

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

*Дікань Л. В.
Шульга Н. М.*

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ

Конспект лекцій

Укладачі: Дікань Л.В.,
Шульга Н.М.
Відповідальний за випуск
зав. кафедрою контролю і аудиту
Дікань Л.В.

Харків, ХНЕУ, 2005

Рецензент – канд.. екон. наук., доцент кафедри економічного аналізу Харківського національного економічного університету *Петряєва З. Ф.*

Затверджено на засіданні кафедри контролю та аудиту.
Протокол №4 від 28.12.2004 р.

Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій для студентів спеціалізації “Контроль і ревізія” спеціальності 8.050106 денної форм навчання / Укл. Дікань Л. В., Шульга Н. М. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2005. – 60 с. (Укр. мов.)

Розглянуто особливості внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України. Надано характеристику об'єктів, суб'єктів та методів внутрішньогосподарського контролю. Значну увагу приділено організації внутрішнього контролю. Визначено та розкрито бухгалтерський та адміністративний контроль як складові системи внутрішньогосподарського контролю.

Рекомендовано для студентів спеціалізації «Контроль і ревізія».

ВСТУП

Контроль суб'єктів господарювання за всіх часів був суттєвим аспектом будь-якої системи управління. На різних рівнях економічних процесів він має свої цілі, форми та методи. Чим складнішою є система, яка контролюється, тим вагомішим стає контроль за її функціональними структурами, взаємозв'язком між ними, за динамікою розвитку окремих складових і системи у цілому. Особливе значення надається контролю в тому разі, коли економічна система має деякі ознаки непередбаченості. За таких умов у ній проявляються непрогнозовані процеси, і їх відслідковування та аналіз потребують особливих форм і методів контролю.

Внутрішньогосподарський контроль в умовах інтеграційних процесів, які відбуваються в економіці з досить великою швидкістю, набуває особливого значення. Він повинен бути об'єктивним, достовірним, та неупередженим.

Внутрішній контроль забезпечує зворотний зв'язок між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Найвагомішим результатом зворотного зв'язку є надання суб'єкту управління об'єктивної, неупередженої, логічно виваженої інформації щодо реалізації прийнятих управлінських рішень та їх ефективності на рівні окремих структурних підрозділів системи.

Зворотний зв'язок між суб'єктом та об'єктом управління забезпечується виконанням функціональних обов'язків різних профільних підрозділів системи, але неупереджену й об'єктивну інформацію суб'єкт управління отримує від підрозділу внутрішнього контролю як структури, незалежної від впливу профільних підрозділів та підпорядкованої безпосередньо керівнику.

Саме незалежність підрозділів внутрішнього контролю дає можливість об'єктивно оцінити стан контрольованої системи в цілому, окремих профільних підрозділів та виявити причини негативних наслідків прийнятих управлінських рішень.

Забезпечення і постійне поліпшення якості внутрішньогосподарського контролю неможливе без розробки стратегії внутрішнього контролю відповідно до перспектив розвитку системи, що контролюється.

ПРОГРАМА КУРСУ

ТЕМА 1. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ У РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ

Необхідність внутрішнього контролю на підприємстві.

Поняття внутрішньогосподарського контролю, його предмет. Мета і основні завдання внутрішнього контролю.

Система внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Бухгалтерський внутрішньогосподарський контроль. Поняття адміністративного контролю. Внутрішній аудит. Порівняльна характеристика внутрішнього аудиту і внутрішньогосподарського контролю. Громадський контроль на підприємстві.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Загальна побудова контрольного процесу. Принципи розвитку організаційних форм контролю. Основні положення організації контролю. Форми організації внутрішньогосподарського контролю.

Об'єкти і суб'єкти контролю. Критерії ефективності і надійності системи контролю на підприємстві. Права внутрішніх контролерів на підприємстві.

Передумови чіткої організації системи внутрішньогосподарського контролю. Центри відповідальності, їх типи. Організація контролю по центрам відповідальності. Показники оцінки діяльності центрів відповідальності. Контроль за результатами, його призначення та основні етапи. Модель контролю за результатами. Контрольні звіти виконавців. Прийняття рішень щодо виявлених відхилень.

ТЕМА 3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Метод внутрішньогосподарського контролю, його основні елементи. Прийоми визначення реального стану об'єкта, прийоми співставлення та оцінки. Середовище контролю. Облікова система.

Основні методичні прийоми контролю. Документальний і фактичний контроль.

ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ

Контроль обсягів і ритмічності виробництва. Контроль якості продукції. Поточний та наступний контроль за відвантаженням і реалізацією продукції.

Внутрішньогосподарський контроль матеріальних затрат. Центри організації контролю використання матеріальних ресурсів. Попередній контроль матеріальних ресурсів, недоліки його організації. Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції.

Контроль основних засобів, основні недоліки в його організації. Класифікація основних фондів. Модель внутрішньогосподарського контролю основних засобів. Напрямки поточного контролю процесу експлуатації основних засобів. Контроль простоїв, причин та винуватців їх наявності. Організація контролю ліквідації, реалізації та передачі об'єктів основних засобів.

Контроль трудових затрат, основні завдання його організації. Класифікація особового складу підприємства. Основні завдання організації контролю фонду оплати праці. Модель організації контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці.

Контроль звітності підприємства.

ТЕМА 5. АДМІНІСТРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ

Мотивація персоналу, її створення та підтримка. Теорії мотивації. Поняття управлінської мотивації. Менталітет трудового колективу.

Зворотний зв'язок, механізм його дії. Принцип позитивного підкріплення. Принцип індивідуального обговорення.

Значення доручення в ефективному досягненні результатів діяльності. Привабливість роботи. Вивчення та оцінка стану внутрішньогосподарського контролю.

ТЕМА 1. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ В РИНКОВІЙ ЕКОНОМІЦІ.

Сучасне підприємство – це складна динамічна система, в якій безперервно здійснюються зміни в обсязі виробництва, асортименті, номенклатурі, рівні технічної і організаційної підготовки виробництва, структурі, складі та кваліфікації кадрів. Крім того, постійно змінюється зовнішнє середовище, яке впливає відповідним чином на діяльність підприємства. Отже, за всіма переліченими змінами повинен бути постійний контроль з метою прийняття оптимальних рішень та своєчасного внесення коригувань у виробничий процес на всіх рівнях управління підприємством.

Перехід економіки України до ринку змінює традиційне уявлення про внутрішньогосподарський контроль. В сучасних умовах контроль повинен бути попереджувальним, тобто своєчасно оцінювати якість управлінських рішень ще до виникнення витрат, бо перевищення витрат виробництва над доходами або відставання в оновленні продукції призведе до втрати ринків збуту і, як наслідок, банкрутству підприємства.

В умовах ринку підприємство будь-якої форми власності об'єктивно змушене використовувати внутрішньогосподарський контроль з метою досягнення ефективного функціонування, несумісного зі зловживаннями, крадіжками, непродуктивними витратами. Внутрішньогосподарський контроль представляє собою незалежну оцінку відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. Необхідність у внутрішньогосподарському контролі зумовлюється тим, що вищі органи управління безпосередньо не займаються контролем повсякденної діяльності. Зважаючи на це, їм необхідна інформація про діяльність нижчих рівнів управління або підтвердження достовірності звітів керівників нижчих рівнів. Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які забезпечуються керівниками (власниками) підприємств, організацій, установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства.

Контроль є важливим інструментом управління, оскільки дозволяє надавати керівництву інформацію, зібрану на основі аналізу та оцінки об'єктів, що перевіряються, а також рекомендації, поради стосовно цих об'єктів, допомагає реально оцінити діяльність з багатьох

сторін, визначає напрями майбутнього розвитку, сприяє прийняттю правильних управлінських рішень.

Внутрішньогосподарський контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективно досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень.

Мета контролю в ринковій економіці кардинально змінюється. В сучасний період метою контролю є кваліфікована допомога менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень, а не встановлення жорсткого контролю з метою покарання.

Предметом контролю при цьому є забезпечення діяльності підприємства згідно обраної економічної політики.

Організація внутрішньогосподарського контролю відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” покладена на керівника підприємства [9]. Згідно із затвердженим планом працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний та оперативний поточний контроль за виробничою і фінансово-господарською діяльністю підрозділів підприємств. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на діяльність підприємств. Функції контролю головний бухгалтер здійснює особисто і через апарат бухгалтерії.

Основні завдання внутрішньогосподарського контролю можна згрупувати у вигляді декількох основних напрямків:

- 1) виконання виробничих і фінансових планів;
- 2) забезпечення збереження і раціонального використання ресурсів;
- 3) забезпечення випуску продукції високої якості;
- 4) дотримання законності операцій, що здійснюються на підприємстві [16].

Важливими *особливостями внутрішньогосподарського контролю* є: здійснення функцій контролю особами, які представляють інтереси даного підприємства і є членами цього колективу; охоплення усіх видів контролю, який здійснюється представниками підприємства; забезпечення не тільки зворотного, але й прямого зв'язку між структурними підрозділами підприємства, між керованою і керуючою системами, між лінійними і функціональними підрозділами.

Система внутрішньогосподарського контролю в сучасних умовах повинна повністю відповідати запитам управлінців і сприяти досягненню основної мети, а саме – ефективному функціонуванню підприємства, постійному зростанню економічного потенціалу і конкурентоспроможності на ринку.

Система внутрішньогосподарського контролю підприємства складається з:

- бухгалтерського контролю;
- адміністративного контролю;
- внутрішнього аудиту;
- громадського контролю (рис. 1.1).

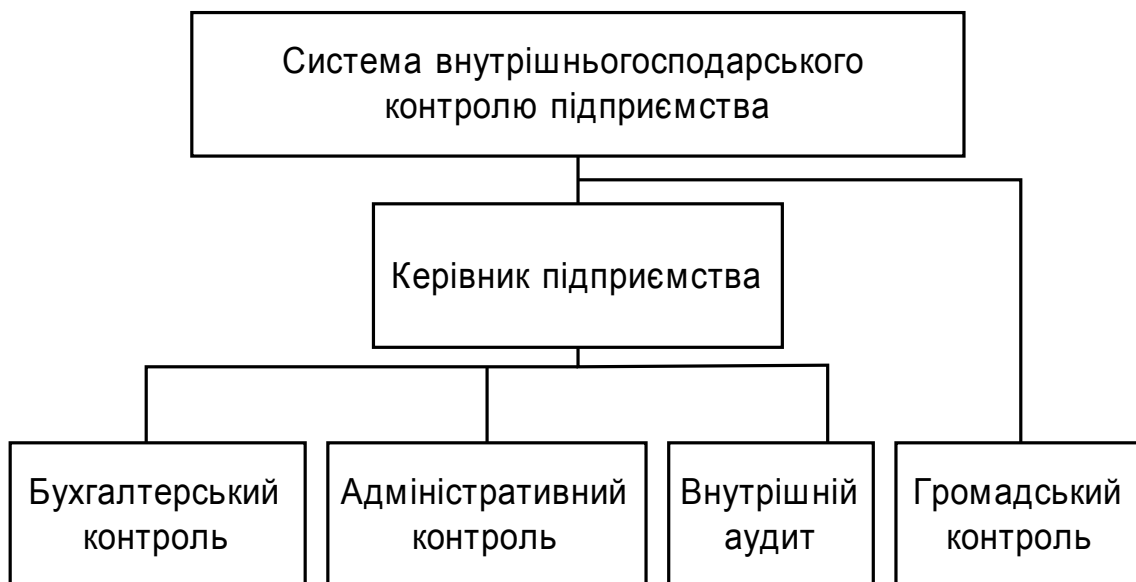


Рис. 1.1. Система внутрішньогосподарського контролю підприємства

Контроль, який здійснюється бухгалтерією, називається бухгалтерським контролем. Його мета – виявити відхилення від встановлених параметрів виробничої і фінансово-господарської діяльності, попередити негативні явища і тенденції.

Однак, крім бухгалтерського контролю, контроль на підприємстві здійснюють також керівники підрозділів і служб згідно їх функціональних обов'язків і компетентності. При цьому вони ведуть контроль за виконанням виробничих і фінансових планів, забезпеченням збереження і раціональним використанням ресурсів,

забезпеченням випуску продукції високої якості, а також здійснюють контроль за виконанням виробничих і функціональних обов'язків підлеглих їм виконавців та посадових осіб. Контроль, що здійснюється адміністрацією різних рівнів управління на чолі з керівником підприємства називається адміністративним контролем.

Згідно міжнародного досвіду однією із умов ефективного функціонування підприємств, підвищення їх економічного потенціалу і конкурентоспроможності на ринку є система внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит є основою для прийняття оперативних, тактичних і стратегічних рішень на підприємстві щодо здійснення фінансово-господарської діяльності. Але проблема внутрішнього аудиту на Україні залишається законодавчо не розробленою. Це призвело до того, що на практиці його почали ототожнювати з внутрішньогосподарським контролем, що є принципово не вірним. Певним кроком вперед на шляху розвитку внутрішнього аудиту в Україні є Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України від 20.03.1998 р. № 114. Хоча дане Положення враховує різні аспекти організації внутрішнього аудиту конкретно у банках, воно певною мірою може бути використане при розробці аналогічного положення для підприємств [33].

Справа в тому, що між внутрішньогосподарським контролем і внутрішнім аудитом є багато подібного. Зокрема функції служби внутрішнього аудиту багато в чому збігаються з внутрішньогосподарським контролем, оскільки вони є складовими елементами системи останнього. Разом з тим, між ними є суттєві відмінності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Відмінні ознаки внутрішньогосподарського контролю та внутрішнього аудиту

Ознаки	Внутрішньогосподарський контроль	Внутрішній аудит
1	2	3
Підпорядкованість	Головному бухгалтеру	Керівникові підприємства (зборам акціонерів)

Закінчення табл. 1.1

1	2	3
Орган, що здійснює контроль	Бухгалтерія, керівники структурних підрозділів	Спеціальний орган (відділ, служба) або відповідальна особа
Мета проведення	Забезпечення додержання законності і доцільності здійснення господарської діяльності	Експертна оцінка додержання економічної політики підприємства (у тому числі облікової) і оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю

Так, основною метою внутрішньогосподарського контролю є забезпечення додержання законності і доцільності здійснення господарської діяльності, а внутрішнього аудиту – експертна оцінка додержання економічної політики підприємства (у тому числі облікової) і оцінка функціонування внутрішньогосподарського контролю. Отже, крім функції суто контрольного характеру внутрішній аудит є експертною діагностикою, засобом прогнозування. Крім того, відповідальність за організацію внутрішнього аудиту несе спеціальний професійний орган (відділ, служба), який прямо підпорядкований керівникові підприємства або зборам акціонерів.

Діяльність внутрішніх аудиторів направлена на те, щоб надавати допомогу керівництву підприємства і його структурним підрозділам у виконанні своїх обов'язків настільки кваліфіковано і ефективно, наскільки це можливо. Організація внутрішнього аудиту, перш за все, залежить від масштабів та організаційної структури підприємства, систем управління, особливостей технологічних процесів тощо.

На підприємстві, крім того, функціонує ще громадський контроль, що здійснюється профсоюзною організацією та іншими громадськими організаціями.

Особливе значення в ринкових умовах набуває розвиток системи внутрішньогосподарського контролю, побудований на відносинах між структурними підрозділами підприємства (відділами, службами, виробничими цехами, бригадами). При цьому система внутрішньогосподарського контролю має повністю забезпечити потреби

управлінців у досягненні основної стратегічної мети.

ТЕМА 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.

Основою організації контрольного процесу є визначення його функцій та ролі в системі управління підприємством. Раціональна організація контролю можлива лише тоді, коли він розглядається як самостійна функція управління, тобто як система спостереження та перевірки процесу функціонування й фактичного стану об'єкта, що управляється. Загалом під функцією управління розуміється сукупність постійно повторюваних однорідних робіт і процедур.

В основі розвитку організаційних форм контролю лежать наступні принципи:

1. Принцип системної упорядкованості організації контролю. Складність сукупного виробничого процесу й організаційної структури підприємства вимагає адекватної складності організації контролю.

2. Принцип наближення контролю до об'єкта. Організацію контролю потрібно будувати з таким розрахунком, щоб можна було максимально наблизити його до центрів управління.

3. Принцип ієрархічності контролю. Організаційна схема контролю повинна бути багатоступінчастою, тобто передбачати виконання контрольної функції на всіх рівнях – від вищої адміністрації до окремих працівників.

4. Принцип делегування повноважень і відповідальності. Реалізуючи цей принцип, необхідно у внутрішніх нормативних документах підприємства чітко визначити права і відповідальність керівників усіх рівнів і рангів.

5. Принцип взаємодії з іншими функціями. Контроль повинен взаємодіяти з плануванням, обліком, регулюванням та аналізом в оперативному режимі.

6. Принцип наступності контролю в часі. Контроль повинен носити циклічний характер.

7. Принцип доцільної взаємодії елементів функції контролю. Для чіткого виконання задач, що стоять перед внутрішньогосподарським контролем, потрібно погодити в просторі і часі всі складові контролю, виділені й описані в його класифікаціях [17].

Основні положення організації контролю:

1. Необхідно розробити організаційні схеми контролю для кожного рівня управління підприємством. Це положення відбиває ієрархічність структури промислового підприємства як системи. Організаційна схема контролю повинна передбачати виконання контрольної функції на всіх рівнях — від адміністрації до окремих працівників. Кожен вищий рівень системи управління має нові властивості, яких немає в жодній з її складових.

2. Об'єкти контролю варто визначати в залежності від показників, встановлених для кожного рівня, а не від організаційно виділених центрів контролю. Це означає, що розкриття внутрішньої структури об'єкта є вихідним моментом у створенні системи контролю.

3. Тільки після визначення об'єктів контролю можна розробляти конкретні форми організації контролю, що враховують особливості структури підприємства та його господарської діяльності.

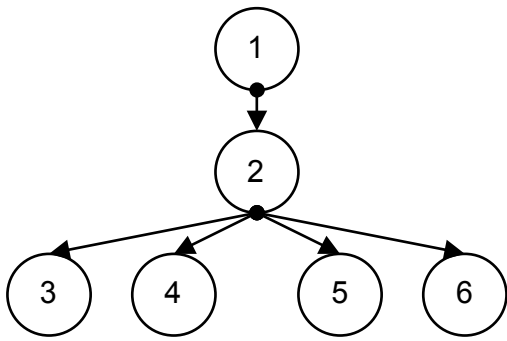
4. Організація контролю повинна передбачати можливість існування декількох центрів відповідальності для кожного показника, розташованих як на одному, так і на різних рівнях організаційної структури. Отже, важливе значення має розмежування відповідальності між рівнями і виконавцями за ті чи інші показники діяльності, що здійснюється в одних підрозділах, але формуються під впливом інших центрів відповідальності.

5. Виділення координаційних центрів відповідальності для ведення зведеного контролю й упорядкування його організації. Координаційні центри доцільно створювати на вищому рівні управління підприємством, де буде вестись оперативний контроль основних сторін його економічної діяльності.

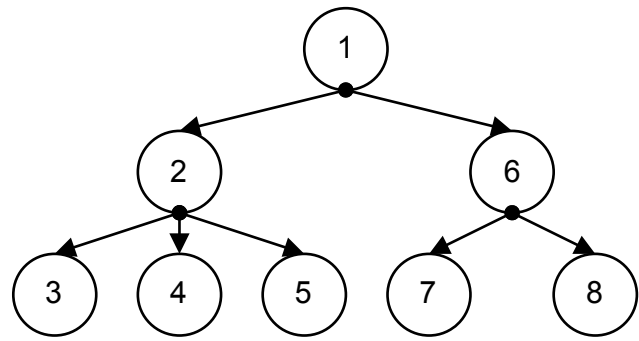
Залежно від розподілу праці робітників сфери контролю розрізняють централізовану і децентралізовану форму внутрішньогосподарського контролю (рис. 2. 2).

При централізованій формі організації внутрішньогосподарського контролю внутрішні аудитори (ревізори) знаходяться в штаті бухгалтерії і підпорядковуються головному бухгалтеру в адміністративному і методологічному відношенні. Кращим варіантом організації контролю є децентралізована форма. При ній керівник служби внутрішнього аудиту в адміністративному плані підпорядковується прямо керівнику підприємства [19].

Централізована форма



Децентралізована форма



- 1 – керівник підприємства;
- 2 – головний бухгалтер;
- 3 – бухгалтер з оплати праці;
- 4 – бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей;
- 5 – інші працівники бухгалтерії;
- 6 – внутрішній аудитор (ревізор);
- 7 – аудитори;
- 8 – інвентаризатори.

Рис. 2.2. **Форми організації внутрішньогосподарського контролю**

Створення системи контролю на підприємствах повинно здійснюватись в залежності від організаційної структури кожного конкретного виду підприємств, на виборі і розкритті внутрішньої структури об'єкту контролю. Визначення об'єктів контролю повинно бути зорієнтовано на забезпечення зацікавленості колективу в досягненні цілей підприємства з досягненням максимально високих результатів, на підвищення ефективності всієї діяльності підприємства і її окремих ланок.

Отже, об'єктом контролю має стати система економічних методів впливу на колективи людей, а вже через них – на матеріально-речові моменти виробництва. Тому *об'єктами контролю в процесі здійснення управління є:*

- розробка стратегії та тактичних планів;
- процес реалізації стратегічних та тактичних цілей;
- якість управлінських рішень;

- виконання управлінських рішень та їх результати;
- виконання функціональних обов'язків управлінцями різних рівнів.

Вплив зовнішнього середовища вимагає постійного коригування тактичних планів. Це у свою чергу потребує наявності чітко відпрацьованої системи контролю на підприємстві.

Основними об'єктами контролю з урахуванням змін в зовнішньому середовищі є:

- процеси, що відбуваються в самій організації;
- процеси, що відбуваються при взаємодії організації із зовнішнім середовищем;
- діяльність окремих виконавців (посадових осіб) [16].

Враховуючи те, що створення системи контролю на підприємствах залежить від складності організаційної структури конкретного підприємства, доцільно класифікувати об'єкти контролю в залежності від рівнів управління.

Визначення об'єктів контролю повинно бути зорієнтовано на забезпечення постійної зацікавленості колективу в досягненні максимально можливих результатів, як підприємства в цілому, так і окремих його структур. Для цього доцільно формувати на підприємствах центри відповідальності, які відповідали б, за витрати, які вони понесли, та за результат, якого вони досягли в процесі їх діяльності. При цьому центром господарської відповідальності, перш за все є підприємство в цілому.

Структура об'єктів контролю в залежності від рівня управління:

- підприємство в цілому;
- центри відповідальності (цехи, переділи, дільниці, бригади);
- функціональні відділи;
- місця виникнення затрат (види робіт або окремі операції).

Чим більшим є підприємство, тим складніший виробничий процес, різноманітніші види діяльності та види продукції, складніша структура об'єктів контролю на підприємствах.

Оскільки контроль розглядається в системі внутрішньо-господарського управління підприємством, суб'єкт і об'єкт контролю завжди входять в одну систему.

Внутрішньогосподарський контроль на підприємствах здійснюють

штатні контролери-ревізори, внутрішні аудитори, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов'язків (рис. 2.1).

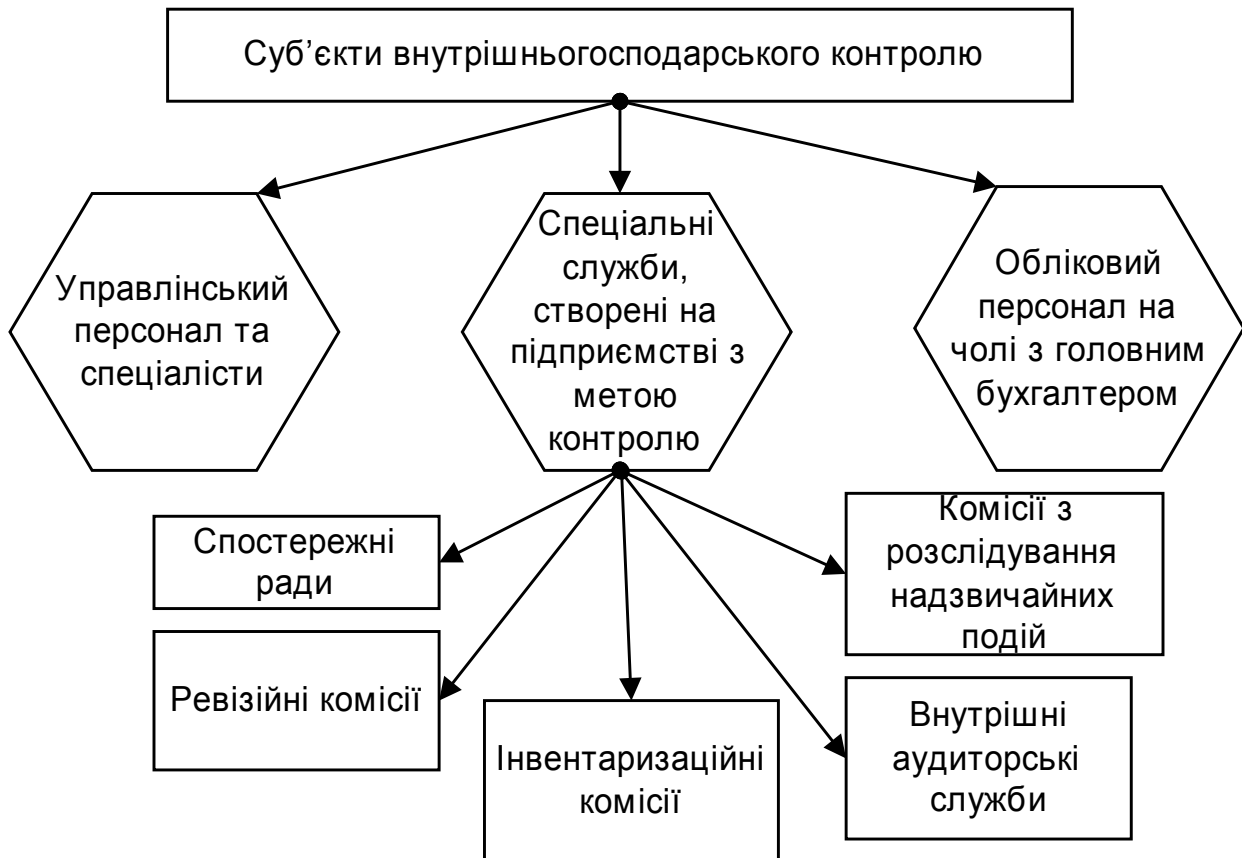


Рис. 2.1. Класифікація суб'єктів внутрішньогосподарського контролю

До функцій *управлінського персоналу та спеціалістів* відносять попередній, поточний і наступний контроль, здійснення яких нормативно зафіксоване в посадових інструкціях.

Правління є виконавчим органом товариства, який здійснює керівництво його поточною діяльністю і підзвітний загальним зборам та спостережній раді, чи організовує виконання їх рішень. На правління товариства покладено наступні основні контрольні функції:

- а) забезпечення прибуткової діяльності товариства;
- б) затвердження поточних планів діяльності товариства та заходів, необхідних для успішного їх виконання;
- в) розробка та реалізація бізнес-планів та інших програм

фінансово-господарської діяльності товариства;

г) затвердження щорічних кошторисів;

д) забезпечення ведення та зберігання документів товариства;

є) вживання всіх можливих заходів щодо збереження комерційної таємниці посадовими особами товариства;

є) погодження проектів договорів про передачу в заставу, оренду, продаж та відчуження іншим особам майна товариства, балансова вартість якого перевищує певний розмір відсотків підсумку балансу товариств;

ж) створити умови, які б попереджали будь-яку особисту, ділову, комерційну чи фінансову зацікавленість у справі, пов'язаній з товариством.

Обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером здійснює контрольні функції в процесі відображення господарських операцій в первинних документах, реєстрах, звітах.

Спостережна рада створюється в акціонерних товариствах, обирається з його членів і забезпечує контроль за діяльністю виконавчого органу. Спостережну раду товариства створюють для контролю за діяльністю правління, оцінки ефективності управління ним поточними справами, розробки стратегії діяльності товариства. Вона розглядає скарги і звернення акціонерів, стежить за наданням вичерпної та достовірної інформації акціонерам, а також у перерві між загальними зборами, в межах своїх повноважень, виконує функції загальних зборів акціонерів товариства.

Спостережна рада зобов'язана захищати права акціонерів товариства шляхом внутрішнього контролю за діяльністю товариства, розробки його політики, дотримуючись якої воно зможе уникнути збитків. Головною умовою ефективної діяльності спостережної ради є незалежність її від правління товариства.

Компетенція спостережної ради, порядок її роботи та інші питання можуть бути врегульовані Положенням про спостережну раду товариства, яке затверджують загальні збори акціонерів. Спостережна рада функціонує шляхом проведення засідань. У зв'язку з цим необхідно звернути увагу на такі моменти:

– засідання проводяться тільки тоді, коли є кворум (його визначають статутом товариства або положенням про спостережну раду, і звичайно він становить 2/3 загальної кількості членів

спостережної ради);

- усі питання вирішуються простою більшістю голосів (якщо інше не передбачено статутом товариства);

- члени спостережної ради зобов'язані особисто виконувати свої обов'язки, їх не можна передавати іншому члену або третім особам;

- під час голосування один член спостережної ради має один голос.

Ревізійна комісія здійснює контроль за діяльністю керівництва підприємства, обирається з числа акціонерів. Порядок діяльності комісії, її склад та умови оплати праці затверджуються зборами, які її обрали. Про результати роботи комісія доповідає спостережній раді та загальним зборам, обов'язково складає висновок по річних звітах і балансах, без якого загальні збори не мають права затверджувати звітність. Ревізійна комісія діє на підставі статуту господарюючого суб'єкта та внутрішнього Положення про ревізійну комісію.

Інвентаризаційна комісія – це колективний орган, що формується з групи осіб, які наділяються певними правами для встановлення фактичної наявності і стану майна та фінансових зобов'язань підприємства, для прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій. Внутрішні інвентаризаційні комісії формуються з працівників даного підприємства [9].

Служба внутрішнього аудиту створюється на середніх і великих підприємствах. Вона функціонує на підставі Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту, яке визначає роль служби в системі управління підприємством, її цілі та завдання, відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами підприємства. Внутрішні аудитори проводять планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, є штатними працівниками підприємства, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо.

Контроль є універсальним засобом одержання інформації по каналу зворотного зв'язку. Він направлений, перш за все, на запобігання недоліків та надання допомоги всім рівням управління (від вищого рівня до конкретних виконавців) у попередженні недоліків та порушень. Без механізму зворотного зв'язку між суб'єктом і об'єктом процес управління втрачає цілеспрямованість.

Керівництво підприємства несе відповідальність за розробку і фактичне втілення системи внутрішнього контролю, від нього залежить регулярність та ефективність її функціонування. Система контролю повинна бути економічно виправданою, тобто витрати на проведення внутрішньогосподарського контролю повинні бути меншими, ніж витрати підприємства через відсутність контролю. Якщо система внутрішнього контролю буде ефективно функціонувати, то це дозволить зменшити витрати і на проведення зовнішнього аудиту.

Служба внутрішньогосподарського контролю на підприємстві повинна мати такі права:

- отримувати усно або письмово від керівників підрозділу, який перевіряється, необхідні документи, пояснення, а також інші матеріали, пов'язані з діяльністю цього підрозділу;
- визначати відповідність дій та операцій, що здійснюються співробітниками підприємства, згідно з вимогами чинного законодавства України, іншими нормативно-правовими актами, рішеннями керівників органів підприємства, які визначають політику та стратегію його діяльності, процедуру прийняття і реалізації рішень, організацію обліку та звітності;
- перевіряти розрахунково-касові документи, контракти підприємства, фінансову і статистичну звітність, іншу документацію, а у разі необхідності наявність товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться у структурному підрозділі;
- надсилати третім особам – суб'єктам підприємницької діяльності листи з питань відповідності чинному законодавству господарських та фінансових операцій, які проводяться підприємством;
- залучати у разі необхідності співробітників інших структурних підрозділів підприємства для виконання поставлених перед службою внутрішнього контролю (аудиту) задач;
- мати безперешкодний доступ до виробничих, складських, торгових й інших приміщень підрозділу, що перевіряються, а також у приміщення, що використовуються для зберігання документів, готівки та коштовностей, отримувати інформацію, яка зберігається на магнітних носіях;
- з дозволу керівництва підприємства знімати копії з одержаних документів, у тому числі копії файлів, копії будь-яких записів, що зберігаються в локальних обчислювальних мережах і автономних

комп'ютерних системах, а також розшифрувати ці записи;

– при виявленні грубих порушень чинного законодавства, випадків розкрадань коштів та майна, допущених працівниками підрозділів, рекомендувати керівнику підприємства усунення їх від виконання службових обов'язків [7].

До основних передумов чіткої організації системи внутрішньогосподарського контролю відносяться:

- створення центрів відповідальності;
- спрямованість контролю на результат.

Для кожного підприємства характерна своя організаційна структура, яка визначається наявністю та взаємодією його структурних підрозділів. Для структурного підрозділу характерним є не лише право його керівника приймати рішення, але і нести відповідальність за величину затрат, понесених в процесі виробництва та результати його діяльності. З цією метою у виробничих цехах, обслуговуючих підрозділах, а також в управлінських відділах і службах створюються обліково-калькуляційні дільниці, що називаються "центрами затрат" або "центрами відповідальності".

Центр відповідальності – це сфера діяльності в межах якої встановлена персональна відповідальність менеджера за величину затрат і результати діяльності, які він контролює.

В основі визначення відповідальності центрів лежить поділ затрат на контрольовані і неконтрольовані. На практиці підконтрольність іноді важко встановити, бо на величину деяких витрат впливає не один менеджер. Тому у звіт центру відповідальності включають лише ті витрати, що контролюються керівником цього центру.

В залежності від рівня управління виділяють три типи центрів:

- центри витрат,
- центри прибутку,
- центри інвестицій.

Центр витрат – це такий центр, керівник якого відповідає лише за величину понесених витрат в результаті виробничої діяльності.

Центр прибутку – центр, керівник якого несе відповідальність за величину витрат і доходів, отриманих в результаті діяльності.

Центр інвестицій – центр, керівник якого несе відповідальність за величину витрат, доходів та контролює інвестиції у власні активи (табл. 2.1).

Характеристика центрів відповідальності та показники оцінки їх діяльності

Центр відповідальності	Сфера контролю	Тип центру	Характерні показники виконання
Керівник підприємства	Інвестиції Дохід Витрати	Центр інвестицій	Прибуток на інвестований капітал
Керівник середнього рівня	Дохід Витрати	Центр прибутку	Прибуток Витрати
Керівник нижчого рівня	Витрати	Центр витрат	Витрати

При здійсненні обліку і контролю по центрах відповідальності досягається особиста відповідальність начальників цехів і дільниць, майстрів, бригадирів і навіть окремих робітників за рівень виробничих затрат на підлеглих їм дільницях.

Характерними рисами організації контролю по центрах відповідальності є наступні:

- менеджерам надається право приймати участь у визначенні лише тих цілей, за якими оцінюється їх діяльність:
- на центр покладається відповідальність лише за той вид діяльності, що перебуває під їх контролем;
- оцінка результатів діяльності центрів відповідальності здійснюється на основі чітко визначених критеріїв;
- використання центрами відповідальності ефективної системи стимулювання;
- для оцінки діяльності центрів використовуються звіти виконання бюджетів.

Найбільш поширеною формою звіту є форма, що включає статті затрат, бюджет (запланований результат), фактичний результат і відхилення (табл. 2.2). Крім того, у звіті додатково можна включити відносне відхилення в процентах від бюджетної суми. Такі звіти використовуються на підприємствах, які приділяють велику увагу аналізу.

Звіт центру відповідальності

Статті затрат	Бюджет, грош. од.		Фактичний результат, грош. од.		Відхилення (+, -), грош. од.	
	за місяць	наростаючим підсумком	за місяць	наростаючим підсумком	за місяць	наростаючим підсумком
Основні матеріали	40 000	140 000	41 000	144 000	+1 000	+4 000
Пряма заробітна плата	25 000	75 000	27 000	82 000	+2 000	+7 000
Інші затрати	7 000	21 000	6 950	21 400	-50	+400
Всього контрольованих затрат	72 000	236 000	74 950	247 400	+2 950	+11 400

Слід зазначити, що жодна система обліку або відхилення самі по собі, не можуть дати відповідь, хто ж винен у їх наявності. Відхилення можуть лише привернути увагу робітника, який знає їх причину. Ідентифікувавши відхилення з людиною можна дізнатись, хто зможе пояснити ситуацію, а не хто повинен бути покараний.

Ефективність функціонування центрів відповідальності залежить від того, наскільки цілеспрямовано впроваджується в практику організація контролю та елементи його методу та наскільки повно опрацьовані питання контролю в теорії.

В сучасний період контролю за результатами належить одне з важливих місць в системі управління. Це пов'язано з тим, що саме результати визначають досягнуті успіхи в діяльності тих чи інших підприємств, фірм. Структура системи контролю за результатами залежить від структури підприємства і глибини охоплення організації системою управління по результатам. Контроль за результатами має цільовий характер, він починається з оцінки досягнутих результатів і продовжується оцінкою чинників, що сприяли або перешкождали їх

отриманню (рис. 2.3).

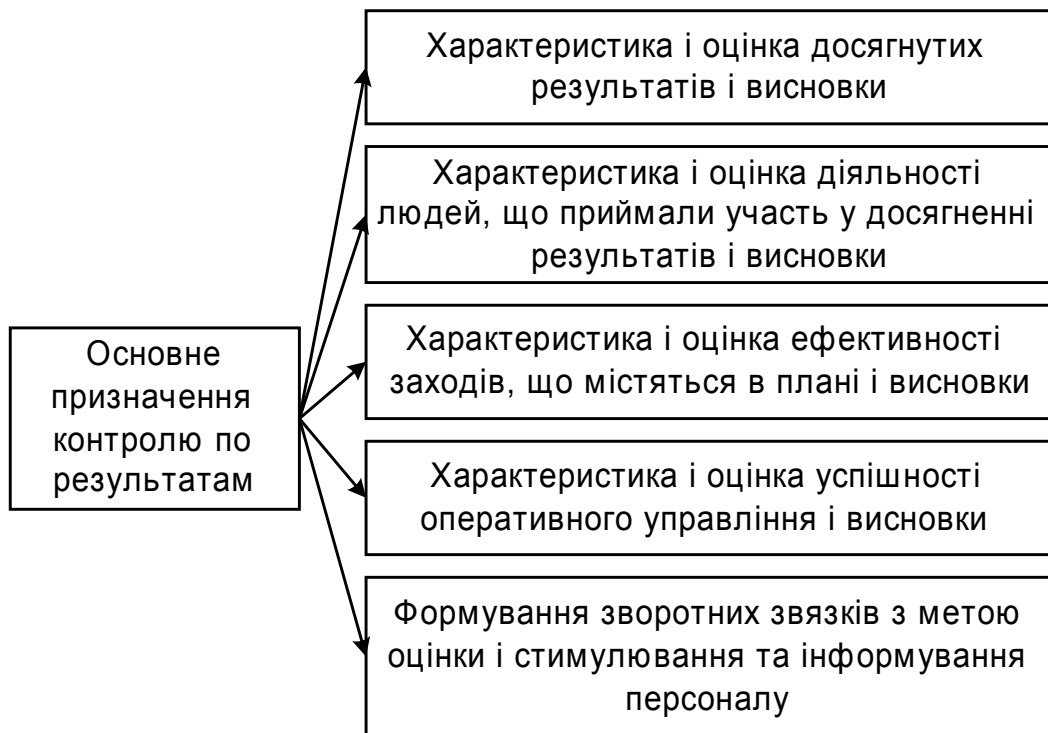


Рис. 2.3. Основне призначення контролю по результатам

Контроль за результатами може здійснюватись на рівні підприємства, підрозділу, групи, відділу, бригади, окремого робітника. В управлінні за результатами центр ваги зрушується в сторону контролю за плановими результатами. Однак враховуються результати заплановані і випадкові (незаплановані).

Основними етапами контролю за результатами є:

- 1) вимірювання результату;
- 2) оцінка;
- 3) висновки.

Крім вимірювання отриманого результату при здійсненні контролю надзвичайно важливо оцінити ці результати з точки зору відповідності стратегічним цілям підприємства і сформулювати відповідні висновки. При цьому повинні використовуватись вимірники, що були попередньо заплановані для визначення дійсних результатів. Прикладом результатів, які плануються, є: рентабельність, частка ринку, величина витрат, прибуток на вкладений капітал, чистий прибуток та ін. Для встановлення причин відхилень від запланованих

результативних показників слід уявляти всі ті фактори, що впливають на їх формування. Приведемо систему чинників, що впливають на формування чистого прибутку (рис.2.4).



Рис. 2.4. Структура системи чинників, що впливають на формування чистого прибутку операційної діяльності підприємства

Побудова системи чинників для кожного результативного показника, який планується, полегшує процес встановлення причин відхилень від встановлених параметрів.

Модель контролю за результатами може бути приведена у вигляді схеми (рис. 2.5).

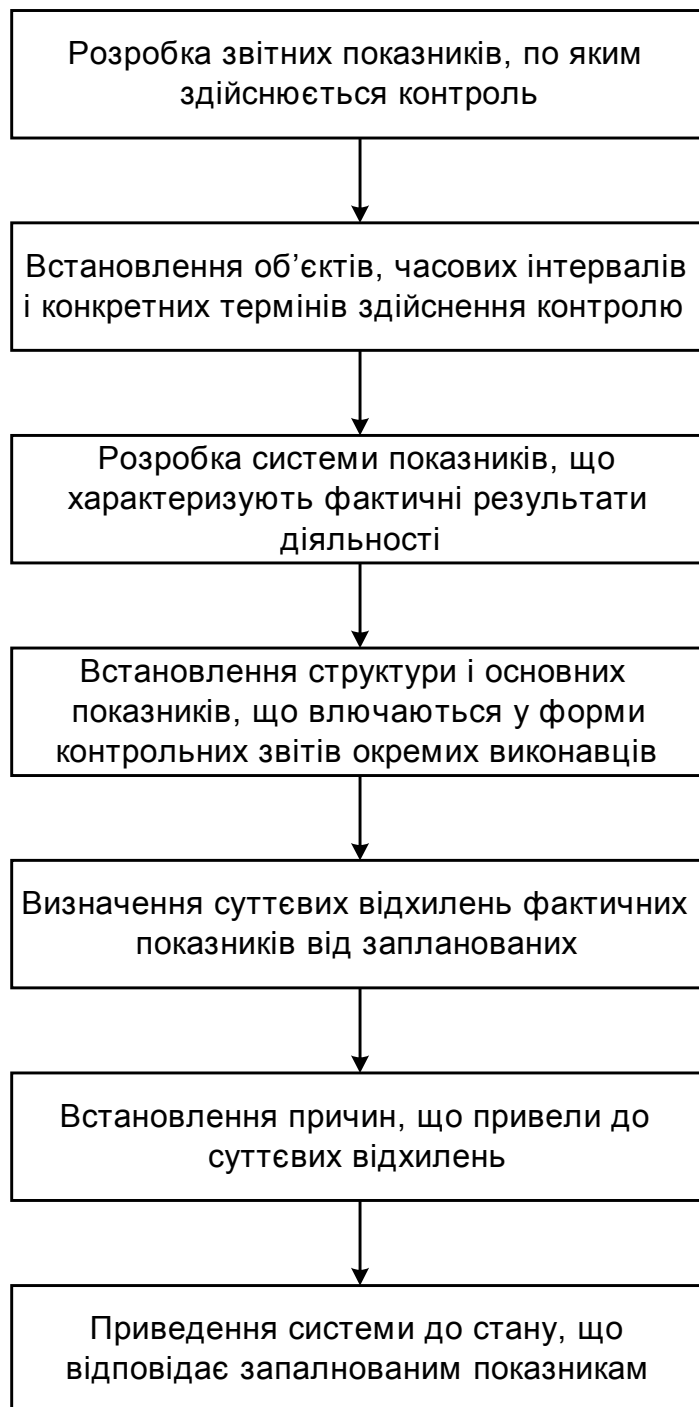


Рис. 2.5. **Модель контролю за результатами**

Встановлення структури і основних показників форм контрольних звітів виконавців покликані сформувати систему носіїв контрольної інформації. З метою досягнення ефективного управління результатами звіти повинні містити наступні дані: фактично досягнуті результати; заплановані результати; відхилення фактичних від запланованих результатів; факторне розкладання величини відхилень; пояснення

причин несприятливих відхилень по кожному показнику в цілому і по окремим його складовим; встановлення осіб, відповідальних за несприятливі відхилення, якщо вони викликані внутрішніми причинами діяльності окремих підрозділів.

Визначення суттєвих відхилень фактичних від стандартних показників здійснюється як в абсолютних, так і відносних показниках. При цьому доцільно відхилення відносних показників поділити на 3 основні групи: сприятливі, допустимі і критичні. Критичними відхиленнями вважаються відхилення в розмірі 20 і більше процентів по тижневому контрольному періоду, 15 % і більше – по місячному періоду, 10 % і більше – по квартальному періоду [16].

Ліквідація недоліків здійснюється лише в тому випадку, якщо розмір відхилень перевищує „критичну” величину. Якщо ж відсутня можливість оптимізації фінансового результату, то вносяться пропозиції по коригуванню показників поточних фінансових планів (рис. 2.6).

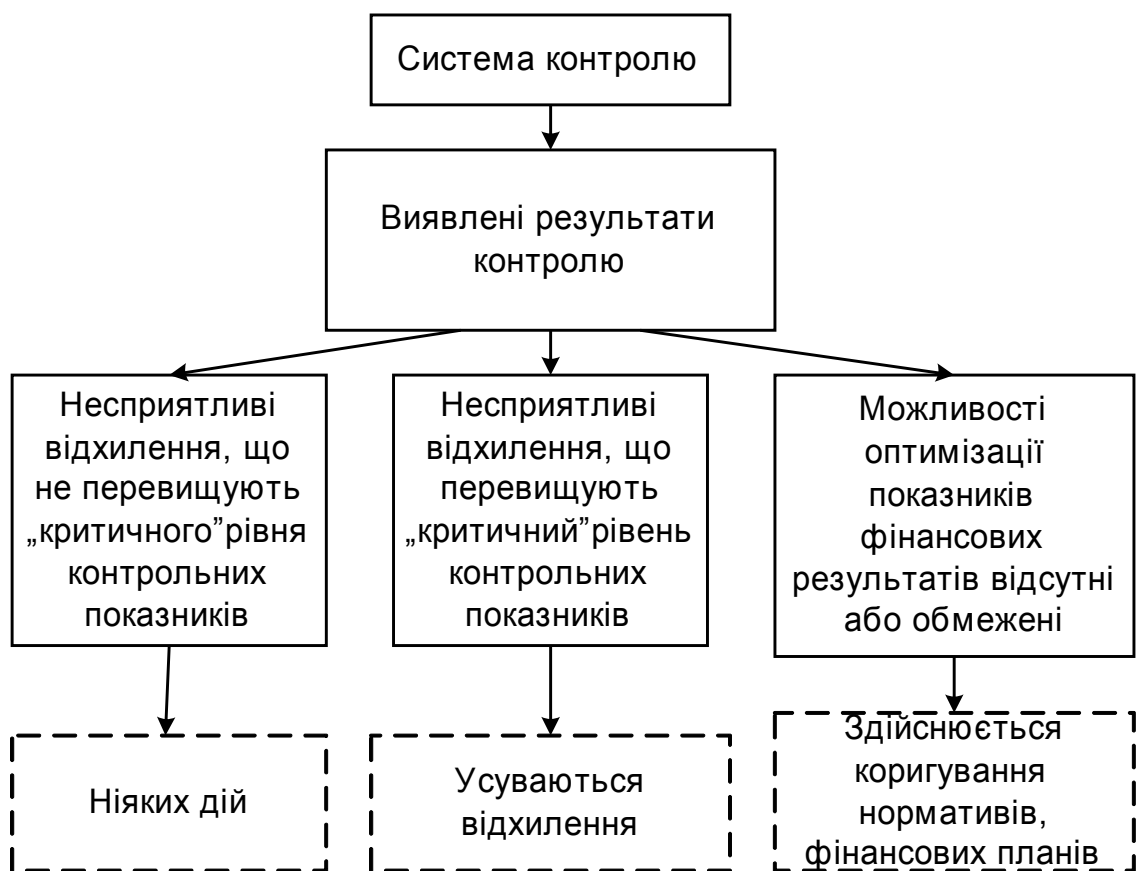


Рис. 2.6. Схема прийняття рішень щодо виявлених відхилень

Основними напрямками вдосконалення управління в області контролю по результатам є: перетворення контролю із формальної констатації досягнутого в багатогранний процес обговорення досягнутих результатів; удосконалення системи зацікавленості та взаємозв'язок її з конкретними результатами; підвищення ефективності управління.

ТЕМА 3. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.

У загальному вигляді метод – це спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем. Більш предметно метод – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Основою досліджень складних систем є діалектичний метод. Він передбачає вивчення явищ у природі і суспільстві у взаємозв'язку, взаємозалежності, у єдності і боротьбі протилежностей.

Приєм контролю – це якісно однорідна контрольна дія контролера, спрямована на виявлення дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання.

Методом внутрішньогосподарського контролю є сукупність способів, процедур та прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів.

Основними елементами методу є:

- визначення реального стану об'єкту;
- співставлення;
- оцінка;
- середовище контролю;
- облікова система.

Прийомами визначення реального стану об'єкту вважають огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, лабораторний аналіз, що дозволяють визначити кількісний стан об'єкту.

Прийоми співставлення дозволяють співставляти наявність з потребами і нормативами; фактичні дані з прогнозними та даними минулих періодів, а також аналогічними даними інших підприємств і галузевими і т. ін.

Прийоми третього елемента пов'язані з оцінкою минулого,

сучасного та майбутнього стану об'єктів контролю. Вони є логічним завершенням процесу співставлення. На їх основі здійснюється оцінка:

- доцільності та реальності планів;
- стратегічних напрямків, по яким буде розвиватись бізнес в довгостроковій перспективі;
- відповідності реалізації тактичних планів основним стратегічним напрямкам;
- цілеспрямованості і законності господарських операцій;
- доцільності та цілеспрямованості організаційних структур;
- методів та функцій управління;
- реалізації прийнятих рішень;
- виконання функціональних обов'язків керівників всіх рівнів управління та виконавців і ін.

Під *середовищем контролю* розуміють дії, заходи, процедури, які визначають ступінь значимості контролю для підприємства і службові взаємовідносини, що сприяють ефективному його здійсненню. Тобто, кожному працюючому надаються повноваження, які дають йому право підпису відповідних документів, останні є джерелом інформації, що використовується в системі контролю. Якщо важливість контролю розуміє вище керівництво підприємства та реалізує це розуміння у вигляді конкретних практичних дій, то й інші співробітники будуть відповідально виконувати приписані їм правила та інструкції.

Облікова система – це сукупність процедур по збиранню, реєстрації, обробці і представленню даних про активи і господарські операції підприємства. Згідно цієї системи всі фактично здійснювані операції повинні бути зафіксовані у відповідних носіях інформації в певні терміни. Для розуміння облікової системи підприємства необхідне вивчення і оцінка наступних відомостей:

- облікова політика і основні принципи ведення бухгалтерського обліку;
- організаційна структура підрозділу, відповідального за ведення бухгалтерського обліку і підготовку бухгалтерської звітності;
- розподіл обов'язків і повноважень між співробітниками бухгалтерії;
- організація підготовки, обігу та зберігання документів, які відображають господарські операції;
- порядок відображення господарських операцій в облікових

регістрах, форми і методи узагальнення даних таких реєстрів;

- порядок підготовки бухгалтерської звітності на основі даних бухгалтерського обліку;
- роль і місце обчислювальної техніки у веденні обліку і підготовці звітності;
- критичні області обліку, де існує ризик виникнення помилок;
- засоби контролю, передбачені в окремих областях системи обліку.

Наведені елементи методу контролю повинні функціонувати в сприятливому середовищі, яке б забезпечувало здійснення ефективного контролю.

Метод внутрішньогосподарського контролю характеризується використанням як загальнонаукових підходів (аналіз, синтез, конкретизація та ін.), так і спеціальних методів дослідження.

В залежності від залучених джерел інформації основні методичні прийоми поділяються на групи документального та фактичного контролю. При цьому *документальний контроль* включає в себе: зустрічну перевірку документів; партійний розкрий матеріалів; сигнальне документування, юридичну оцінку відображених в документах господарських операцій, формальну і арифметичну перевірку документів, коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів, розрахунковий метод, спосіб зворотного рахунку, метод логічного осмислення процесів, операцій і дій (логічне дослідження операцій), експертні оцінки документів, прийоми і методи економічного аналізу, економіко-математичні методи та ін.

Фактичний контроль являє собою вивчення реального стану об'єктів, які перевіряються, по даних огляду їх в натурі [34]. Він ведеться за допомогою використання таких методів і прийомів, як інвентаризація, експертиза, лабораторні аналізи, обстеження, спостереження, огляд, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, контрольні обміри фактичного обсягу виконаних робіт і наданих послуг.

Слід відзначити, що при здійсненні контролю наведені прийоми використовуються в сукупності. При цьому важко виділити специфічні та неспецифічні прийоми. Крім того, більшість приведених методичних прийомів не є специфічними лише для контролю, а перенесені із інших споріднених наук – обліку, статистики, аналізу господарської діяльності

та ін. (групування, індекси, метод ланцюгових підстановок, балансовий метод). В рішенні проблем управління використовується системний аналіз, програмно-цільовий підхід, метод експертних оцінок, широко поширене використання економіко-математичних методів.

Тема 4. Бухгалтерський контроль.

Показник випуску продукції є одним із основних показників, які характеризують роботу підприємства і його окремих підрозділів. Він являє собою випуск продукції в натуральних або умовно-натуральних вимірниках у розрізі номенклатури і у вартісному вимірі. Вибір натуральних показників обсягу продукції залежить від особливостей кожної галузі економіки.

Ритмічність випуску продукції відображається на виконанні планових завдань по обсягам виробництва, раціональному використанні робочої сили, основних і обігових коштів, зменшенні простоїв у виробництві. В результаті ритмічної роботи значно підвищується ефективність виробництва і якість продукції, що випускається. Контроль ритмічності виробництва дозволяє виявити додаткові резерви збільшення обсягу випуску продукції.

На практиці промислові підприємства основні функції контролю випуску продукції і ритмічності виробництва покладають на цехи, виробничо-диспетчерський і планово-економічний відділи. Оперативний контроль правильності відображення даних випуску покладається на керівників цехів, майстрів, обліковців. Посиленню контролю точності показників обсягів виробництва сприяє забезпечення підприємств засобами механізації і автоматизації контролю: лічильниками, датчиками, ваговимірювальними приладами.

Дані про випуск продукції, надані цехами, можна співставляти з відомостями випуску продукції, які складаються в бухгалтерії на основі накладних, що надходять зі складу. Періодичне проведення інвентаризації незавершеного виробництва в цехах і готової продукції на складах дозволяє виявити неточності в інформації про випуск продукції.

Укріпленню технологічної дисципліни і відповідно ритмічності випуску виробів сприяє застосування маршрутних листів. В них вказується планове завдання і здійснюється міжопераційний контроль

його фактичного виконання. Це робить маршрутний лист найкращим засобом контролю, так як він дозволяє оперативно виявляти відхилення від плану по кожній технологічній операції.

Питання якості продукції, підвищення її міцності, надійності, довговічності, досягнення рівня світових стандартів дуже актуальні. Їхнє рішення залежить від якості проектно-конструкторської й технологічної документації, матеріалів, що запускають у виробництво, дотримання технологічного режиму, від правильної організації приймання, зберігання й відвантаження продукції.

Якість продукції – сукупність властивостей, що задовольняють певним виробничим й особистим потребам відповідно до її призначення.

Об'єкти контролю якості продукції:

– передумови, що визначають можливість досягнення необхідної якості (до яких можна віднести: стандарти якості продукції (технічні умови), проектно-конструкторську й технологічну документацію, що запускають у виробництво сировина, матеріали, напівфабрикати, що комплектують вироби й ін.)

- якісні характеристики продукції в сфері виробництва,
- характеристики якості в сфері обігу [11].

Контроль якості продукції повинен бути всеосяжним і поширюватися на всі етапи виробництва продукції. Тому вирішення питань про поліпшення організації контролю якості продукції на підприємстві повинна супроводжувати підготовча робота, у ході якої необхідно: уточнити об'єкти контролю; переглянути функціональні обов'язки відділів, служб і конкретних виконавців; визначити тривалість контрольних дій, повноту, форми контролю; уточнити елементи методу контролю.

Основним контролером якості продукції на підприємстві є відділ якості (технічного контролю, стандартизації). *Стандарт якості продукції (СКП)* – це нормативно-технічний документ, що передбачає вимоги до якості продукції. *Сертифікацію* можна визначити як встановлення відповідності якості продукції обов'язковим вимогам міжнародних і державних стандартів, норм та правил, на основі якого видається офіційний документ – сертифікат відповідності. Перелік продукції, яка підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, визначається і затверджується Державним комітетом стандартизації,

метрології і сертифікації України [35].

Якість готової продукції є об'єктом наступного контролю, коли змінити вже досягнуті якісні характеристики виробів не представляється можливим. Тому основним завданням такого контролю є виявлення виробів, що не відповідають вимогам стандарту якості продукції, проектно-конструкторської документації.

Кількість й якість випущеної готової продукції контролюється на підприємствах як за допомогою бухгалтерського обліку, так й в оперативному порядку працівниками відділу якості.

Підприємство може контролювати якість продукції тільки на своїй території. Функції контролю якості продукції, що перебуває в шляху до покупця, здійснюють транспортні, торговельні й інші підприємства. Таким чином, продукція на стадії відвантаження є для підприємства-виготовлювача останнім об'єктом контролю якості.

Контрольні функції обліку готової продукції на стадії зберігання здійснюються в основному в одному напрямку – відповідність обліку готової продукції на складі і в бухгалтерії. Контроль проводять робітники бухгалтерії, які шляхом щотижневих перевірок визначають своєчасність та правильність записів в картках складського обліку, зроблених робітниками складу. Такий контроль забезпечує збереження готової продукції, відповідність синтетичного і аналітичного обліку.

На відміну від інших об'єктів контролю – основних засобів, матеріалів, трудових ресурсів – операції по збуту не піддаються групуванню по взаємопов'язаним ознакам. Але на стадії реалізації можна виділити *об'єкти контролю*:

- 1) відвантаження готової продукції;
- 2) розрахункові взаємовідносини підприємства;
- 3) реалізація продукції;
- 4) збутові витрати.

Контроль виконання зобов'язань по відвантаженню і реалізації продукції може здійснюватись на різних рівнях управління: адміністрацією підприємства, керівником відділу збуту, фінансового і планово-економічного відділу, головним бухгалтером, завідуючим складом готової продукції.

Головну роль в організації контролю відвантаження готової продукції покупцю відіграє відділ збуту. Віддаючи розпорядження складу про відвантаження готової продукції покупцю відділ збуту

здійснює попередній контроль відповідності фактичних термінів і обсягів поставок договірним умовам. Такий контроль може проводитися як систематично, так і періодично шляхом вибору даних про відвантаження продукції.

Поточний контроль відвантаження продукції відділ збуту може здійснювати систематично шляхом реєстрації оперативних даних про відвантаження продукції і порівняння їх з планом в цілому по підприємству по видам продукції. Бажано, щоб в цих даних знайшов відображення стан запасів продукції на складах підприємства, що дозволить виявити резерви подальшого відвантаження продукції.

Наступний контроль за відвантаженням і реалізацією продукції виконується, як правило, бухгалтерією. Він спрямований на дотримання встановленого порядку документування операцій по відвантаженню готової продукції, правильності застосування цін. Наступний контроль ведеться шляхом співставлення даних синтетичного і аналітичного обліку відвантажених товарів, виконаних робіт і послуг.

Оперативність і аналітичність інформації про відвантаження і реалізацію продукції збільшується в умовах функціонування АСУ і застосування комп'ютерної техніки. З'являється можливість отримання щоденної інформації про реалізацію готової продукції.

Успішне виконання плану реалізації продукції залежить не тільки від своєчасного та ритмічного її відвантаження, але і від розрахункових взаємовідносин підприємства з покупцями. Тому на підприємствах необхідно налагодити оперативний контроль за формуванням платіжних документів, їх надходженням до банку, своєчасністю та повнотою оплати рахунків покупцями. Такий контроль може бути як поточним, так і наступним.

Одним із джерел покращення фінансових результатів діяльності підприємства є раціональне використання матеріальних ресурсів. Особливо актуальне це питання для підприємств матеріалоємних, частка матеріальних затрат в собівартості продукції яких досягає 50 – 90 %.

Описання об'єкту по сукупності класифікаційних ознак розкриває найбільш важливі його сторони, які повинні знаходитися у межах дії функцій контролю. Тому наведемо класифікацію матеріальних ресурсів (рис. 4.1).



Рис. 4. 1. Класифікація матеріальних ресурсів

При існуючій практиці організації контролю матеріальних ресурсів, *основними центрами організації контролю використання матеріальних ресурсів* є відділ матеріально-технічного забезпечення, склади, структурні підрозділи, місця використання ресурсів, бухгалтерія та деякі функціональні підрозділи.

Попередній контроль використання матеріальних ресурсів починається з нормування і лімітування матеріальних витрат (інструментів, спецодягу, паливно-енергетичних ресурсів, складання кошторису затрат по основним і накладним витратам, кошторису на ремонт основних засобів та ін.

Сутність попереднього контролю в тому, що перш ніж відпустити матеріали у виробництво слід перевірити наявність залишку ліміту відповідних ресурсів. Понадлімітний відпуск ресурсів слід оформляти сигнальною документацією, по якій здійснюється поточний контроль.

Контроль матеріальних ресурсів в основному здійснює бухгалтерія. Загальним недоліком в організації цього процесу є те, що служби головного технолога, головного конструктора, практично не приймають участі в організації контрольного процесу. Планово-економічний відділ також залишається осторонь проблем, що стосуються управління матеріальними ресурсами. Звичайно планово-економічний відділ цікавлять питання ефективності використання матеріальних ресурсів, однак досягається це з допомогою аналітичної, а не власне контрольної функції.

У господарському контролі важливу роль відіграють норми витрачання матеріальних ресурсів. При цьому норма забезпечує оцінку затрат на 1 одиницю виробництва, а кошторис – оцінку затрат на весь обсяг виробництва. Важливим методом, що сприяє дотриманню норм і нормативів і, зокрема, матеріальних ресурсів, є нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції.

Нормативний метод, як відомо, – це сукупність способів та прийомів обліку і контролю за собівартістю продукції (робіт, послуг) на основі попередньо складеної калькуляції нормативної собівартості.

На жаль нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції не отримав широкого впровадження, перш за все, в промисловості. На деяких підприємствах впроваджені лише його елементи. Причинами цього явища є низький рівень організації нормативного господарства, недостатня участь керівників та спеціалістів, особливо технічних служб, в роботі по впровадженню нормативного методу, низький рівень кваліфікації робітників і спеціалістів. Навіть використання елементів нормативного методу обліку забезпечує виявлення економії або додаткових витрат за рахунок порушень встановленого технологічного процесу, змін складу

використаної сировини, напівфабрикатів і матеріалів та прийняття рішень по запобіганню перевитрат, підвищення рівня технологічної, організаційної, планової дисципліни.

Одним із наслідків не впровадження нормативного методу є недостатнє використання необхідної для прийняття управлінських рішень інформації про затрати виробництва. Це проявляється перш за все, у відсутності оперативної інформації по обліку затрат виробництва і контролю за формуванням собівартості продукції за зміну, добу, декаду. Внаслідок цього керівники всіх рівнів не отримують своєчасно достатньо інформації про рівень собівартості і практично не впливають на її величину.

Виходячи із практики, яка склалася в організації розробки нормативних калькуляцій в промисловості, їх слід називати не нормативними, а нормативно-плановими. Із практики відомо, що по більшості статей затрат, в тому числі матеріальних, норми визначаються головним чином шляхом розрахунків. Величина затрат по статтях встановлюється не в діючих нормах в зв'язку з їх відсутністю, а в плановому розмірі. Планові суми, в свою чергу, обчислюються або на попередньо складеного кошторису витрат, які потім розподіляються між видами продукції, або в плановому проценті до величини витрат відповідної статті. Але затрати попередніх періодів в умовах перехідного періоду до ринку, як правило, неефективні. Крім того, при встановленні нормативів повинні бути враховані такі чинники:

- зміни в технології, методах виробничого процесу;
- удосконаленні обладнання;
- загальна економічна ситуація.

Рівень ефективності контролю затрат залежить від якості первинного обліку. Первинний облік витрачання ресурсів повинен забезпечувати інформацією всі рівні управління з метою поточного і наступного контролю. Виявлення відхилень внаслідок змін зовнішнього середовища передбачає свободу дій менеджерів на місцях щодо прийняття управлінських рішень, а останнє впливає на гнучкість системи контролю та її ефективність. Своєчасне виявлення відхилень дасть можливість оперативно приймати необхідні рішення і постійно підтримувати ефективною систему внутрішнього контролю.

Модель організації контролю затрат наведена у табл. 4.1.

Модель організації контролю затрат

Види контролю	Види робіт	Відповідальні особи, відділи або функціональні підрозділи
1	2	3
Попередній контроль	1. Оцінка основних напрямків затрат з урахуванням стратегічного розвитку діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту
	2. Оцінка тактичних планів з точки зору затрат окремих структурних підрозділів згідно напрямків їх діяльності, виробничих можливостей та стратегічних напрямків діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту. Керівники структурних підрозділів
	3. Визначення критеріїв подальшого здійснення контролю діяльності як підприємства в цілому, так і окремих структурних підрозділів	Відділ внутрішнього аудиту
	4. Попередній контроль можливих резервів виробництва та скорочення затрат	Відділ внутрішнього аудиту. Плановий відділ
	5. Виявлення сфер, де необхідно посилити контроль	Відділ внутрішнього аудиту
Поточний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових	Керівники структурних підрозділів. Відділ МТЗ. Плановий відділ.
	2. Виявлення і діагностика проблем, що виникають при зміні внутрішніх і зовнішніх умов та коригування планів і діяльності підприємства	Відділ внутрішнього аудиту. Плановий відділ.

Закінчення табл. 4.1

1	2	3
---	---	---

	3. Виявлення порушень в існуючій системі та розмежування їх по ричинах, винуватцях та центрах відповідальності	Керівники структурних підрозділів.
	4. Контроль реалізації прийнятих рішень	Відділ внутрішнього аудиту.
	5. Контроль за діяльністю окремих відповідальних осіб та виконавців.	Відділ внутрішнього аудиту. Керівники структурних підрозділів.
Наступний контроль	1. Контроль відхилень фактичних затрат від планових в розрізі причин, винуватців, місць виникнення та джерел їх покриття	Бухгалтерія. Плановий відділ
	2. Контроль законності здійснення операцій	Бухгалтерія
	3. Оцінка стану бухгалтерського обліку затрат	Відділ внутрішнього аудиту.

З метою управління засобами праці на підприємстві повинна бути створена така система контролю, яка б забезпечила в контроль інформації про використання основних фондів; сприяла б забезпеченню збереження і повному завантаженню наявних потужностей, а також максимальному збільшенню фондівдачі.

Важливою передумовою організації контролю за використанням основних фондів є науково обґрунтована класифікація основних фондів (рис. 4.2). При цьому слід керуватись Законом України "Про внесення змін до Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств" від 1 липня 2004 року та Інструкцією з бухгалтерського обліку балансової вартості груп основних фондів з наступними змінами та доповненнями до них.

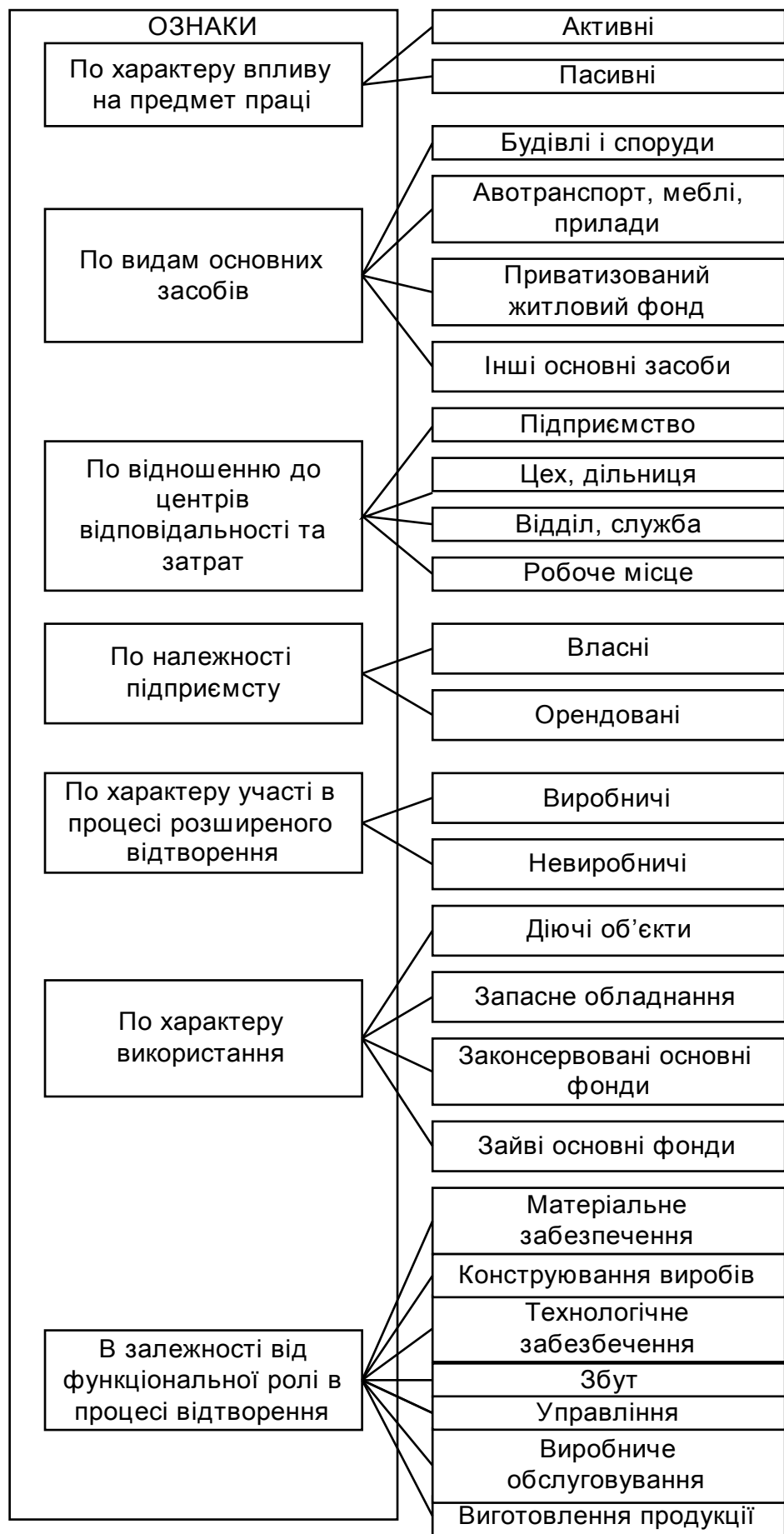


Рис. 4.2. Класифікація основних фондів

Основні недоліки в організації контролю основних засобів:

- контроль здійснюється лише бухгалтерією та матеріально-відповідальними особами за місцем їх експлуатації;
- технічні служби, деякі функціональні служби (плановий відділ) майже або і повністю не приймають участі у вирішенні проблем ефективного використання основних фондів;
- в основному контроль ведеться за напрямками зберігання об'єктів основних фондів та за нарахуванням зносу (амортизації) в бухгалтерії.

Така ситуація в організації контролю основних фондів приводить до бездієвості контролю та негативного впливу на результати роботи підприємств.

З метою уникнення перелічених недоліків необхідно посилити контроль за використанням основних фондів зі сторони керівників структурних підрозділів, тобто за місцем експлуатації обладнання. Для цього слід розробити і ввести показники, які б характеризували ефективність використання основних фондів та результати діяльності структурних підрозділів. При цьому винагорода за працю повинна здійснюватись з урахуванням вказаних показників

Основними завданнями організації контролю основних фондів є:

- 1) оцінка доцільності придбання основних фондів;
- 2) підвищення рівня використання обладнання та скорочення простоїв;
- 3) забезпечення необхідної якості та дотримання термінів проведення ремонтів по оновленню основних засобів;
- 4) контроль за дотриманням кошторису затрат на придбання основних засобів та виконання ремонтів;
- 5) оцінка доцільності та законності реалізації, ліквідації та передачі основних фондів.

Організація контролю основних засобів повинна бути направлена, головним чином, на проведення попереднього контролю з метою уникнення наступних помилок та прорахунків в організації виробничої діяльності підприємства. Поточний контроль в основному здійснюється в процесі експлуатації об'єктів основних засобів і проводиться по місцю їх знаходження. З допомогою наступного контролю виявляються недоліки, які не були виявлені в процесі попереднього та поточного контролю (табл. 4.2).

Модель внутрішньогосподарського контролю основних засобів

Форма контролю	Види робіт, здійснювані з метою контролю	Відповідальна особа (функціональний відділ) за проведення контролю
1	2	3
Попередній контроль	1. Визначення обсягів фінансування на придбання, модернізацію, капітальні вкладення та оновлення основних засобів згідно перспективних напрямків діяльності підприємства та внутрішніх можливостей	Вище керівництво підприємства
	2. Визначення видів, оптимальної кількості робочих машин і обладнання з урахуванням перспектив розвитку підприємства і галузі, обсягів виробництва, попиту на ринку, основних техніко-економічних показників основних засобів, технології виробництва	Головний механік, головний технолог, головний інженер
	3. Планування обсягів капітальних вкладень і проведення модернізації основних засобів з урахуванням перспектив діяльності підприємства та існуючого фінансування	Плановий відділ, відділ головного механіка, бухгалтерія, відділ головного інженера
	4. Визначення потреби кожного центру відповідальності в активних основних фондах з урахуванням його тактичних цілей	Головний механік, керівники структурних підрозділів, плановий відділ

Продовж. табл. 4.2

1	2	3
---	---	---

	5. Попередній контроль використання обладнання з урахуванням наявної кількості, основних характеристик, виробничої програми, завантаження, режиму роботи обладнання.	Головний механік, керівники структурних підрозділів, головний технолог, плановий відділ
Поточний контроль	1. Постійне забезпечення робочого стану виробничого обладнання	Відділ головного механіка, відділ МТЗ, керівники структурних підрозділів
	2. Забезпечення своєчасного проведення та якості ремонтів	Відділ головного механіка, відділ МТЗ
	3. Забезпечення своєчасності та якості капітальних вкладень	Відділ капітальних вкладень, відділ МТЗ
	4. Контроль за дотриманням норм обладнання в запасі та якісного стану їх при зберіганні	Бухгалтерія, матеріально відповідальні особи
	5. Контроль за ефективним використанням основних засобів в місцях експлуатації	Керівники структурних підрозділів, головний механік, відділ МТЗ
	6. Контроль за максимальним завантаженням обладнання, за величиною простоїв, оперативний аналіз причин простоїв та винуватців	Керівники структурних підрозділів, відділ головного механіка
	7. Коригування виробничого процесу та планів з урахуванням змін у зовнішньому і внутрішньому середовищі.	Керівники структурних підрозділів, плановий відділ

Закінчення табл. 4.2

1	2	3
	8. Контроль за дотриманням перспективних планів по придбанню,	Головний інженер, головний механік,

	модернізації, капітальним вкладенням та оновленню основних засобів	керівники структурних підрозділів
	9. Контроль за збереженням основних фондів за місцем їх знаходження і експлуатації	Бухгалтерія, матеріально-відповідальні особи
Наступний контроль	1. Контроль правильності розрахунків амортизаційних відрахувань	Бухгалтерія
	2. Оцінка якості проведених ремонтів	Головний механік, бухгалтерія
	3. Оцінка доцільності та законності здачі в оренду основних засобів, їх реалізації та вибуття	Головний механік, бухгалтерія
	4. Оцінка об'єктів основних засобів	Бухгалтерія
	5. Контроль стану об'єктів основних засобів	Бухгалтерія, матеріально-відповідальні особи

Згідно приведеної моделі контроль за основними фондами повинен здійснюватись на всіх без виключення рівнях управління від вищого керівництва до керівників структурних підрозділів. Як видно з моделі більша кількість робіт виконується на етапі поточного контролю. Посилення контролю основних засобів на підприємстві повинно відбуватись у сторону попереднього та поточного контролю, що буде запобігати появі порушень та недоліків.

Поточний контроль в процесі експлуатації обладнання ведеться в 2-х напрямках:

- контроль ефективності використання,
- контроль простоїв, причин та винуватців їх наявності.

Основним недоліком у практиці здійснення контролю є те, що дані про використання обладнання відображаються не в кінці зміни, а один раз на тиждень, або й лише в цілому за місяць. По-перше, інформація зафіксована після закінчення звітного періоду не є оперативно контрольованою, тобто нічого не вносить в покращення використання основних засобів, а використовується лише для складання відповідних форм звітностей; по-друге, зафіксована інформація про простої не є

абсолютно точною. Однак для більш ефективного використання обладнання необхідні не вибіркові перевірки, а вичерпні оперативні дані його використання в часі.

Важливим показником ефективного використання обладнання є зменшення його простоїв, які фіксуються в сигнальних талонах, змінних рапортах про простої, листках про простої.

Для ведення оперативного контролю за простоями обладнання доцільно щоденно узагальнювати дані про простої. При цьому по кожному інвентарному номеру обладнання слід приводити: загальний час роботи обладнання, час простою в розрізі причин і винуватців. Довідка про простої обладнання характеризує рівень і якість управління виробництвом зі сторони майстрів дільниць, цехів. При цьому така інформація дозволяє не лише своєчасно приймати заходи по усуненню причин простоїв, але і пред'являти претензії їх винуватцям.

З метою якісної організації контролю за ліквідацією, реалізацією та передачею об'єктів основних засобів важливе значення має призначення компетентної комісії, яка б здатна була підтвердити доцільність операції, її законність, визначити дійсну оцінку об'єкту та затрати в зв'язку з його вибуттям, а також перевірити повноту оприбуткування отриманих від ліквідації матеріальних цінностей та правильність їх оцінки. Контроль за правильністю вибуття основних засобів здійснюється на основі висновку, сформульованого комісією та акту про ліквідацію основних засобів.

Важливим показником, що підлягає контролю, є ефективність використання робочого часу. Головним критерієм оцінки діяльності підприємств є кількість і якість затраченої праці. Важливою передумовою організації контролю є науково обґрунтована класифікація трудових ресурсів та заробітної плати (рис. 4.3).

Основні завдання організації контролю трудових ресурсів і трудових затрат можуть бути подані в розрізі двох етапів:

- на етапі планування трудових ресурсів і трудових затрат;
- на етапі реалізації діяльності трудових ресурсів.

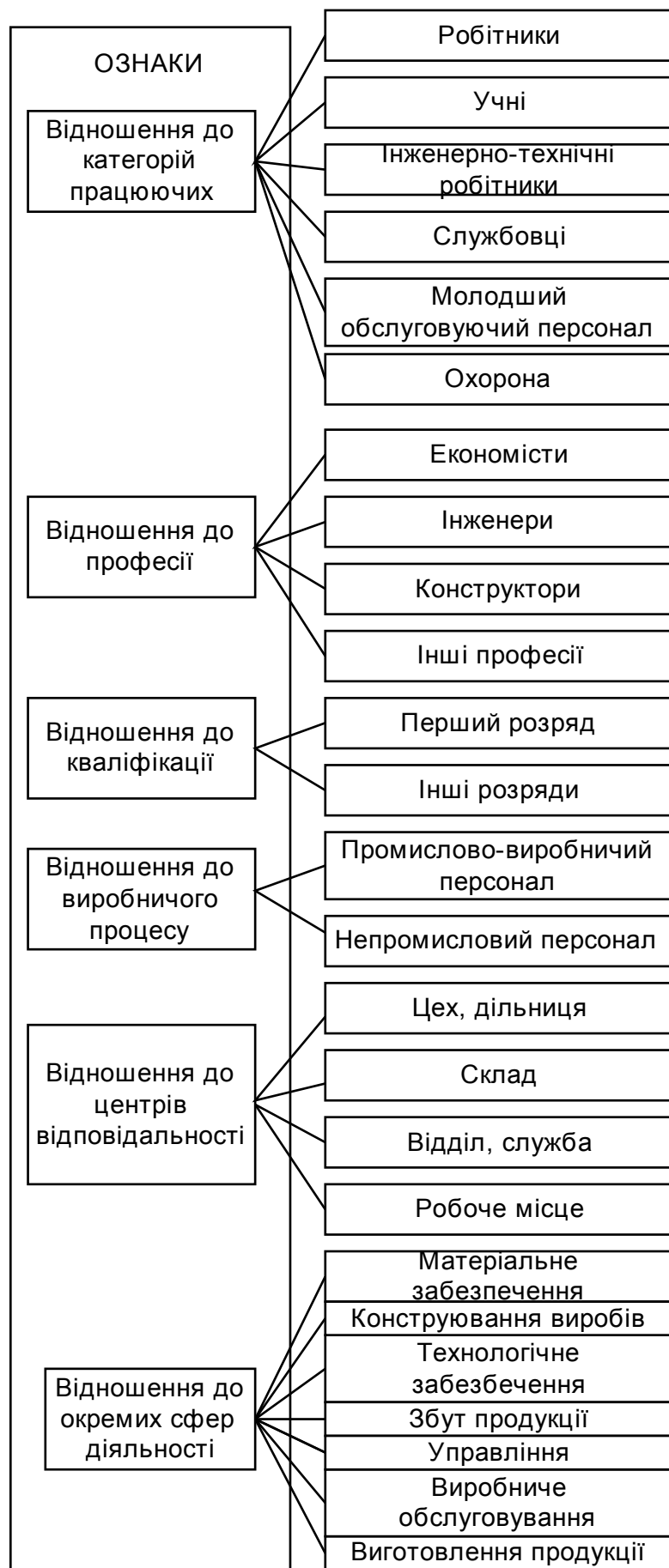


Рис. 4.3. Класифікація трудових ресурсів

Так, основними завданнями вказаного об'єкту контролю першого етапу є:

- 1) оцінка трудових ресурсів, необхідних для виконання виробничих завдань та отримання конкретних результатів;
- 2) контроль обґрунтованості і своєчасності розробки планових завдань по використанню трудових ресурсів;
- 3) оцінка якості розроблених планів, норм та нормативів;
- 4) попередній контроль можливих втрат робочого часу і перевищення трудових затрат в майбутньому.

На етапі реалізації основними завданнями є:

- 1) контроль відхилень фактичних від планових показників, норм та нормативів.
- 2) контроль обґрунтованості коригування планів, норм і нормативів трудовитрат.
- 3) контроль функціонування системи управління підприємства та його структурних підрозділів [16].

Сформульовані завдання повинен вирішувати спеціальний орган, який має в своєму складі кваліфікованих робітників, що володіють сучасними методами обліку, контролю, планування, аналізу, стимулювання і здатні процес контролю спрямувати на досягнення стратегічних цілей та тактичних планів підприємств.

Крім того, функція контролю досліджуваного об'єкту може здійснюватись також бухгалтерією, відділом кадрів, керівниками структурних підрозділів, відділом праці і заробітної плати, плановим відділом. До складу завдань, які мають вирішувати перелічені відділи та функціональні підрозділи належать:

- 1) законність і обґрунтованість зарахувань на роботу, переміщення та звільнення;
- 2) оптимізація чисельності робітників на підприємстві, законність та обґрунтованість здійснюваних операцій, що стосуються трудовитрат.

Важливим і в той же час одним із найскладніших об'єктів управління є заробітна плата. Це пояснюється тим, що з однієї сторони, заробітна плата – це один із елементів собівартості продукції, а з іншої – заробітна плата пов'язана з результатами діяльності трудових колективів (робітників).

Основними завданнями організації контролю фонду оплати є:

- оцінка передбачуваного фонду оплати праці у взаємозв'язку

з очікуваними кінцевими результатами роботи підприємства;

- контроль обґрунтованості коригування фонду оплати праці;
- контроль відхилень фактичного фонду оплати праці від запланованого;
- досягнення тісного взаємозв'язку заробітної плати з кінцевими результатами роботи.

Модель організації контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці в попередньому, поточному і наступному режимах може бути подана у вигляді таблиці (табл. 4.3).

Таблиця 4.3

Модель організації контролю трудових ресурсів та фонду оплати праці

Вид контролю	Види робіт	Відповідальні функціональні відділи
1	2	3
Попередній контроль	1. Визначення кількісного та якісного складу робітників та службовців функціональних відділів, центрів відповідальності згідно виробничої програми, запланованих робіт, норм обслуговування та норм управління	Відділ праці і заробітної плати, плановий відділ, керівники структурних підрозділів
	2. Розробка планових показників, норм, нормативів на виробництво, обслуговування та управління	Відділ праці і заробітної плати, плановий відділ
	3. Попередня оцінка використання трудових ресурсів з урахуванням їх наявної кількості та якості, режиму роботи	Плановий відділ, керівники структурних підрозділів, відділ головного механіка, відділ головного технолога
Поточний контроль	1. Постійний контроль за забезпеченням виробничого процесу трудовими ресурсами необхідної кваліфікації	Відділ кадрів, керівники структурних підрозділів

Закінчення табл. 4.3

1	2	3
---	---	---

	2. Контроль стану трудових ресурсів	Відділ кадрів
	3. Контроль штатної дисципліни	Відділ праці і заробітної плати
	4. Контроль за ефективним використанням трудових ресурсів в центрах відповідальності та на місцях	Керівники структурних підрозділів, плановий відділ
	5. Коригування виробничих планів, завдань з урахуванням змін в зовнішньому і внутрішньому середовищах	Керівники структурних підрозділів, бухгалтерія, відділ праці і заробітної плати
	6. Контроль за нераціональними виплатами, втратами робочого часу	Керівники структурних підрозділів, бухгалтерія, відділ праці і заробітної плати
	7. Контроль за відповідністю заробітної плати кінцевим результатам роботи	Керівники структурних підрозділів, бухгалтерія, відділ праці і заробітної плати
Наступний контроль	1. Контроль фактичної чисельності і використання робочого часу	Відділ праці і заробітної плати
	2. Контроль відхилень від норм і нормативів по причинах, місцях і винуватцях	Бухгалтерія, плановий відділ
	3. Контроль достовірності та своєчасності розрахунків по заробітній платі	Бухгалтерія, профсоюзна організація
	4. Контроль фактичного використання фонду заробітної плати, джерел його покриття	Відділ праці і заробітної плати, бухгалтерія

Велике значення для ефективного використання трудових ресурсів та уникнення перевитрат фонду оплати праці (ФОП) має організація контролю в центрах відповідальності. Бухгалтерський та статистичний облік і контроль, який ведеться після закінчення звітного

періоду є неефективним. З метою забезпечення дієвого контролю слід здійснювати оперативний облік чисельності, виконання норм виробітку. Щоденного контролю зі сторони керівників структурних підрозділів потребує облік відпрацьованого часу кожним робітником, простоїв, виробництва продукції (об'єму робіт). Важливою інформацією, що використовується в управлінні виробничим процесом є облік заробітної плати по нормах і відхиленнях від норм. Відхилення від норм, що виникають внаслідок прорахунків і порушень в організації, управлінні і технології виробництва доцільно оформляти спеціальними сигнальними документами і листками на доплату, актами на простій. Відхилення заробітної плати від норм слід групувати по причинах, винуватцях, та в розрізі структурних підрозділів.

Наступний контроль за використанням ФОП здійснюється шляхом співставлення запланованого ФОП із фактичними затратами по заробітній платі, в результаті визначаються відхилення, що характеризують економію або перевитрату.

Контроль фінансової звітності підприємства починається з встановлення її відповідності чинним законодавчим та іншим нормативно-правовим актам. Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Фінансова звітність підприємства складається з балансу, звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал і приміток до звіту.

Для того, щоб фінансова звітність була зрозумілою користувачам, контролер повинен перевірити, що вона містить такі дані:

- дату звітності та звітний період;
- валюту звітності та одиницю її виміру;
- відповідну інформацію щодо звітного та попереднього періоду;
- облікову політику підприємства та її зміни;
- консолідацію фінансових звітів;
- припинення (ліквідацію) окремих видів діяльності;
- участь у спільних підприємствах;
- виявлені помилки минулих років та пов'язані з ними коригування;
- іншу інформацію, розкриття якої передбачено відповідними

положеннями (стандартами).

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому. У фінансовій звітності не повинно бути помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності. У випадках виправлення помилок вони повинні бути підтверджені підписами осіб, які підписали чи затвердили відповідні форми звітності.

Контроль якості заповнення форм фінансової звітності підприємства спрямований на перевірку:

- повноти охоплення усіх структурних підрозділів підприємства;
- наявності всіх передбачених реквізитів;
- правильності арифметичних підрахунків і обчислень;
- спадкоємності показників фінансової звітності показникам минулого звітного періоду;
- взаємної узгодженості показників різних форм фінансової звітності.

Особливу увагу слід звернути на відповідність даних кожної статті фінансової звітності даним аналітичного обліку, оборотам і залишкам синтетичних рахунків у головній книзі.

ТЕМА 5. АДМІНІСТРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ

Здійснення контролю в ринковій системі повинно бути, перш за все, зорієнтовано на забезпечення постійної зацікавленості колективу і кожного із робітників в досягненні максимально високих результатів та на підвищення ефективності всього виробничого процесу. Тому основним завданням контролю повинна стати допомога в організації самоконтролю оскільки відомо, що жодна людина не стане порушувати вигідних для неї умов та критеріїв діяльності. Виходячи з цього розглянемо вплив мотивації персоналу на принципи організації внутрішньогосподарського контролю.

Мотивація – це стан особистості, який визначає наскільки активно і з якою направленістю людина діє в конкретній ситуації. Мотив – це привід, причина, необхідність діяти, спонукання до будь-чого.

Різними науковцями висувались багаточисельні теорії з приводу того, що примушує людей виконувати роботу по певною стандарту. Більшість запропонованих теорій виходять із ідеї, що людина діє так, щоб задовольняти свої „мотиваційні” потреби

Одним із перших теоретиків в області мотивації, як задоволенні особистих потреб, був А. Маслоу. Не дивлячись те, що „модель Маслоу” зазнавала постійної критики ще з моменту її появи (1943 р.), однак вона є надзвичайно цінною. Теорію А. Маслоу можна охарактеризувати наступним чином: потреби є спонукуючою основою поведінки людини. Людина задовольняє в першу чергу матеріальні потреби, тобто на більш низькому рівні. Задовольняючи потреби нижчого рівня, людина концентрує свою увагу на задоволенні потреб наступного вищого рівня цієї ієрархії. Ієрархія потреб людини по А. Маслоу має вигляд схеми (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Ієрархія потреб по Маслоу

Цікавим в цій теорії є те, що по мірі задоволення потреб нижчих рівнів і переходу до вищих мотиватором стають не фінансові результати, а ефект фінансової винагороди падає.

Управлінська мотивація – це процес активізації окремої людини

або групи до діяльності, що направлена на досягнення мети організації. Очевидно, що результат діяльності підприємства, фірми або окремого структурного підрозділу залежатиме від того, наскільки мотивація конкретної людини буде відповідати управлінській мотивації.

Для створення ефективної системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві необхідно враховувати менталітет вітчизняного трудового колективу. Кожний національний трудовий колектив має свої особливості. Свій відбиток накладає мова, історія, попередній виробничий досвід. Кожний український робітник – це лише елемент трудового колективу, в якому він враховує думку колег, їх можливості і потреби, діє у відповідності з певними етичними нормами, приймає рішення в умовах колективного клімату. Розуміння специфіки нашого колективу – основа підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю на підприємстві [31].

Створення і підтримка мотивації є складною справою: дієві стимули, або мотивації змінюються по відношенню до конкретних робітників, завдань діяльності і часу. Однак існують загальні принципи створення і підтримки мотивації (рис. 5.2).

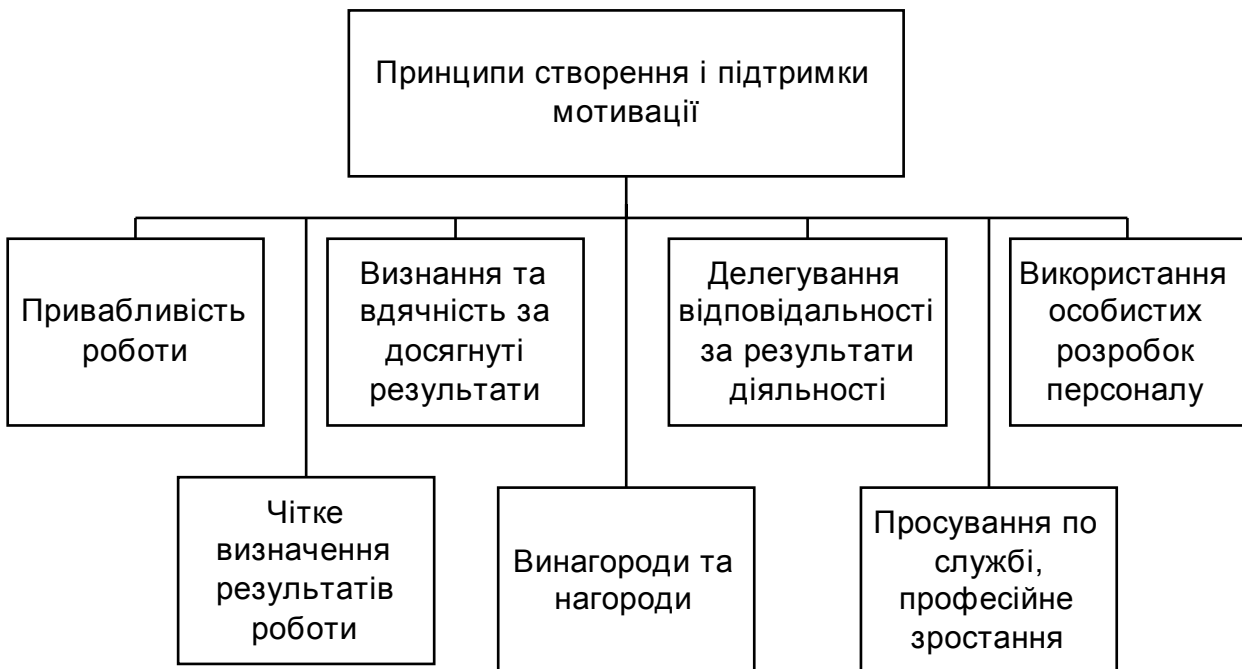


Рис. 5.2. Загальні принципи створення і підтримки мотивації

1. Постійна мотивація створюється роботою. Тому керівник повинен свідомо шукати мотивацію персоналу в її привабливості, творчому характері, вимогливості і відповідальності.

2. Причиною незначних результатів в роботі може стати не лише

небажання, але і незнання тих кінцевих результатів, як досягти. Отже, чітке визначення результатів роботи, по та оцінка цілей значно покращують мотивацію.

3. Визнання і вдячність за досягнуті результати також дають мотивацію. Значення вдячності дуже велике. Людина отримує її як заохочування за досягнуті результати, докладені зусилля і підприємливість.

4. Мотиваторами служать різноманітні винагороди і нагороди – це оплата або інша грошова винагорода, премії, подарунки, надання відпустки. Система оплати, що базується безпосередньо або опосередковано на результатах роботи є суттєвим чинником мотивації. Навпаки, її відсутність може суттєво підірвати сучасне управління по результатам.

5. Важливим чинником мотивації є делегування відповідальності за діяльність і результати та повноважень приймати рішення. При цьому персонал заохочується до розширення кола своїх повноважень. З'ясування і зменшення кількості чинників, що перешкоджають досягненню результатів, покращують можливості мотивації.

6. Просування по службі, професійне зростання важливе для активних людей.

7. При використанні особистих розробок персоналу керівникові слід підкреслювати цінність та значення роботи кожного робітника.

Спонування персоналу в процесі визначення результатів є за своїм характеру мотивацією і заохоченням в досягненні погоджених кінцевих цілей. Щоденне оперативне управління вимагає різностороннього щоденного спонування і підтримки. В свою чергу при здійсненні контролю за результатами спонування є зворотним зв'язком і винагородою згідно з досягнутими результатами.

Загальним правилом є те, що позитивні заходи діють, ефективніше, ніж негативні. Однак в процесі роботи виникають і такі ситуації, коли не можливо уникнути використання негативних заходів. В цьому випадку необхідно враховувати, що заходи, які приймаються наодинці з підлеглими впливають більш ефективно, ніж ті, що використовуються в присутності групи працівників. Якщо об'єднати ці два правила, тобто принцип позитивного підкріплення і принцип індивідуального обговорення, то отримаємо модель механізму зворотного зв'язку (табл. 5.1).

Модель дії механізму зворотного зв'язку

Заходи	В індивідуальному порядку	Обговорення в присутності групи
Позитивне підкріплення : подяка, спонукання (мотив), нагорода, просування по службі та ін.	Найчастіше діє найефективніше	Найчастіше це хороший спосіб
Негативне підкріплення: покарання, докір, догана та ін.	Найкращий спосіб	Найчастіше це найгірший спосіб впливу

На основі зворотного зв'язку люди ведуть себе так, як вони сприймають це підкріплення.

Позитивне підкріплення слід використовувати як в індивідуальному порядку, наодинці, наприклад, в бесіді про результати, так і в доповнення до цього в присутності групи. Не слід надто зменшувати значення позитивного підкріплення (навіть найменшого) особливо в тих випадках, коли воно вживається достатньо оперативно і пов'язано з практичними ситуаціями. Досвідчений керівник при використанні зворотного зв'язку звертає увагу саме на результати і практичну діяльність. Підкріплення повинно бути звернено не на особисті якості персоналу, а на досягнення практичних результатів.

Використовуючи підкріплення, керівник повинен заохочувати підлеглого до самостійного мислення, висування власних ідей, розвитку нових альтернатив. Керівнику не слід пропонувати готові рішення і єдиний спосіб дії, оскільки цим самим він відбирає у підлеглого можливість діяти самостійно і ініціативно.

Негативне підкріплення повинно завжди мати чітке обґрунтування і застосовуватись в конструктивному дусі. Крім того, його слід застосовувати у поєднанні з позитивним, щоб в результаті від факту зворотного зв'язку залишилось по можливості приємне враження і спонукання до дій в майбутньому.

Результати діяльності залежать від ефективності виконання

доручень, а останнє залежить від чіткості формулювання кінцевих і проміжних цілей та їх узгодженості з підлеглими. Сутність такого доручення міститься в тому, щоб дати виконавцям інформацію про поставлені кінцеві цілі і про ті завдання, які повинні бути виконані за чітко визначений час. При цьому метою є надання підрозділам або робочим групам доцільних і ефективних вказівок або інструкцій таким чином, щоб вони дали можливість працювати самостійно та ініціативно для досягнення цілей.

Надаючи доручення, керівник цим самим покладає на виконавця зобов'язання і відповідальність за виконання завдання і отримання результатів. Нечітко сформульовані доручення часто є причиною допущених помилок і неефективної діяльності. *Доручення* – це основний канал інформації між керівником і підлеглим. Доручення слід давати у дружньому і діловому тоні та у вигляді поради.

Багато чого ще нам невідомо у розумінні значення мотивації та ефективності винагород і покарань в досягненні цілей однак те, що велике значення при цьому відіграють психологічні аспекти поведінки людини вже не викликає ні в кого сумніву.

Очевидно, що принципи роботи сучасного внутрішньо-господарського контролю повинні включати оптимальне співвідношення винагород і "покарань" в досягненні цілей. Основним інтегральним чинником, який позитивно впливає на управлінську діяльність будь-якої особи називають привабливість роботи, яку вона виконує.

Основними компонентами цього інтегрованого чинника є:

1. Фактори прийнятності (необхідні але недостатні):
 - Політика фірми і адміністрації.
 - Умови робочого оточення.
 - Заробітна плата (збільшення заробітної плати викликає зростання продуктивності праці лише до певної межі, а далі зростання продуктивності праці припиняється, так як цей мотив є недостатнім).
 - Міжособисті відносини.
 - Ступінь безпосереднього контролю за роботою (рівень регламентації, концепція роботи по принципу досягнення заданих цілей або по принципу виконання завдань).
2. Мотиваційні фактори (достатні для підвищення продуктивності праці).

- Досягнення визнання особистого успіху.
- Просування по службі.
- Визнання результатів роботи.
- Висока ступінь відповідальності (керівники не повинні брати на себе всю відповідальність).
- Можливість творчого зростання [16].

З метою оцінки значимості окремих чинників привабливості використовують метод ранжирування.

Внутрішній аудит – невід’ємна частина загальної системи управління. Керуючись Статутом підприємства, Положенням про аудиторську комісію, службу внутрішнього аудиту тощо, аудитор повинен зробити висновок про те, наскільки належним чином посадові особи виконують свої обов’язки щодо здійснення внутрішньогосподарського контролю. Особливу увагу при цьому необхідно звертати на здійснення поетапного контролю кожної господарської операції і досліджувати намір здійснити операцію, процес здійснення операції і результат здійснення операції. Завдання аудитора при цьому полягає у встановленні ефективності внутрішнього контролю.

Оцінка надійності системи внутрішньогосподарського контролю здійснюється на основі методик (рис. 5.3).

Під час перевірки необхідно ознайомитись з внутрішніми документами, що регламентують організацію, побудову і ведення бухгалтерського обліку і визначити, в якій мірі їм відповідає реальний стан справ.

При визначенні ефективності системи внутрішнього контролю враховується ряд факторів:

- коло працівників, які беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, і передбачена їх відповідальність за доручену справу;
- наявність упорядкованих відносин між ними з ведення справ і формування інформації;
- наявність технічних засобів контролю;
- наявність технології контролю.

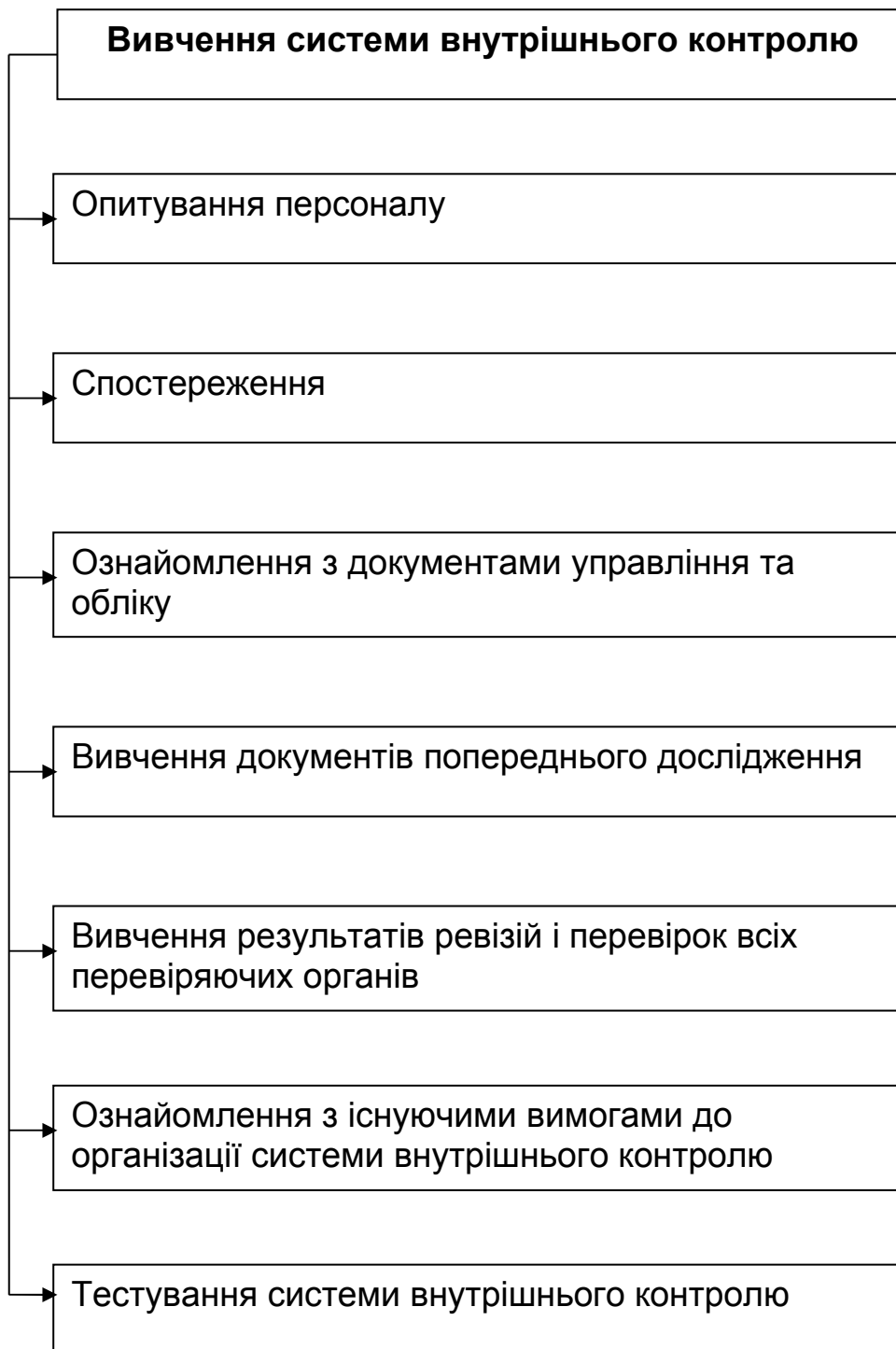


Рис. 5.3. Методики оцінки системи внутрішньогосподарського контролю

Система бухгалтерського обліку може вважатися ефективною, якщо під час фіксації господарських операцій виконуються наступні вимоги:

- операції в обліку правильно відображають часовий період їх

здійснення;

- операції в обліку зафіксовані в правильних сумах;
- операції на рахунках бухгалтерського обліку відображені правильно та відповідно до діючих нормативних положень і облікової політики;
- зафіксовані деталі операцій, що мають суттєве значення для обліку і звітності;
- обмежена можливість виникнення зловживань [8].

Всі етапи оцінки системи внутрішнього контролю повинні належним чином документуватись із зазначенням аргументів, якими керувався аудитор, даючи відповідну оцінку надійності всієї системи чи окремим засобам контролю.

Існують різні методи документального оформлення інформації про систему обліку і внутрішнього контролю. Вибір необхідних методів документального оформлення є виключно предметом особистого судження та вибору аудитора. Заходи, що виконуються окремо або в комбінаціях, оформлюються аудитором у вигляді письмових звітів, анкет, контрольних переліків і блок-схем. Форма і обсяг цієї документації залежать від розміру і структури підприємства, кількості видів діяльності, порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві і структури систем внутрішнього контролю і чим більший обсяг прийомів перевірки, тим більший обсяг документації аудитора.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ ОСНОВНА

1. Господарський кодекс України. – Х.: Вид-во „Прометей-Прес”, 2004. – 224 с.
2. Закон України „Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – С. 110 – 117.
3. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69 // Фінансова консультація. – 2002. – № 9 (223). – С. 21 – 26.
4. Инструкция по статистике заработной платы. Зареєстрована в Министерстве юстиции Украины от 27 января 2004 г. № 114 / 8713 // Налоги и бухгалтерский учет (Спецвыпуск). – 2004. – № 6 (102). – С. 2 – 8.
5. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Затверджено наказом Державного комітету промисловості України від 02.02.2001 р. № 47 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 9 (502). – С. 35 – 43.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 .р. № 92. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 18 травня 2000 р. № 288/4509 // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 47 (472). – С. 11.
7. Аудит: теорія і практика / А. Г. Загородній, А. В. Єлисеєв, М. В. Корягін. – Львів: Вид. Національного університету „Львівська політехніка”, 2003. – 362 с.
8. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. – К.: ПП „Влад и Влада”, 1996. – 320 с.
9. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підр. для студ. спец. „Облік і аудит” вищих навч. закл. 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП „Рута”, 2002. – 672 с.
10. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: Навч. посіб. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
11. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета /

Б. И. Валуев, Л. П. Горолова, В. В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 240 с.

12. Кужельний М. В. Контроль фінансової звітності та правильності її складання: Навч.-метод. посіб. / М. В. Кужельний, Є. В. Калюга, О. В. Калюга; [За заг. ред. М. В. Кужельного. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2001. – 240 с.

13. Лушкін В. А. Контроль і ревізія підприємств. Навч. посіб. / В. А. Лушкін, В. Д. Понікаров, І. В. Ялдин, А. Є. Ачкасов. – Житомир, 2000. – 368 с.

14. Муллахметов Х. Ш. Внутренний аудит: проблемы организации развития // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 8. – С. 29 – 30.

15. Мурашко В. М. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. Навч. посіб. / В. М. Мурашко, Т. М. Сторожук, О. В. Мурашко [За заг. ред. П. В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 312 с.

16. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

17. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю. Навч. посіб. / А. А. Пилипенко, В. І. Отенко – Х.: Вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с.

18. Понікаров В. Д. Контроль і ревізія. Теорія економічного контролю. Ч. 1. Навч. посіб. – Харків: Вид. ХДЕУ, 1999. – 92 с.

19. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.

20. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 224 с.

21. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 128 с.

22. Терехов А. А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 512 с.

23. Щирба М. Т. Об'єктивна необхідність зовнішнього і внутрішнього аудиту в умовах переходу економіки України до ринку // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 6. – С. 39 – 41.

ДОДАТКОВА

26. Белоусов А. Внутренний аудит: перспективы развития и

методика организации на предприятиях Украины // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 2. – С. 54 – 57.

27. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи розвитку // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 29. – С. 62 – 64.

28. Левковская В. Г. Проблемы внутреннего хозяйственного контроля на предприятиях // Сб. науч. трудов ДИП “Предпринимательство: проблемы и решения”. Выпуск 3 [Под общ. ред. Л. И. Донец. – Донецк: ООО «КИТИС», 1999. – 216 с.

29. Мамрыкин М. Внутренний аудит: повышение уровня корпоративной культуры компании // Менеджмент и менеджер. – 2004. – № 4. – С. 55 – 57.

30. Менталитет нашего трудового коллектива // Налоги и бухгалтерский учет (референт руководителя). – 2003. – № 40 (598).

31. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 7. – С. 61 – 65.

32. Нетикша О. Сучасні тенденції в організації внутрішнього аудиту // Вісник НБУ. – 2003. – № 5. – С. 58 – 60.

33. Погрібна О. П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка // Фінансовий контроль. – 2002. – № 1. – С. 39 – 43.

34. Рудяк Ю. Сертификация продукции по новому перечню // Налоги и бухгалтерский учет. Спецвыпуск. – 2002. – № 22 (70). – С. 52 – 58.

35. Сухарева Л. А. Внутренний финансовый контроль в системе международных стандартов и норм аудита / Л. А. Сухарева, В. Г. Левковская // Сб. науч. трудов ДИП “Предпринимательство: проблемы и решения”. Выпуск 3; [Под общ. ред. Л. И. Донец. – Донецк: ООО «КИТИС», 1999. – 216 с.

36. Сухарева Л. Концепция внутреннего финансового контроля в управлении международным бизнесом // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 6. – С. 54 – 59.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ
Конспект лекцій
для студентів спеціалізації “Контроль і ревізія”
спеціальності 8.050106
денної форми навчання

Укладачі: **Дікань Лариса Василівна**
Шульга Наталія Миколаївна

Відповідальний за випуск **Дікань Л. В.**

Редактор

Коректор

План 2005 р. Поз. № 42

Підп. до друку Формат 60x90 1/16. Папір MultyCopy. Друк Piso.

Ум.-друк. арк. Обл.-вид. арк. Тираж прим. Зам. №

Свідоцтво про внесення до Державного реєстру суб'єктів видавничої справи
Дк №481 від 13.06.2001 р.

Видавець і виготівник – видавництво ХНЕУ, 61001, м. Харків, пр. Леніна, 9а