

© І.Л. Шевчук, 2011.  
УДК 332.025.12:334.722.8

**А.О. Баранова**, канд. екон. наук  
**З.О. Макеєва**

## **СУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ТА ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІНСЬКІЙ СИСТЕМІ ПІДПРИЄМСТВА**

*Розглянуто проблемні питання внутрішнього контролю з метою надання додаткової інформації для системи управління підприємства.*

*Рассмотрены проблемные вопросы внутреннего контроля с целью предоставления дополнительной информации для системы управления предприятия.*

*The problems questions of internal control are considered with the purpose of grant of additional information for the control system of enterprise.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Внутрішній контроль присутній на всіх стадіях і протягом усього часу реалізації управлінських рішень. Система внутрішнього контролю є важливим елементом загальної структури управління акціонерним товариством. Вона дозволяє керівництву шляхом здійснення нагляду, перевірок і стеження за його фінансово-господарською діяльністю переконатись, що остання проходить у відповідності до розробленої стратегії розвитку, прийнятої керівництвом маркетингової політики, інструкцій, інших нормативних документів та вимог діючого законодавства. Для акціонерів та потенційних інвесторів внутрішній контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання інвестованих коштів. Мета внутрішнього контролю полягає у своєчасному виявленні та запобіганні невинуватим відхиленням, які перешкоджають раціональному використанню майна та коштів товариства, ідентифікації і усуненні „слабких місць” в системі управління, пошуку шляхів оптимізації господарських рішень структурними підрозділами та на рівні товариства в цілому, оцінці виконання управлінських рішень тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем внутрішнього контролю зробили вітчизняні учені та практики, зокрема М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Л.С. Шатковська, В.П. Завгородній, А.М. Кузьмінський, Л.О. Сухарева, Є.В. Мних, Л.В. Нападовська та ін. Дослідження різноманітних аспектів теорії та практики внутрішнього контролю провели зарубіжні учені В.Д. Андреев, Е.А. Аренс, Ю.О. Данилевський, Л.М. Крамаровський, Дж.К. Робертсон,

Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін. У той же час багато питань залишаються недостатньо розкритими, зокрема, питання методології, методики і організації внутрішнього контролю як підсистеми в системі управління підприємством.

**Мета та завдання статті.** Метою статті є обґрунтування теоретичних аспектів і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього контролю в акціонерному товаристві для підвищення ефективності управління його діяльністю. Реалізація поставленої мети полягає у з'ясуванні сутності, місці та ролі внутрішнього контролю в системі управління підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Перехід на ринкові умови господарювання та зміна господарського механізму відбувалися шляхом радикальних перетворень у сфері господарської діяльності та змусили по-новому поглянути на проблеми організації управлінської системи й, зокрема, на можливість більш повного використання однієї з найважливіших функцій управління, що є випробуваною в різних системах протягом багатьох десятиріч, – контролю. Досвід господарювання свідчить про те, що роль контролю в одних випадках переоцінювалась, в інших – децю недооцінювалась. Існуюча в період так званої планової економіки і централізованого управління функція контролю мала політичну спрямованість і була фетишизована, що позначилось, перш за все, на його низькій результативності та набутті постійного почуття тривоги. До того ж, процес контролю ставав усе більш формальним, у результаті – виникла потреба у зміні поглядів на формування нової системи контролю та перегляду його методичних і організаційних принципів.

Контроль став частиною управління будь-яким складним об'єктом, ефективність якого забезпечує реалізацію цілого комплексу завдань в інтересах функціонування об'єкта й досягнення бажаних напрямів його розвитку. Практика господарювання сучасних підприємств засвідчує, що управлінцями приймається щоденно чимало рішень, але їх ефективність залишається на низькому рівні. Причинами такого явища виступають об'єктивні та суб'єктивні чинники, але основна питома вага припадає на такий чинник, як організація системи контролю. З його допомогою можна врахувати дію всіх існуючих чинників, а також визначити науковий рівень прийнятих рішень, економічний ефект їх реалізації. Таким чином, необхідність контролю безумовна, що підкреслюється також і на рівні державної виконавчої влади.

Термін “контроль” з'явився кілька століть тому. Окремі зарубіжні учені пояснюють відмінність між поняттями “управління” та “контроль” таким чином: контроль – це обстеження та інформація, а управ-

ління – це конкретні дії його суб’єктів. Саме тому контроль найчастіше тлумачиться як “перевірка”, “нагляд”, що неповністю відображає сутність поняття, оскільки характеризує лише частину функціонального навантаження. У словнику російської мови С.І. Ожегова поняття “контроль” характеризується не лише як перевірка, а як спостереження з метою перевірки [5]. Відповідно стає поширеним визначення контролю як єдиного механізму, що забезпечує порівняння досягнутих результатів із поставленими завданнями.

Ми вважаємо, що контроль не вичерпується лише перевіркою. Таке тлумачення зводить контроль до діяльності з виявлення помилок чи фактів шахрайства. У цьому випадку мета контролю – пошук негативних відхилень від стандартів, норм, правил, якими керується підприємство в процесі своєї діяльності, а функція контролю відіграє лише пасивну роль спостереження за виконанням управлінських рішень. У процесі перевірок контролер виявляє специфічні проблеми збереження власності та ефективності її використання, а також з’ясовує які помилки чи порушення, факти шахрайства мали місце, коли вони виникли, в яких підрозділах і хто причетний до їх виникнення.

З економічної точки зору, такий контроль ефективний: вартість його невисока, результат перевірки легко отримати, трудомісткість низька. Проте такий підхід до контролю вузький й являє собою опис реального становища об’єкта, що контролюється. Недоліком такого контролю виступає відсутність подальшого аналізу головних причин виявлених відхилень. Він є ефективним для забезпечення виробничої дисципліни, виявлення центру відповідальності за ті чи інші події у виробництві. Таке обмежене розуміння контролю є однією з причин недооцінювання ролі контролю та завдань, які стоять перед ним.

Вивчення принципів, прийомів та концепцій розвитку контролю, викладених у наукових працях показує, що досить поширеним є погляд на контроль, як функції управління, без якої управлінський процес залишався б незавершеним. Передумовами виникнення контролю як функції управління є невизначеність керівника (власника) щодо окремих аспектів діяльності підприємства через зміни у нормативно-законодавчій базі або соціальних цінностей; попередження виникнення кризових явищ; боротьба за ринки збуту товарів, тиск з боку конкурентів, підтримання успіху шляхом порівняння досягнутих результатів із запланованими з наступним визначенням ефективних напрямів діяльності підприємства, які сприяли досягненню його загальних цілей [2, с. 15]. Трактуючи контроль, як функції управління, вважає, на нашу думку, більш конкретного уточнення щодо того, в чому полягає ця функція. Суть її зводиться до стеження за проходженням та

здійсненню певних господарських операцій, пов'язаних із реалізацією поставлених завдань, планів, програм, одержаних настанов, існуючих рішень, а також реалізації отриманої інформації для коригуючих дій.

Функція контролю в системі управління господарюючим суб'єктом активно впливає на всі його процеси і передбачає реалізацію комплексу завдань в інтересах функціонування суб'єкта й забезпечення бажаних напрямів його розвитку. Зміст контролю, як функції управління, проявляється через діалектичну єдність чотирьох його етапів: виявлення і вивчення фактичного стану справ, зіставлення його з поставленими цілями, критична оцінка вивченої діяльності, розробка заходів впливу по усуненню виявлених порушень [2, с. 11].

Деякі учені визначають контроль в системі управління через механізм зворотного зв'язку, завдяки якому „управлінська діяльність, спрямована на досягнення об'єктом управління поставленої цілі, а контрольна діяльність – на досягнення цілі, передбаченої об'єктом управління” [4]. Механізм зворотного зв'язку складає серцевину контролю. Зворотний зв'язок між об'єктом контролю й системою управління є інформаційним джерелом про хід та результати виконання управлінських рішень, про реальний стан керованого об'єкта, а також про суттєві відхилення від заданих параметрів.

“Технологія зворотного зв'язку забезпечує достовірне відображення результатів управлінського впливу” [3, с. 8] на об'єкти управління і використовується для досягнення завдань обліку, контролю, аналізу, планування, регулювання, тобто для завдань, що складають сутність управління. Таке трактування контролю відображає його інформаційні аспекти, за допомогою яких суб'єкт управління має можливість володіти інформацією про стан виконання прийнятих рішень та досягнення поставленої мети. Розглядаючи контроль із таких позицій, на перше місце виходять його технічні можливості, тому слід пам'ятати про найважливішу ознаку контролю – спостереження та оцінку виробничої та фінансово-господарської діяльності з можливістю виявлення резервів, регулювання її стану і впливу на господарські процеси підприємства. Отже, контроль повинен бути перспективним, передбачати майбутні ризики й вигоди.

Місце контролю в системі управління підприємством визначається характером зв'язку з іншими функціями менеджменту. Нині в економічній літературі це питання розглядається під різним кутом зору. Так, деякі учені поєднують контроль із економічним аналізом. На їх думку, завдання контролю та аналізу аналогічні – отримання фактичних показників, порівняння їх з критеріями, що характеризують цілі управління, виявлення відхилень, встановлення причин їх виникнення

[1, с. 53]. Акцентується увага на те, що контроль виконання управлінських рішень – це проведення систематичного аналізу процесу їх реалізації, що, дає змогу вважати аналіз інструментом контролю [1, с. 51–53].

Ми переконані, що така позиція є суперечливою. Завдання аналізу й контролю господарської діяльності підприємств різняться між собою. Вище розглянуто завдання контролю, які істотно відрізняються від тих, що стоять перед аналізом, хоча на практиці вони часто вирішуються одночасно і такий розподіл насправді має лише теоретичний характер.

З іншого боку, зміст планування як функції управління полягає у визначенні мети та завдань суспільного виробництва, а також способів і прийомів їх досягнення. Водночас планування включає в себе окремі контрольні функції. Такими є перевірка доцільності визначених перспектив, виконання планів, оцінка результатів господарської діяльності. Крім того, нормативний метод планування є, по-суті, початком контролю. У загальній системі управління підприємством через планування й контроль, виходячи з аналізу оцінки шансів і ризику, формують цілі, координують напрями різних процесів діяльності на досягнення мети, готують рішення і з допомогою порівняння в подальшому планових і фактичних показників створюють умови для контролю.

У багатьох нормативних актах та економічній літературі ототожнюються також завдання бухгалтерського обліку та контролю усіх сфер діяльності підприємства, тобто облік через властиві йому контрольні функції включає в себе контроль. Звідси випливає, що головним і єдиним завданням останнього є процес фіксації інформації, її нагромадження й обробка, що суперечить істині.

Облік є засобом контролю і його об'єктом, а тому об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, збігаються з об'єктами останнього. Завдання обліку, які реалізуються через його контрольні функції, не можна ототожнювати із завданнями контролю як самостійної функції управління. Облік, так само, як і планування та аналіз, лише включає в себе окремі контрольні функції. Контроль – невід'ємна риса бухгалтерського обліку, що складає його сутність. Слід зазначити, що в більшості публікацій з управління питання обліку і контролю розглядаються як самостійні функції управління.

З погляду реальної управлінської діяльності контролю властива інтегруюча роль в системі функцій менеджменту. Від рівня інтеграції залежить розвиток і удосконалення системи управління в підприємствах. Практичний досвід показує, що робота підрозділів базується на інтеграції функцій управління, оскільки структурні підрозділи підприємства (фінансово-економічний відділ, господарський, відділ кадрів,

інформаційних технологій, контрольно-ревізійний відділ та ін.) є багатофункціональними. Кожна із функцій управління відслідковується в них від початку і до кінця. Так, наприклад, контролер-ревізор в процесі перевірки використовує нормативну інформацію, яку надають аналітики та фактичну інформацію, отриману від працівників бухгалтерії. Це дає змогу зробити висновок, що контроль, не поглинаючи інші функції, взаємопроникає в них та здійснює активний вплив на ефективність їх використання.

Підсумовуючи викладене, вважаємо, що контроль слід розглядати, як частину єдиної системи управління підприємств, яка включає аналіз оцінки можливостей та очікуваного ризику, визначення стратегічних цілей, планування й координацію різних часткових процесів і діяльності загалом на досягнення мети, реєстрацію даних, порівняння результатів господарської діяльності з планом і здійснення процесу контролю.

Відмінність внутрішнього контролю від інших організаційних форм контролю полягає в тому, що він виступає функцією працівників управління і обліку, спеціалістів структурних підрозділів підприємства. Він присутній на всіх рівнях управління: корпоративному, функціональному, індивідуальному та забезпечує оптимальний хід процесу управління на всіх його стадіях (планування, організації й регулювання, обліку й аналізу).

Внутрішній контроль принципово відрізняється від здійснюваного зовнішнього контролю. Відмінність полягає, в першу чергу, в тому, що контрольні процедури, здійснювані суб'єктами контролю, носять не лише дискретний характер, як це властиво для зовнішнього контролю. У практиці управління здійснюється вибір між внутрішнім контролем як системою, процесом та поодинокими перевітками. Власник самостійно встановлює види, терміни і періодичність здійснення контрольних процедур. Зовнішній контроль неспроможний компенсувати відсутність внутрішнього.

В економічній літературі немає однозначного визначення поняття “внутрішній контроль”, а тому залишається дискусійним і неоднозначним. Узагальнюючи наведені трактування, вважаємо, що система внутрішнього контролю являє собою систему з відповідною сукупністю методів і прийомів, здійснюваних особами, які виражають інтереси даного підприємства. Метою такого контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання різного роду ризиків в їх діяльності через протидію появі помилок та недоліків, перевірку достовірності даних обліку й звітності, ко-

ригування виробничих завдань, забезпечення дотримання прийнятої політики керівництвом, інструкцій та інших директивно-нормативних документів підприємства, вимог діючого законодавства. Як розгалужена організаційна структура підприємства, система внутрішнього контролю є сукупністю підрозділів, укомплектованих персоналом відповідної кваліфікації з певними повноваженнями, що беруть участь в постійному обміні інформацією через прямі та зворотні зв'язки; що мають відповідне матеріально-технічне і інформаційне забезпечення і підпорядковуються відповідному виконавчому органу.

**Висновки.** Внутрішній контроль займає особливе місце в управлінні діяльністю кожного підприємства і виступає загальною функцією, методом управління та складовою частиною управлінського циклу. Він надає допомогу керівництву в ефективному управлінні підприємством; сприяє мінімізації ризиків у його діяльності через протидію появі помилок та недоліків; здійснює перевірку достовірності даних обліку й звітності; створює умови для здійснення планування раціональних витрат ресурсів підприємства; коригує виробничі завдання; забезпечує дотримання прийнятої політики керівництвом, інструкцій та інших директивно-нормативних документів підприємства, вимог діючого законодавства. Система внутрішнього контролю є важливим елементом загальної структури управління акціонерним товариством. Зміст внутрішнього контролю в управлінській системі визначається шляхом реалізації функцій і принципів діяльності товариства відповідно до конкретної мети і завдань, визначених загальними зборами акціонерів або виконавчим органом управління організації, керівництвом. Контроль посідає важливе місце серед інших функцій управління і сприяє досягненню позитивних результатів діяльності та ефективності прийнятих управлінських рішень. Внутрішній контроль виконує інтегруючу роль у системі функцій менеджменту. Не поглинаючи інші функції, контроль взаємопроникає в них та здійснює активний вплив на ефективність їх використання.

#### *Список літератури*

1. Биренберг, Б. М. Сущность общей функции контроля [Текст] / Б. М. Биренберг // Социалистический контроль: Методы и проблемы. – Киев : Наук. думка, 1985.
2. Контроль і ревізія [Текст] : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малога, Н. І. Петренко; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2002. – 544 с.
3. Дорош, Н. І. Аудит: методологія і організація [Текст] / Н. І. Дорош. – К. : Знання : КОО, 2001. – 402 с.

4. Лапухин, Н. В. Экономическому контролю – современные технологические решения [Текст] / Н. В. Лапухин, В. И. Подольский. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 240 с.

5. Ожегов, С. И. Словарь русского языка: 70000 слов [Текст] / С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой – 22-е изд., стер. – М. : Рус.яз., 1990. – 921 с.

Отримано 30.03.2011. ХДУХТ, Харків.  
© А.О. Баранова, З.О. Макеева, 2011.

УДК 657.471:640.432

**Н.С. Герасимова**, ст. викл.

## **ОРГАНІЗАЦІЙНА СИСТЕМА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ГОТЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Розглянуто структуру системи управління витратами підприємств готельного бізнесу.*

*Рассмотрена структура системы управления затратами предприятий гостиничного бизнеса.*

*The structure of the control system by the expenses of enterprises of hotel business is considered.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** В умовах розвитку інтеграційних процесів, великого значення набуває створення готельного комплексу, що відповідає сучасним вимогам. Особливої важливості набуває необхідність вирішення питань підвищення ролі внутрішньовиробничого управління, пошуку шляхів його вдосконалення, оцінки з позиції принципово нових вимог до використовуваних методів управління готельними комплексами, і зокрема, управління витратами, як одного з головних чинників, що визначають рентабельність галузі. Поставлені завдання повинні вирішуватись в контексті розвитку законодавчих основ управління витратами і пов'язані з подальшим поглибленням ринкових перетворень в країні.

У зв'язку з цим виникає об'єктивна необхідність у формуванні адекватної сучасним вимогам системи внутрішньофірмового управління економічними процесами, що забезпечують умови для ефективного управління витратами, розробки нових підходів до її організації.

Створення раціональної організаційної системи управління витратами, зумовлює об'єктивну потребу у формуванні та практичному використанні такої управлінської інформації, яка дозволяла б використовувати його як інструмент управління, з метою підвищення ефекти-