку, аналізу та контролю, пронизує його системною методологією, при якій всі чинники управлінської діяльності знаходяться під постійним дієвим контролем, розглядаються як взаємозв'язані, взаємообумовлені і взаємодіючі між собою.

Список використаної літератури:

1. *Андреев В.Д.* Внутренний аудит: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
2. *Богомолов А.М., Голощанов Н.А.* Внутренний аудит. Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 1999. – 192 с.
3. *Макальская А.К.* Внутренний аудит: Учебно-практическое пособие. – 2 изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2001. – 112 с.
4. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
5. *Соколов Б.Н.* Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методики, практика), 2006. – 250 с.
6. *Сотникова Л.В.* Внутренний контроль и аудит: Учебник для вузов. – М.: Финанстатинформ, 2001.
7. *Baliński Jan.* Elementy kontroli wewnętrznej w rachunkowości przedsiębiorstw. – Warszawa, 1967. – 276 s.
8. *Winiarska K.* Audyt wewnętrzny 2008. Warszawa: Difin, 2008. – 288 s.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

