

УДК 65.012.7 (477)

О. О. Чорний,
аспірант, Запорізька державна інженерна академія

ФОРМУВАННЯ КОНТРОЛЬНОГО СЕРЕДОВИЩА ДО ВИМОГ УПРАВЛІННЯ МАШИНОБУДІВНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Усунено наявну теоретичну прогалину відносно адаптації факторів формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством. Визначено середовища системи внутрішнього економічного контролю. Окреслено фактори формування, відповідність контрольного середовища вимогам управління; виокремлення передумов удосконалення системи контролю.

Removed a present theoretical blank in relation to adaptation of factors of forming of control environment to the requirements of management by a machine-building enterprise. The environments of the internal economic checking system are certain. The factors of forming are outlined, accordance of control environment to the requirements of management; selection of pre-conditions of improvement of the checking system.

ВСТУП

Економічний розвиток національної господарської системи в цілому та кожного господарюючого суб'єкта зокрема зумовлюють необхідність здійснення контролю як однієї з функцій управління. Одним із важливих видів контролю, який потребує подальшого удосконалення та приведення у відповідність до вимог реальної ринкової економіки, є внутрішній економічний контроль.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Однак дослідження вказує на недостатнє розуміння ролі та значення внутрішнього контролю з боку керівників різного рівня управління машинобудівним підприємством, і як наслідок — недостатню розвиненість внутрішнього контрольного середовища, якому присвячено багато наукових розробок закордонних і вітчизняних учених. Різні аспекти цієї проблеми досліджували Е. А. Аренс, Дж.-К. Лоббек, Ю. А. Данилевський, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремізов, В. П. Суйц, А. Н. Ахметбеков, Т. А. Дубровина, О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов, Л. В. Сотнікова та інші.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

- усунути наявну теоретичну прогалину відносно адаптації факторів формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством;
- визначити середовища системи внутрішнього економічного контролю;
- окреслити фактори формування, відповідність контрольного середовища вимогам управління; виокремлення передумов удосконалення системи контролю.

РЕЗУЛЬТАТИ

Стосовно контрольного середовища мають право на існування та існують в літературі такі поняття, як "факто-

ри" й "елементи". Часто їх безпідставно ототожнюють, не дивлячись на те, що елемент — то є складова чого-небудь цілого, а фактор — умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу. Термін "передумови" ми зв'язуємо з існуванням своєрідної для системи контролю інфраструктури, у якій він функціонує, та з необхідністю підсилення впливової значущості терміна "фактори" для підвищення ефективності внутрішнього економічного контролю. Важливе, навіть вирішальне місце відводять передумовам автори, зауважуючи, що можна мати гарні теоретичні рішення і методики, але не створити ефективної організації оперативного контролю, якщо не налагоджене оперативне планування, застаріли норми витрат матеріалів і розцінки на заробітну плату, облікова інформація недостовірна і створюється несвоєчасно, недосконала організаційна структура управління і т. п. Потрібно удосконалювати передумови, а для цього необхідно, як мінімум, їх класифікувати [4, с. 36; 7, с. 53]. Оцінка, зроблена авторами у відношенні передумов розвитку оперативного контролю, справедлива і для нашого випадку. Проте має сенс застереження щодо переоцінки значення передумов, коли стверджують, що під їх впливом трансформується не тільки система обліку, але й споконвічні положення, що лежать у її основі: принципи організації обліку, принципи обробки облікової інформації. З цього приводу О. І. Паламарчук пише, що помилковість такого твердження не викликає сумнівів. Принципи — це цільові настанови, що визначають найбільш важливі напрями створення і функціонування системи бухгалтерського обліку [4, с. 36].

Дійсно, передумови, якщо вони досконалі, створюють сприятливе середовище, своєрідну інфраструктуру, необхідну для реалізації принципів у тім обсязі і змісті, що були в них закладені у процесі вироблення формулювань. Досконалі передумови — принципи "працюють" так, як задумано, передумови недосконалі — реалізація принципів

зв'язана із втраченими можливостями. Але це ніяк не означає, що принципи йдуть слідом за передумовами. Навпаки, ставиться мета, формулюються принципи, що визначають шляхи її досягнення, створюються необхідні для цього передумови. Отже, їх реальне значення у тому, що передумови — це споконвічно існуючі чи спеціально створені можливості, рушійні причини, без яких складно, а часом і неможливо досягти поставленої мети. Проблеми визначення цілей буде приділено достатньо уваги. Зауважимо, що нами визначена головна мета внутрішнього економічного контролю як сприяння максимізації ринкової вартості машинобудівного підприємства, досягненню цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі розвитку і удосконалення системи шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями. Вона вимагає постійного, системного удосконалювання за двома основними рівнодіючими напрямками — організаційним і комунікативним: потрібно підсилювати дієвість контролю та оптимізувати його інтеграцію з іншими функціями управління. Вирішення цільової двоєдиної задачі можливе у разі формування передумов як зовні, так і у межах компетенції власне системи внутрішнього економічного контролю. Уявляється правильним кроком розробка їх класифікації задля чіткого визначення характеру, спрямованості, практичного значення, а також виділення тих передумов, котрі безпосередньо впливають на стан системи контролю та сприяють її оптимізації.

Якщо погодитись із розглядом системи внутрішнього економічного контролю як сукупності організаційних методик і процедур, застосовуваних керівництвом економічного суб'єкта для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності, то повинна бути практично аксіомою суцільна заінтересованість усього колективу машинобудівного підприємства, його власників та керівників у створенні позитивного контрольного середовища, в якому б формувалися передумови його розвитку та удосконалення. Так, під категорією "контрольне середовище" розуміють поінформованість і практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю [6, с. 262]. Практично в унісон з цим звучить тлумачення середовища контролю як процедур і засобів, що відображають загальне ставлення адміністрації, директора і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю [2, с. 8]. Зроблені окремі спроби класифікувати передумови, що впливають на систему обліку. Виділяють такі фактори: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиток господарського механізму, рівень керування, систему керування контролем у країні, досягнутий рівень механізації й автоматизації робіт, рівень підготовки кадрів, рівень наукового потенціалу в сфері обліку й аналізу, відношення до контролю керівників підприємства, методичне забезпечення, наукову організацію роботи, вищестоящі системи [5, с. 100].

До числа факторів відносять також рівень використання засобів обчислювальної техніки, кваліфікований склад кадрів, форму організації обліку і розподілу праці, використання нормативного методу обліку [3, с. 21—23].

Окрім того, серед факторів зустрічаються: принципи, форми і методи господарювання, обсяг виробництва і чисельність персоналу, найближче довкілля, методологія і методика обліку. Найбільш розгорнутий перелік факторів з метою визначення оцінки їхнього впливу на контрольне середовище зроблено Л. В. Сотніковою [6, с. 264]. Автор виділила наступні напрями: управлінську філософію та стиль керівництва (фактори: управлінські та оперативні рішення, у тому числі на великих і малих підприємствах; відношення керівництва до комерційних ризиків; контроль за комерційними ризиками; розуміння керівництвом підприємства значення фінансової звітності; готовність до виправлення суттєвих помилок та недоліків; звернення до аудиторів за консультаціями з питань обліку; сприйняття та виконання аудиторських рекомендацій; статус системи внутрішнього контролю в організації); організаційну структуру (фактори: відповідність організаційної структури розмірові та складності бізнесу клієнта; розподіл каналів відповідальності та повноважень; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; готовність використати контрольні процедури для затвердження господарських операцій; контроль за децентралізованою діяльністю; контроль за централізованою обліковою діяльністю; контроль за децентралізованою діяльністю з обробки даних; засідання ради директорів з метою розробки стратегій та процедур аналізу результатів діяльності та прийняття рішень; характеристика ревізійної комісії та ін.); розподіл повноважень та обов'язків (фактори: розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів та ін.); кадрову політику й практику (фактори: єдність персоналу; контроль за персоналом з боку керівництва; завантаженість персоналу у системі обліку; плинність кадрів у системі обліку та ін.); зовнішню бухгалтерську (фінансову) звітність (фактори: дотримання графіка документообігу; складання наказу про облікову політику; відстеження нормативних змін в обліку та оподаткуванні та ін.); внутрішню управлінську звітність (фактори: виявлення відхилень від запланованих показників; інформування керівництва про відхилення та ін.); роботу з органами державного зовнішнього контролю (фактори: встановлення процедур, котрі гарантують виконання вимог органів нагляду та контролю; контроль за вказаними процедурами).

У відомих нам дослідженнях із даної сфери знань зустрічається також класифікація передумов організації оперативного контролю на економічні (фактори: економічна стійкість підприємства, цілеспрямованість економічного механізму внутрішньогосподарського управління); виробничі (фактори: складність виробництва, вид виробництва, номенклатура продукції, розмір підприємства, тип виробництва); організаційні (фактори: складність організаційної структури виробництва, складність організаційної структури управління, тип організаційної структури управління, рівень делегування функцій); кадрові (фактори: кваліфікація персоналу, цілеспрямованість системи матеріального стимулювання); інформаційні (фактори: достатність нормативної, планової і облікової інформації, оперативність інформації, раціональність інформаційних каналів) [8].

Певне узагальнення факторів зроблено в окремих дисертаційних дослідженнях. Так, запропонована класифікація, у якій розмежовані зовнішні і внутрішні фактори; у

кожній групі виділено дві підгрупи — фактори об'єктивні і суб'єктивні; у межах вказаних підгруп визначено відповідні фактори. При цьому до зовнішніх об'єктивних факторів віднесено: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиненість господарського механізму, досягнення науково-технічного прогресу, форми власності. Зовнішні суб'єктивні фактори — це повнота рішення проблем обліку на законодавчому рівні, цілеспрямованість рішень виконавчих органів влади в сфері економіки, вимоги з боку зовнішніх користувачів інформації. Вони містять ряд спірних і помилкових положень. Передусім, слід зазначити два важливих моменти: по-перше, за розглядом контрольного середовища забули власне про контроль, тобто майже усі автори розглядають контрольне середовище окремо від контролю. Між іншим, воно існує і безпосередньо в системі внутрішнього контролю. Найближчим до сказаного є точка зору, за якою поняття "середовище" відображає умови роботи механізму внутрішнього контролю [1, с. 40]; по-друге, практично усі автори досліджують змістовну сутність контрольного середовища, так би мовити, зовні, на потребу зовнішніх користувачів, передусім аудиторів.

Розгляд крізь призму вимог, пропонованих зовнішніми аудиторами, не є достатнім для удосконалення контрольного середовища машинобудівного підприємства та формування на цій основі передумов оптимізації системи внутрішнього контролю. Окрім того, рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва взагалі не підлягають розглядові за даною темою. Вони є категоріями макроекономіки, глобальними, впливовими на усі без винятку сторони життя, умовами життєдіяльності суспільства. Їх макроекономічна сутність унеможлиблює простеження впливу на стан обліку та контролю на конкретному машинобудівному підприємстві. У цьому сенсі справедливою є думка авторів, що розмаїття форм власності диктує нові правила поведінки, визначає особисту зацікавленість власника у процвітанні свого машинобудівного підприємства. Він організує таку систему обліку, що створює необхідні для управління інформаційні і контрольні можливості, незважаючи на низький рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Власник не чекає, поки цей рівень стане високим, він вирішує проблеми обліку, виходячи зі здорового глузду, тим більше, що підприємства практично вільні у виборі моделі аналітичного обліку [1, с. 40].

Що ж до оптимізації системи контролю, то і вказані фактори, і, за аналогією з ними, такі фактори, як розвиненість господарського механізму, удосконалювання його принципів, форм і методів ні практично, ні навіть теоретично не можуть сприйматись як передумови через те, що машинобудівні підприємства не можуть їх удосконалювати. Контроль за комерційними ризиками; контроль за централізованою обліковою діяльністю; контроль за децентралізованою діяльністю з обробки даних; контроль за персоналом з боку керівництва; контроль за виконанням вимог органів нагляду та контролю складають змістовну сутність функціонування системи внутрішнього контролю, а тому не можуть розглядатися як передумови.

Спірним є вплив на стан системи контролю, тип і складність виробництва, розмір підприємства (великі та

малі), відношення керівництва до комерційних ризиків; розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; номенклатура продукції. Стосовно внутрішнього контролю частина наведених характеристик є об'єктивно заданою (як-от: розміри підприємства, номенклатура продукції), а тому повинна бути охоплена контролем; інша частина — такою, що не має впливового сенсу.

Управлінська філософія та стиль керівництва; відповідність організаційної структури розмірові та складності бізнесу клієнта; розподіл каналів відповідальності та повноважень; завантаженість персоналу у системі обліку; плинність кадрів у системі обліку; кваліфікація персоналу, цілеспрямованість системи матеріального стимулювання; рівень використання обчислювальної техніки, оптимальність каналів інформаційних зв'язків, вимоги з боку внутрішніх користувачів інформації — це, власне, підґрунтя для впровадження системи внутрішнього контролю. Спостерігається суміщення понять: фактори формування системи і фактори впливу на стан системи.

Визначення та класифікація саме тих передумов, котрі необхідні для удосконалення системи контролю з метою надання управлінню доцільної, своєчасної, достовірної інформації про економічні об'єкти, отриманої у процесі здійснення превентивного, оперативного і подальшого контролю, вбачається нами як важливе завдання, задля вирішення якого будемо вважати відправними наступні положення. Недоцільно класифікувати зовнішні (стосовно організаційної системи у цілому) передумови, тому що вони зовсім не зв'язані з можливостями реалізації їх підприємством. Нереально удосконалювати внутрішній контроль шляхом вирішення його проблем на законодавчому рівні або через цілеспрямованість рішень виконавчих органів влади в області економіки. Так, Закон України "Про бухгалтерський облік і звітність" та Господарський Кодекс України містять лише загальні положення щодо організації господарського контролю і нагляду за господарською діяльністю суб'єктів підприємництва; Закони України: "Про організацію аудиторської діяльності в Україні", "Про підприємництво", "Про господарчі товариства" вказують на відповідальність за стан внутрішнього контролю керівництва підприємством; стандарти аудиту містять запозичені постулати, котрі не мають однозначно позитивного прояву у практиці внутрішнього контролю. Частина з них не перешкоджає йому розвиватись, хоча не дає для цього нових імпульсів, нових можливостей; інша частина навіть призводить до зсуву, суміщення й переплутування понять, тому що запозичені положення закордонної практики контролю не враховують специфіки розвитку управління вітчизняними машинобудівними підприємствами.

Наступне положення стосується структурної побудови та кількісного складу класифікації. Наразі немає рації виділяти значну кількість передумов, поділяти їх на групи, підгрупи. Окрім того, достатньо окреслити коло передумов, котрі реально утворюються в межах машинобудівних підприємств та сприяють оптимізації системи. Виходячи з цього, ми не розглядаємо фактори, які не ввійшли до передумов у ході аналізу класифікацій, розроблених попередниками. Оскільки змістов-

на сутність передумов у тім, щоб створити таке середовище, яке б сприяло оптимізації ефективності функціонування системи, то за межами класифікації залишається, наприклад, фактори організації персоналу як такі, що впливають на створення системи внутрішнього економічного контролю.

Аналіз існуючих класифікацій факторів впливу на контрольне середовище, удосконалення господарського обліку та оперативного контролю вказав на переваги та недоліки існуючих підходів, дав можливість започаткувати авторську розробку. Однак, на відміну від попередників, ми сформулюємо перелік передумов, котрі знаходяться в межах компетенції машинобудівного підприємства і дають змогу на їх основі удосконалити й оптимізувати організацію та функціонування системи внутрішнього економічного контролю.

Першою у цьому переліку повинна бути економічна стійкість машинобудівного підприємства. Машинобудівне підприємство, котре не має достатніх ринків збуту, стійких стосунків з постачальниками, зазнає постійних фінансових труднощів, не зможе займатись удосконаленням внутрішнього контролю; для нестійкого в економічному плані машинобудівного підприємства актуальною є задача поновлення чи первинного встановлення стабільності. Економічна стійкість дозволяє машинобудівному підприємству проаналізувати ефективність управління за усіма його складовими, звернути увагу на недосконалість окремих підсистем, переглянути та у разі необхідності підсилити наявність передумов удосконалення внутрішнього контролю чи оптимізації ефективності системи. На останньому ми зробили наголос через обставини, котрі можуть утворитись на будь-якому, навіть економічно стійкому машинобудівному підприємстві — наявними можуть бути лише окремі, епізодично чи періодично виконувані контрольні процедури та перевірки (наприклад, часткова інвентаризація при передачі справ матеріально відповідальними особами; інвентаризація каси; поточна перевірка працівниками бухгалтерії правильності складання первинних документів за господарськими операціями у місцях їх виконання тощо).

Наведений приклад частково характеризує внутрішній контроль, котрий можна удосконалити подібними частковими доповненнями. Однак повноцінним удосконаленням є впровадження цілісної системи контролю, діяльність котрої можна оптимізувати відповідно до потреб управління. Тому наступною повинна стати передумова узгодженості цільових напрямів системи внутрішнього економічного контролю та управління машинобудівним підприємством. Адекватність цілеспрямування контролю цілям управління окремими об'єктами та машинобудівним підприємством у цілому створює потребу в адекватному контрольному впливі, отже, надихає виконавців та керівників різного рівня на здійснення контролю там, тоді і стільки, де, коли і скільки це є оптимальним для ефективного управління.

Проте можливості вирішення задач, що стоять перед внутрішнім контролем на шляху до досягнення його цілей, багато в чому залежать від адекватності організаційної структури його системи та апарату управління. У разі строгого функціонального підходу до формування системи із статичною централізацією у службі контролю унеможлиблюється раціональний розподіл повно-

важень. Навпаки, доцільне сполучення централізації і децентралізації контрольних функцій дозволяє здійснювати інтеграційні процеси управління на усіх його рівнях. Отже, при оптимізації організаційної структури управління створюються передумови для подальшої оптимізації функціонування системи внутрішнього економічного контролю.

Оптимізація ефективності комунікативного потенціалу системи контролю визначається рівнем автоматизації управлінських процесів на машинобудівному підприємстві. Функціонування системи контролю неминуче зв'язано зі збором інформації, її обробкою, реалізацією інформаційних зв'язків, котрі формуються у стійкі потоки та інтегруються в інформаційну структуру управління. Так, канал прямого зв'язку забезпечує систему контролю інформацією про стан підконтрольного об'єкта; канал зворотного зв'язку надає управлінню стверджувальну чи коригуючу інформацію для прийняття управлінських рішень.

Інформація, що її отримують у результаті контролю, є носієм ідей, рішень, повідомлень про плінні обставини в управлінні. Достатність програмного забезпечення, можливості сучасних засобів автоматизації дозволяють поглиблювати і розширювати комунікативні зв'язки, отримувати різносторонні й різноманітні за ступенем деталізації моделі економічних об'єктів, інтегрувати їх з нормативними, плановими, бухгалтерськими моделями та оперативно виявляти недоліки задля вирішення задач внутрішнього контролю та досягнення цілей.

ВИСНОВКИ

Отже, передумовою, котра впливає як безпосередньо на стан системи внутрішнього економічного контролю, так і на управління машинобудівним підприємством у цілому є рівень розвитку науки контролю й управління. Саме за наявності вказаних передумов існує реальна можливість удосконалення внутрішнього економічного контролю за усіма його складовими.

Література:

1. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. — М.: Экзамен, 2000. — 320 с.
2. Вакаров В. М. Организация діяльності аудиторської фірми // Автореферат дис. канд. екон. наук. — Ужгород, 2004. — 20 с.
3. Євтушевський В. А. Основи корпоративного управління. — К.: Знання-Прес, 2002. — 317 с.
4. Паниотто В. И. Качество социологической информации. — К.: Наукова думка, 1986. — 208 с.
5. Пушкар Р. М., Тарнавська Н. А. Менеджмент: теорія та практика. — Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. — 198 с.
6. Сініцина Т. А. Проблема оцінки ефективності системи управління — результати, невіршені питання // Вісник ЖІТІ. — Вип. 3(25). Житомир: ЖТУ, 2003. — С. 260—266.
7. Суварно Р. В. Развитие организации оперативного контроля экономической деятельности промышленных предприятий: Дис. ... канд. экон. наук, 08.06.02. — Одесса, 1998. — 169 с.
8. Schein E. Process Consultation (ruls 1 and 2). Reading, Mass: Adisson Wesley, 1994.

Стаття надійшла до редакції 16 січня 2009 р.