

УМОВИ І ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ПОРУШЕНЬ ТА ВІДХИЛЕНЬ: ПРОБЛЕМИ ВИЯВЛЕННЯ ТА УСУНЕННЯ

Досліджено умови і причини виникнення господарських порушень

Постановка проблеми. Кожна епоха має свої проблеми контролю, навколо яких формуються її основні роздуми, і вирішення яких – як в теоретичному, так і практичному розумінні – стає необхідністю.

Реформування форм власності в Україні та становлення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни в організації збереження майна підприємства через систему контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На жаль, проблема виявлення засобами контролю порушень та відхилень майже не досліджувалася. Питання господарських порушень в системі контролю не нове. Перші рекомендації практичним працівникам з цих питань ще у 1979 р. здійснив проф. Ф.Ф. Бутинець [1, с. 132-134]. У них мова йшла про розробку організаційних заходів щодо запобігання в майбутньому самої можливості виникнення порушень. Цю проблему також розглядали професори М.Т. Білуха, Л.М. Крамаровський, В.М. Митрофанов, О.Ю. Редько та ін. В останні роки питання господарських порушень розглядає С.В. Бардаш.

Окремі питання цієї проблеми розглядали: В.Т. Афанасєва, Е.Б. Герасимова, Т.П. Сморганюк, Я.В. Соколов, В.Є. Труш, Т.В. Шрам.

Викладення основного матеріалу. При аналізі матеріалів перевірок виконано головний недолік контрольно-ревізійної діяльності всередині підприємств – спрямованість її не на вивчення причин і умов виникнення порушень, а на їх наслідки. На наш погляд, контроль, і особливо внутрішній, повинен не тільки реєструвати факти порушень, але й вивчати причини та умови їх виникнення, надавати відповідну інформацію всім ланкам управління, а у разі виявлення зловживань – і органам слідства. На жаль, дослідження показують, що підприємства багато зусиль і часу витрачають на усунення наслідків порушень, а не причин, що їх породжують. У зв'язку з цим, у СВК не вистачає часу на аналіз і кількісну оцінку значущості впливу причин виникнення порушень, визначення і проведення заходів з їх усунення.

Але умови та способи здійснення операцій безперервно змінюються, а тому змінюється їх сутність і сукупність. Врешті, одні й ті ж самі результати можуть бути отримані від сукупності різноманітних причин. Тому визначити дійсні причини та розмір впливу кожної з них на конкретні результати не так просто, як може здатися на перший погляд.

Суб'єкти контролю зобов'язані з'ясувати ступінь залежності господарських операцій від способів та умов їх здійснення. Дані повинні включати в себе результати впливу природних та інших умов виробництва по можливості в такому вигляді, щоб такі результати можна було легко вирізняти. Але, оскільки результати завжди отримуються під впливом сукупності умов, то дані при необхідності слід поєднувати з результатами впливу й інших умов виробництва.

Причини – це явища, що породжують інші явища – наслідки. Причини і умови порушень – це соціальні явища за своїм походженням і за своєю сутністю суперечать наслідкам, завдають збитки суспільству та його членам.

Причина і наслідок – категорії діалектики, які відображають одну з форм загального, сутнісного зв'язку і взаємодії між економічними явищами і процесами, притаманних окремим або декільком економічним системам. У цій взаємодії окреме економічне явище або процес, тобто причина, за наявності певних умов з необхідністю зумовлює виникнення, визначає зміни іншого економічного явища або процесу, тобто наслідок, отже, виступає як генетичний зв'язок.

Таке розуміння причинно-наслідкових зв'язків не враховує, однак, зворотного впливу наслідку на причину (через що відповідає здебільшого вимогам метафізичного методу дослідження), а, отже, розглядає наслідок як пасивну сторону, а також взаємозв'язок, взаємодію між цими парними категоріями, під впливом якої виникають нові інтегративні зв'язки, сторони. З урахуванням цього причина означає взаємодію (а, отже, взаємозумовленість, взаємопроникнення, взаємодоповнення і взаємозаперечення) окремих економічних явищ і процесів (відповідних сторін, властивостей, рис, елементів тощо), яка зумовлює появу нових явищ та процесів або певні кількісно-якісні зміни між сторонами, що взаємодіють. Так, у разі однобічного тлумачення взаємозв'язку між причиною і наслідком лише вартість товару (причина) визначає його ціну (наслідок), тобто вартість є активною, ціна – пасивною.

Водночас вирішальною, більш активною стороною у взаємодії причини і наслідку є причина. Це виявляється в тому, що причина породжує наслідок, передає останньому в часі, генетично зумовлює його, визомінює форму та структуру залежно від типу та змісту об'єктів тощо.

У цілісній економічній системі характерною є наявність декількох або багатьох причин та наслідків. Чим складнішою є економічна система, чим конкретнішим (порівняно з абстрактним) є певне економічне явище або процес, тим більше в них причин і наслідків. Так, для з'ясування причин економічної кризи в Україні 90-х рр. необхідно виділити декілька груп причин. Таке системне розуміння проблеми передбачає пошук цілої низки адекватних важелів, засобів та інструментів її вирішення.

Завдання контролю полягає в тому, щоб на підставі фактичних даних, співставити їх з діючими критеріями та виявити відхилення, тобто порушення, помилки, пропуски, підробки тощо, виявляючи тим самим так звані "сигнали неузгодження". Контроль повинен також з'ясувати за кожним видом відхилень причини, для визначення яких в кібернетичі використовується термін "збурення". Для цього необхідні високопрофесійні знання.

Контроль зобов'язаний здійснювати всі спеціалісти. Це передбачається в їх посадових інструкціях. Однак, значну кількість відхилень можуть виявити й оцінити лише фахівці з контролю. Контролери-бухгалтери за спеціальністю є фахівцями у певній сфері науки або практики. Будь-яка людина, а контролер тим більше, характеризується двома рівнями знання: відкритим, усвідомленим знанням і знанням прихованим, неусвідомленим. Причому завдання контролю полягає в тому, щоб мобілізувати обидва ці рівні. Відомо, що можливості несвідомого, прихованого пізнання значно перевершують результативність усвідомлюваної інтелектуальної діяльності. Тому контроль базується на інтуїції контролера як на психоевристичному феномені, що допомагає контролеру зануритися в глибини несвідомого, відчутти стани "осаяння", "прозоріння", "інсайту".

Основними завданнями контролю є визначення відхилень і вимірювання їх значення, а також прийняття всіх необхідних кроків для забезпечення того, щоб всі наявні засоби підприємства використовувалися найефективніше та найдоцільніше для досягнення поставлених цілей.

Слід уточнити, що таке відхилення, яка її природа, причини виникнення та способи профілактики.

Поняття відхилень у господарюванні. Найважливішим завданням ВК є виявлення різноманітних відхилень і формування інформації про них, наслідки їх

впливу на процес виробництва, кінцеві фінансові результати, діяльність конкретних працівників. У цілому, відхилення – це різниця між запланованими (нормативними, стандартними) і фактичними результатами. Відхилення в обліку – різниця між фактичними і кошторисними (плановими) сумами витрат, доходів, рівнем виробництва тощо. Кошторисний контроль стає дійсною працездатною системою, коли про розбіжності повідомляють оперативною і керівники вживають відповідні заходи. Розрахунок відхилень може бути складним у зв'язку з відхиленнями в цінах, асортименті, обсягах виробництва, накладних витратах, термінах постачання тощо: навмисне, випадкове, помилкове. Контроль відхилень дозволяє виявити умови і причини їх виникнення.

Контролер повинен з'ясувати причини виникнення відхилень, їх частоту та важливість для досягнення встановлених керівництвом цілей господарювання і зробити висновок про ефективність діючої СК.

У процесі кругообороту капіталу практично неможливо створити умови, за яких повністю виключалися відхилення будь-якого походження. Адже в ході господарювання відхилення – звичайні явища, вони свідчать про суперечності, що виникають, є джерелом цінної інформації для керівництва підприємства та ухвалення відповідних рішень.

Відхилення, як правило, виникають у процесі виробництва, а виробничий процес поділяється на стадії, ступені, операції, елементи, прийомі, рухи. Час, протягом якого сировина і напівфабрикати проходять послідовно всі стадії обробки, перетворюючись на готову продукцію, називається *виробничим циклом*. Тривалість циклу є важливим фактором, що впливає на виробничу потужність і програму підприємства, продуктивність праці працівників, величину оборотних коштів та інші техніко-економічні й фінансові показники. Тут якраз і виникають відхилення, які включають порушення, помилки, підробки, фальсифікації тощо.

Контролерам слід знати, що кожен виробничий процес складається з декількох стадій, а стадії, у свою чергу, – зі ступенів, тобто сукупності операцій, що дозволяють організації й технологічно виділити частину виробничого процесу. Кожен ступінь складається з операції, тобто частини виробничого процесу, що полягає в зміні форми, стану зовнішнього вигляду або хімічного складу продукту. *Операція* – вплив людини на цінності, з якими вона працює. Кожна операція ділиться на *елементи*, тобто частини операції, що характеризуються сукупністю технологічних параметрів або робочих прийомів. Елементи діляться на *прийоми* і *рухи*. *Прийом* – це замкнений цикл робочих рухів, що є закінченою роботою одного виконавця, *рух* – це найменша частина прийому, що піддається вимірюванню та обмежена в часі. Наведена схема виробничого циклу є однією з основних стадій кругообороту капіталу, де може виникати найбільше відхилень.

Відхилення в системі господарювання – це виявлені в процесі контролю обставини, які вказують на те, що господарські операції здійснюються неналежним чином, що характер, цілі та методи процедур контролю, які впроваджені, є неефективними. На основі отриманої інформації керівництво ухвалює відповідні рішення про суцільний контроль за всіма або окремими найважливішими групами господарських операцій. У випадку використання в контролі вибірки ефективність контрольних процедур виявляється шляхом порівняння кількості визначених відхилень з передбаченим допустимим значенням.

Для забезпечення процесу ВК необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення.

Стандарти контролю для виявлення відхилень. Норми (стандарти) контролю – це критерії, через порівняння яких можна вимірювати актуальні результати. Вони виводяться з цілей, визначених під час планування.

Мають бути чітко і зрозуміло визначені, схвалені зацікавленими особами. І в даному випадку мало просто встановити певні норми та нормативи. Вони мають бути обґрунтовані, а тому, перевірені на практиці. Стандарти можуть стосуватися всього: від реалізації, витрат, виробничих завдань до стану охорони праці та відхилення чисельності працюючих. Найважливішим є те, щоб визначені норми мали свій сенс і мету в здійсненні подальшого контролю.

Вирізняють три основні способи визначення стандартів:

1) звернення до власного досвіду; 2) використання статистичних та історичних даних про операції підприємства; 3) аналіз інформації, отриманої з власного підприємства та його оточення.

Норми (стандарти), що застосовують контролери, – це критерії, через порівняння яких можна вимірювати реальні результати. Вони виводяться з цілей, визначених під час планування, мають бути чітко й зрозуміло визначені та схвалені зацікавленими особами.

Вироблення або встановлення стандартів і критеріїв – це перший етап контролю, що показує, наскільки близькі функції контролю і планування. Стандарти – це конкретні цілі, прогрес відносно яких піддається вимірюванню. Для першого етапу важливо знайти показник результативності, який точно визначає те, що має бути отримане, щоб поставлена мета вважалася за досягнутою. Такі показники дозволяють керівництву зіставити реально зроблену роботу із запланованою, а також визначити, що необхідно зробити для досягнення поставлених цілей. Достатньо легко встановити стандарти для величин, що піддаються кількісному вимірюванню, але багато цілей не піддаються кількісному вираженню безпосередньо. В цьому випадку необхідно знайти їх непряме вираження через інші показники [443, с. 158-159].

Норми витрат встановлюються для матеріалів і предметів одноразового використання. *Норми оснащення* встановлюються для визначення кількості інвентарю і устаткування, необхідного підприємству для нормальної організації виробничого процесу. *Експлуатаційні норми* визначають мінімальні й максимальні терміни зносу, норми амортизації залежно від навантаження, умов експлуатації устаткування, інвентарю тощо. *Соціальні норми* – розпорядження, вимоги, побажання і очікування відповідної (суспільно схвалюваної) поведінки. За ознакою суворості заходів покарання поділяються на звички, звичаї, традиції, закони, табу.

З метою реального виявлення відхилень контролеру необхідно знати їх класифікацію. За своїм змістом *класифікація* – це один з найефективніших методів наукового пізнання, який передбачає розподіл предметів певного виду на взаємопов'язані класи відповідно до найістотніших ознак, які властиві предметам цього виду та відрізняють їх від предметів інших видів, при цьому кожний клас займає певне постійне місце і, в свою чергу, поділяється на підкласи.

Відхилення, які виникають в ході кругообороту капіталу, групуються за різними ознаками. На практиці відхилення бувають: прості, комплексні, складні, перераховані, погоджені, абсолютні, відносні, достовірні, орієнтовні, недостовірні. Розраховуються вони як абсолютні або відносні величини. Досить важливим є момент їх виявлення: до здійснення господарської операції (попередній контроль); в момент здійснення господарської операції (поточний контроль); після здійснення господарської операції або процесу виробництва (наступний контроль). Найбільш ефективним є попередній контроль.

Відхилення з використання ресурсів поділяють на групи: кількісного характеру (невиконання договорів постачання); у засобах праці (недостатня кількість або надлишок постачання); у трудових ресурсах (недостатність або надлишок трудових ресурсів).

Звідси класифікувати виявлені відхилення можна за різними ознаками (табл. 1).

Таблиця 1. Класифікація відхилень

Види можливих відхилень 1	Характеристика 2
За впливом на зменшення трудових зусиль конкретного колективу (такі відхилення бувають залежними та незалежними від центру відповідальності)	Постачання більш якісних матеріалів, нового виробничого обладнання, яке не потребує ремонту, підвищення кваліфікації і продуктивності праці виконавців робіт тощо. Якщо ці відхилення не залежать від діяльності конкретних працівників, для одержання інформації про них необхідно використовувати дані вхідного контролю і дані контролю інших підрозділів
За впливом на випуск продукції відхилення поділяються на втрати та додатковий ефект в зміні якості продукції, зміні обсягу виробництва й номенклатури (виконання, перевиконання або зрив виконання плану з випуску продукції)	Не викликають змін в ході виробництва та використання ресурсів на даний момент у зв'язку з їх комплектацією за рахунок планових резервів і запасів, наявних у конкретних центрах відповідальності
За економічними інтересами учасників виробництва: відхилення "дискримінація" інтересів структурного підрозділу або працівника	Ймовірність появи інформації про ці відхилення досить висока, оскільки в цьому безпосередньо зацікавлені працівники, для яких порушені умови господарської діяльності, що не може позначитися на оцінці їх праці і кінцевому результаті їх діяльності (інтриги в колективі, які впливають на оцінку праці і її діяльність)
За ступенем відображення в обліку відхилення поділяються на: виявлені в момент здійснення операції та оформлення їх первинними документами і не виявлені в момент оформлення операції	Ці відхилення, в свою чергу, поділяються на відхилення, виявлені способом фактичного контролю або способом підрозділи на: невраховані і погоджені. Невраховані відхилення виникають внаслідок відсутності технічних засобів, низької кваліфікації працівників, неправильного оформлення документів. Недоліком неврахованих відхилень є неможливість встановити винних осіб, обставини. Погоджені відхилення – це фактично невраховані відхилення, але їх виникнення формально можна встановити. За можливості їх найближчого виправлення (взаємної домовленості про шляхи й строки виправлення) відхилення в обліку не фіксуються і не передаються органу управління підприємством. Розмір неврахованих, виявлених на першому етапі й документального оформлення відхилень характеризує якість контролю і обліку, якість документації
За структурою відхилення: прості й комплексні	Мають складну систему слідчих зв'язків і ряд винних осіб у виникненні відхилень
За методом розрахунку: абсолютні та відносні	Визначаються додаванням або відніманням (абсолютні) та у результаті ділення відповідних показників
За впливом на процес виробництва: виправні та невивправні	Ці відхилення мають вплив на витрати підприємства
За впливом на витрати ресурсів: витрати або додатковий ефект в натуральній формі	Перевитрати чи економія, ступінь завантаження конкретного виду обладнання, рівень використання робочої сили та робочого часу
За вартістю: економія, перевитрати, незмінність витрат, недостача	Недостача – це менша кількість наявного майна порівняно з даними бухгалтерського обліку. Перевитрата – перевищення витрат у грошовій або матеріальній формі відповідно до передбачених планом, нормативом, стандартом. Її виявляють шляхом порівняння планових (нормативних) і звітних даних. Перевитрата збільшує витрати виробництва й, відповідно, собівартість продукції. У теорії й практиці розрізняють абсолютну й відносну перевитрати
За достовірністю інформації про відхилення: достовірна інформація, орієнтована інформація, недостовірна інформація	В окремих випадках інформація про відхилення також може не відповідати дійсності

Процес виявлення відхилень. Процес виявлення відхилень здійснюється за допомогою порівняння – зіставлення об'єктів з метою виявлення подібних рис або відмінності між ними (або того й іншого разом). Порівняння є найважливішою передумовою узагальнення й відіграє значну роль у висновках контролера. Найважливішим етапом у процесі контролю є порівняння здійснених ФГЖ зі встановленими нормами. Незначні відхилення від стандартів в загальному не означають, що підрозділ чи підприємство погано функціонує. Це свідчить про те, що "все знаходиться під контролем", "перебуває в межах толерантності". Грша ситуація настає тоді, коли відхилення від прийнятих норм є значними. Тоді швидко потрібно вживати заходи щодо їх усунення. Менеджер повинен бачити й відрізняти схвалені відхилення від тих, які вказують, що підрозділ є "поза контролем". Думка контролера, що виражає результат порівняння, служить меті розкриття понять про порівнювані об'єкти; у такому розумінні порівняння є прийомом, доповненням, а іноді й заміною визначення. Таким чином, порівняння – пізнавальна операція, що:

- полягає в знаходженні схожості й відмінності між предметами, явищами, подіями;
- лежить в основі думок про схожість або відмінність об'єктів.

За допомогою порівняння виявляють: кількісні та якісні характеристики предметів; ознаки, що визначають їх можливі відношення. Порівняння використовується як прийом осмислення контролером матеріалу, який він опрацює.

Найбільша кількість відхилень виникає на стадії виробництва. Тут контролери досліджують якість; відповідність; професійність; продуктивність (може бути на кількох рівнях: індивідуальному, груповому, загально організаційному).

Сутність контролю полягає у з'ясуванні того, чи результат здійснюваних керівництвом операцій відповідає задумам, чи всі операції й засоби, які застосовуються в діяльності, потрібні в такій кількості й вартості для досягнення запланованої мети. Залежно від сфери й предмету контролю може бути достатньо навіть одного "погляду ока" або потрібне широке професійне дослідження. В обох випадках можна чітко виділити наступні фази процесу контролю:

а) підбір та визначення норм, зразків, стандартів, цілей і методів вимірювання (зіставлення) здійснюваних або здійснених операцій з нормою, стандартом;

б) визначення реального стану операцій (вимірювання ефективності, відсутність порушень, помилок, шахрайства), тобто оцінка реальних результатів господарювання, використаних засобів, діючої системи способів контролю на всіх етапах кругообороту капіталу;

в) ретельне порівняння дійсного стану з бажаним (нормативним) кожної здійснюваної операції (діючими нормами, стандартами, законами);

г) ухвалення рішень і застосування профілактичних заходів.

Існує ще одна проблема. На практиці виникають умовні факти господарської діяльності, операції з невизначеним результатом, тобто існуючі на звітну дату ФГЖ підприємства, відносно наслідків яких відсутня визначеність у зв'язку із залежністю величини, часу й ймовірності виникнення в майбутньому наслідків від деяких невизначених майбутніх подій. Невизначеність подій обумовлюється тим, що вони не підконтрольні керівництву компанії, а отже, їх не можна точно знати, чи відбудуться в майбутньому ці події.

У процесі здійснення контролю суб'єкти інформують керівника підприємства чи підрозділу про виявлені відхилення, які вказують на неправильність в його функціонуванні, допущених порушеннях, помилках, зловживаннях або шахрайстві. Про потребу надання керівнику такої інформації вирішує особисто контролер або особа, що доручила перевірку.

Важливим об'єктом контролю є перевірка фінансових результатів та факторів впливу на їх формування. Основою перевірки виявлених відхилень є первинні документи та оформлені ними господарські операції.

Оцінка відхилень контролерами та керівництвом підприємства. Контроль дає можливість не тільки виявити відхилення від прийнятих і затверджених правил, процедур, нормативних і правових актів, але й визначити причини цих відхилень, виявити посадових осіб, що їх допустили.

Відхилення, передусім, потрібно проаналізувати, щоб одержати оцінку якості інформації (економію чи перевитрати). Додаткова контрольна-аналітична робота необхідна для того, щоб виявити втрати та достовірність розрахунку їх величин,

момент виявлення, метод розрахунку, структуру, ступінь відображення в обліку, вплив на економічні інтереси учасників виробництва, тобто оцінити втрати чи додатковий ефект.

Якщо відхилення пов'язане з додатковими витратами з зовнішніх, незалежних від діяльності даного підрозділу, причин, воно не може розглядатися в оцінці їх діяльності як перевитрата, втрата ресурсів, зниження продуктивності праці. З точки зору контролю ефективності виробництва економію або перевитрати ресурсів необхідно пов'язати не тільки з місцем їх виникнення, але й з центром їх відповідальності за нього, виявлення ініціатора відхилення.

Оцінити відхилення – означає довести їх зв'язок з діяльністю конкретних працівників і колективів, визначити ступінь залежності їх виникнення від діяльності працівників. Оцінювання – це встановлення якості певного об'єкта або висловлення думки, судження про цінність чи знання про об'єкт. Це повністю стосується відхилень, що виявляються СК (табл. 2).

Таблиця 2. Критерії оцінки діяльності служби внутрішнього контролю

№ з/п	Вид оцінки	Характеристика оцінки
1.	Оцінка діяльності	Формальна процедура оцінки роботи працівника в основному шляхом збору інформації про виконання поставлених завдань
2.	Оцінка якості	Систематична перевірка, наскільки об'єкт здатний виконувати встановлені вимоги. Може здійснюватися з метою визначення можливості постачальника в області якості. В цьому випадку, залежно від конкретних умов, результат може бути використаний в цілях класифікації, реєстрації чи акредитації. З терміном оцінка якості може використовувати додатковий показник залежно від області діяльності (наприклад, процес, персонал, система) і часу (наприклад, до контракту). Загальна оцінка якості постачальника також включає оцінку фінансових і технічних ресурсів
3.	Оцінка роботи	Метод оцінки роботи, за яким кожній частині заробітної плати ставиться у відповідність один із ключових параметрів роботи, в результаті чого надається відносна оцінка роботи в цілому
4.	Оцінка результатів трудової діяльності	Розробка методик оцінки результатів діяльності і доведення її до працівників. Оцінка результатів трудової діяльності потребує, щоб працівники збирали інформацію про те, наскільки ефективно кожний працівник виконує покладені на нього обов'язки. Повідомляючи про це працівників, керівник інформує, як (з перевищенням норм, добре чи погано) вони справляються зі своєю роботою, дає можливість виправити своє відношення до обов'язків, якщо воно не відповідає прийнятному. Разом з тим, оцінка результатів трудової діяльності допомагає керівництву визначити найбільш здібних працівників і реально підняти рівень їх досягнень, переводячи їх на більш привабливі посади
5.	Оцінка спеціальностей і посад	Систематичний рейтинг оцінки змісту роботи, заснований на таких факторах, як необхідні навички, досвід, сфера відповідальності. Такого роду оцінка використовується для визначення рівня заробітної плати
6.	Оцінка фінансової стійкості	Спосіб, інструмент експертної оцінки стану об'єкта контролю. Фінансова стійкість оцінюється за відношенням власних і залучених коштів, за темпами зростання власного капіталу в результаті господарської діяльності, відношенням довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства, забезпеченням матеріальних оборотних активів власними джерелами

Оцінити відхилення означає визначити їх вплив на процес виробництва в даних умовах (переборні, непереборні, бажані, небажані), визначити їх вплив на витрати ресурсів як за вартістю, так і в натуральній формі; на випуск продукції (економія, перевитрата, незмінність витрат); встановлення їх впливу на ефективність виробництва та фінансові результати.

Застосування контролерських знань тільки тоді матиме необхідну юридичну (доказову) силу, коли воно вдягнулося у відповідну процесуальну форму, оскільки не тільки результат дослідження, але й шлях, що веде до нього, має бути істинним.

У сучасному світі принципи ГК значно змінилися. Через збільшення вимог до професіоналізму, якості роботи і обслуговуванню клієнтів для контролерів встановлюються вищі стандарти. Прогрес і успіх стали також оцінюватися найважливішим критерієм для людства – суспільними цінностями.

Умови та причини виникнення відхилень. Важливим етапом в оцінці відхилень є визначення їх причин. Причини багатьох відхилень у ході виробництва не є очевидними, а потребують спеціального контролю, перевірки в реальних умовах. Причина відхилення є основою для визначення зв'язку відхилення з діяльністю конкретних працівників і колективів, встановлення винної особи та здійснення заходів з усунення відхилень.

Досить часто на підприємстві відхилення мають не одну причину, а декілька, що значно ускладнює контроль, підвищує його трудомісткість. У виявленні причин відхилення у багатьох випадках необхідна участь спеціалістів різних служб, а також

робітників. Виявити відхилення недостатньо. Оцінка відхилення передбачає визначення відношення до них конкретних працівників у конкретній виробничій ситуації.

Причинами відхилень при використанні ресурсів можуть бути:

а) *відхилення*, які викликають кількісні зміни у необхідних виробничих ресурсах:

– відхилення у забезпеченні предметами праці (зрив постачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії тощо або, навпаки, надлишкове надходження, що призводить до понаднормових запасів);

– відхилення в забезпеченні засобами праці (недостача або надлишок устаткування, їх поломка, різні види простоїв);

– відхилення у забезпеченні трудовими ресурсами (недостатня кількість кваліфікованих робітників або надлишок робочої сили для виконання виробничої програми, втрата робочого часу з різних причин);

б) наслідки впливу на випуск продукції є витрати на якість продукції (погіршення, покращання, незмінність якості);

в) *відхилення*, які зумовлені зміною якості з використання виробничих ресурсів:

– відхилення у потребі додаткових трудових зусиль колективу з їх ліквідації;

– відхилення в якості отриманих предметів праці (неякісні вимірювачі, типорозміри, топографи, які потребують додаткових витрат праці);

– відхилення у використанні обладнання (витрати на ремонт, налагодження);

– відхилення, пов'язані з додатковим використанням робочого часу у зв'язку із нестачею трудових ресурсів.

Таким чином, умови та причини виникнення відхилень, їх вплив на ефективність виробництва визначаються виходячи з їх конкретних обставин та зв'язку з конкретним показником ефективності. Слід також виявити винуватців будь-якого відхилення і надати інформацію про них керівництву, запропонувавши шляхи їх усунення.

Дуже важливим для ефективної СВК є належний поділ функціональної відповідальності або поділ обов'язків.

Несумісність обов'язків працівників – це така їх комбінація, при якій службовець, що зробив помилку або спотворив інформацію, може приховати цей факт в процесі своєї звичайної діяльності. Обов'язки мають бути розподілені так, щоб ніхто із службовців не виконував дві або більше з перелічених вище чотирьох функцій. Перша і четверта функції є управлінськими, друга функція – облікова, а третя – функція зберігання. Правильний поділ цих функцій між різними посадовими особами і підрозділами необхідний для: координації дій, тобто розгляду різних аспектів однієї і тієї ж господарської операції з метою швидкого виявлення і виправлення ненавмисної помилки; встановлення бар'єрів у навмисному спотворенні інформації, оскільки для цього потрібно змовитись двом або більше особам.

Навчитися надихати на творчість – одна з головних потреб завдань управлінців сучасних підприємств, особливо в тих сферах, де потрібно не тільки ставати кращим, але і змінюватися. І це у повній мірі стосується контролерів, які, використовуючи творче мислення, можуть забезпечити розвиток господарської діяльності. Проте, справжня творчість може вийти, якщо ви готові не тільки діяти, але й порушувати правила, які замкнули вас в рамках стандартного мислення.

СК якості інформації повинна також включати комплекс заходів фінансової, адміністративної і кримінальної відповідальності господарюючих суб'єктів і їх керівників за об'єктивність наданих висновків.

Коли працівник не має можливості думати й діяти відповідально, він стає інфантильним, не проявляє будь-якої ініціативи і повністю втрачає здібність до самоорганізації. Нездатність персоналу наполягати на відповідальному самоуправлінні служить виправданням для менеджменту діяти відповідним чином від його імені.

Якщо контроль спрямований лише на виявлення порушень (недоліків і помилок), не аналізуючи причини їх виникнення, не беручи до уваги досягнення, прояви ініціатив працюючих, участь в інноваціях, то такий контроль не може визнаватись господарським і дієвим, він не спрямований на удосконалення діяльності фірми, захист інтересів працюючих. **Саме визначення винуватців порушень та недоліків, виявлення відхилень, в більшості випадків суто формальних і мало суттєвих в порівнянні з цілісністю завдань і досягнень, які стоять перед фірмою, нічого не удосконалює і вдосконалити не може, натомість чітко доводить некомпетентність суб'єктів контролю і його організаторів. Такий контроль не заслуговує називатись господарським.**

Бухгалтери, чия діяльність може бути пов'язана з участю в адміністративному, кримінальному, цивільному або інших процесах, повинні мати саме спеціальні

комплексні знання. Специфічність цих знань полягає в умінні розпізнавати в інформації, що перевіряється, ознаки протиправної діяльності.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Отже, зміни, які відбулися за останні роки в економіці України, вимагають докорінної перебудови СВК господарської діяльності, яку необхідно зосередити на виконанні наступних для більшості підприємств завдань із забезпечення: а) збереження майна підприємства та його ефективного використання на всіх етапах кругообороту капіталу; б) виконання державних замовлень, внутрішніх планових завдань та платежів до державного й місцевого бюджетів, дотримання стандартів підприємства, концепції його розвитку; в) виявлення внутрішніх резервів збільшення виробництва й підвищення конкурентноздатності продукції, зниження витрат на її виробництво; г) зниження невикористаних витрат і втрат, попередження й виявлення недостач, марнотратства, розкрадань і нецільового використання засобів виробництва; д) достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності; е) соціального захисту працюючих за допомогою об'єктивного визначення прибутку та його справедливого розподілу.

Правильна організація внутрішнього контролю дозволяє розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань, серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів; виявлення нераціональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального фактичного стану діяльності підприємства; виявлення результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням, виявлення ступеня реалізації управлінських рішень.

Таким чином, СВК і контроль взагалі спрямовані на попередження господарських порушень, відхилень та невикористаних ризиків, які призводять до втрат та збитків.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Основи ревизии в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинець. – М.: Статистика, 1979. – 143 с. 2. *Управленческий учет и внутрифирменный контроль в условиях коммерческой деятельности: монография / Под ред. Н.Т. Лабынцева.* – М.: Финансы и статистика, 2009. – 158-159 с.

БУТИНЕЦЬ Татяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, професор Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві.

КУЗЬМІН Дмитро Леонідович – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і право;

– організація матеріальної відповідальності.