

ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ У ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМНИЦТВІ

In the article the organizational and legal bases of internal control are considered. The concept "industrial enterprising" is specified. The role, significance and place at the structure of industrial enterprise, the inside audit service are revealed.

У ринкових умовах господарювання посилюється нагальна необхідність у розробці раціональних систем внутрішнього контролю, оскільки це створює умови для забезпечення стабільної й ефективної діяльності підприємства, дотримання внутрішньогосподарської політики, збереження і раціонального використання активів підприємства, запобігання та розкриття фальсифікацій, помилок і своєчасної підготовки надійної фінансової інформації. За даними, наведеними у Державній програмі розвитку промисловості на 2003 – 2011 роки, промислове виробництво країни забезпечує більш як третину загального обсягу валового внутрішнього продукту, майже 50 відсотків товарів і послуг, а також 80 відсотків експортної продукції [1]. Це свідчить про вагомий внесок промислового комплексу в економіку. Крім того, вищезгаданий документ відносить розробку технології контролю та управління промисловими об'єктами до пріоритетної діяльності, що визначає тематику дослідження та його актуальність.

Введення в організаційну структуру вітчизняних промислових підприємств служби внутрішнього контролю є новим та недостатньо дослідженим явищем. Більшість науковців надають перевагу висвітленню аспектів організації внутрішнього аудиту [2 – 6]. Це призвело до того, що на практиці його почали ототожнювати з внутрішньогосподарським контролем, що є принципово не правильним.

Певним кроком вперед на шляху розвитку внутрішнього контролю в Україні є Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках, яке в певній мірі може бути використане при розробці аналогічного положення для промислових підприємств. Але загалом проблема внутрішнього контролю в промисловому підприємстві на Україні залишається законодавчо не розробленою.

Метою написання даної статті є уточнення поняття "промислове підприємство", розкриття засад організації внутрішнього контролю, а також місця служби внутрішнього аудиту в організаційній структурі промислових підприємств, що здійснюють господарську комерційну діяльність.

З метою дослідження організаційно-правових засад внутрішнього контролю в промисловому підприємстві необхідно визначити сутність низки понять, обґрунтувати зміст поняття "промислове підприємство".

Найточніше, на думку автора, визначення внутрішнього контролю запропонувала Л. В. Нападowska: "... це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень" [7]. Внутрішній контроль необхідно розглядати, використовуючи системний підхід (табл. 1).

Система внутрішнього контролю

Підсистеми контролю	Відповідальні за організацію контролю	Мета контролю
Бухгалтерський контроль	Бухгалтерія	Виявити відхилення від встановлених параметрів виробничої і фінансово-господарської діяльності, попередити негативні явища та тенденції
Адміністративний контроль	Керівники підрозділів і служб, керівник підприємства	Перевірити виконання виробничих і фінансових планів, забезпечення збереження й раціонального використання ресурсів
		Забезпечення випуску продукції високої якості, виконання виробничих і функціональних обов'язків підлеглих їм виконавців та посадових осіб
Внутрішній аудит	Спеціальний орган (відділ, служба) або відповідальна особа	Експертна оцінка додержання економічної політики підприємства (в тому числі облікової) та оцінка функціонування внутрішнього контролю

Система внутрішнього 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.

Поняття "промислове підприємство" дедалі частіше зустрічається як в економічній літературі, так і в державних нормативних актах, але його визначення жодне джерело не надає. Це спричиняє певну невизначеність, а також ототожнення промислового підприємства та промислового підприємства. Підґрунтям такого зауваження є те, що підприємства можуть створюватись як для здійснення підприємництва, так і для некомерційної господарської діяльності.

Стаття 42 "Підприємство як вид господарської діяльності" Господарського кодексу України, який набрав чинності з 1 січня 2004 року, визначає підприємство як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку [8]. Існують такі види підприємницької діяльності:

- 1) виробнича (діяльність у сфері виробництва товарів та послуг);
- 2) комерційна (діяльність у сфері реалізації товарів та послуг);
- 3) фінансова (діяльність у банківській та кредитній сферах);
- 4) посередницька (діяльність з надання юридичних, економічних та інших видів послуг населенню та підприємствам);
- 5) страхова (діяльність зі страхування життя людей, ТМЦ, підприємницького ризику та ін.) [9].

Тож, виходячи з зазначеного, промислове підприємство можна визначити як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання (підприємцями) у сфері виробництва товарів з метою досягнення економічних і соціальних результатів та одержання прибутку.

В умовах ринкової економіки в промисловому підприємстві контроль залишається одним із найважливіших елементів сучасного менеджменту, оскільки він дає органам управління необхідну інформацію про дійсний стан справ керованого об'єкта і фактичне виконання прийнятих рішень.

Внутрішній контроль у його структурно-функціональній формі існує на будь-якому суб'єкті господарювання, бо його працівники наділені посадовими (в тому числі й контрольними) обов'язками. Питання полягає лише в тому, наскільки система внутрішнього контролю є ефективною.

Згідно із Законом України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV (із змінами та доповненнями), організація та розробка системи і форми внутрішнього обліку, звітності і контролю господарських операцій покладена на керівника підприємства. Крім того, головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій [10].

Окрім управлінського персоналу та облікового персоналу, на чолі з головним бухгалтером суб'єктами внутрішнього контролю можуть бути спеціальні служби, створені з метою контролю (табл. 2).

Таблиця 2

Організаційні форми внутрішнього контролю

Характеристика суб'єктів промислового підприємництва	Орган, що здійснює контроль	Контрольні функції	Документ, що регулює діяльність органу
Господарські товариства	Спостережна рада	Контроль здійснюється відповідно до установчих документів, враховуючи інтереси акціонерів	Положення про спостережну раду товариства
	Ревізійна комісія	Контроль за діяльністю керівництва підприємства	Положення про ревізійну комісію
Великі підприємства зі складною розгалуженою структурою, філіями, дочірніми підприємствами	Відділ внутрішнього аудиту	Контроль за надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю	Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту
Підприємства та їх об'єднання незалежно від форм власності та організаційної структури	Інвентаризаційні комісії	Встановлення фактичної наявності і стану майна та фінансових зобов'язань підприємства для прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій	Наказ про постійно діючу інвентаризаційну комісію
	Комісії з розслідування надзвичайних подій	Встановлення обставин надзвичайних подій	Наказ про створення комісії з розслідування надзвичайних подій

З наведеного у табл. 2 переліку контрольних органів, лише діяльність спостережних рад, ревізійних та інвентаризаційних комісій і комісій з розслідування надзвичайних подій врегульована законодавчо. Організація роботи відділів (служб) внутрішнього аудиту в промисловому підприємстві пов'язана з певними труднощами: недостатністю не лише практичного досвіду, а й теоретичних розробок і рекомендацій. Зокрема, А. Бі-

лоусов підкреслює, що в Україні внутрішній аудит не отримав розповсюдження, оскільки відсутня в достатньому обсязі необхідна інформація про методику створення, роль, функції, об'єкти, прийоми та способи внутрішнього аудиту [2].

Необхідно розглянути питання про критерії доцільності організації внутрішнього аудиту в суб'єкта промислового підприємництва. Так, В. В. Бурцев наголошує, що внутрішній аудит властивий великим і деяким середнім організаціям, які в основному володіють наступними особливостями: ускладненою організаційною структурою (дивізіональною, матричною, конгломератною); численними філіалами, дочірніми компаніями; різноманітністю видів діяльності та можливістю їх кооперації; прагненням органів управління одержувати достатньо об'єктивну і незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління [11]. При цьому підкреслюється, що необхідність внутрішнього аудиту в таких організаціях викликана тим, що виконавець відокремлений від особи, яка приймає рішення, територіально (відособлені підрозділи) або організаційно (дочірнє підприємство, учасник спільної діяльності та ін.), а часто і територіально, і організаційно, а також тим, що виконавців достатньо багато й для контролю за ними потрібна ланка, наділена виключно контрольними функціями.

Водночас існує інша думка, що внутрішній аудит характерний виключно для підприємств, які мають систему відособлених структурних підрозділів. Окремі фахівці виступають на користь організації служби внутрішнього аудиту на всіх підприємствах і в організаціях, оскільки вважають, що внутрішній аудит є необхідним елементом управлінського контролю в організаціях всіх форм власності. На думку автора, в кожному окремому випадку підприємці повинні самостійно вирішувати, чи володіють вони достатніми коштами для утримання служби внутрішнього аудиту, іншими словами, чи не перевищують витрати на внутрішній аудит корисний ефект від його організації. Ефективна робота відділу внутрішнього аудиту:

по-перше, дозволяє зовнішнім аудиторам не проводити детальну перевірку, оскільки зовнішній аудитор може до певної міри довіряти внутрішнім аудиторам у розкритті помилок і порушень. При цьому істотно знижуються витрати часу на перевірку у зв'язку із скороченням обсягу незалежних процедур;

по-друге, підвищує ступінь надійності системи внутрішнього контролю підприємства, що перевіряється, і, отже, як одна зі складових впливає на оцінку аудиторського ризику, що приймається зовнішніми аудиторами.

Питання про форму організації відділу (служби) внутрішнього аудиту на конкретному суб'єкті промислового підприємництва повинно вирішуватися власником або керівником залежно від цілей і завдань, які формулюються перед цією службою.

Залежно від побудови служби внутрішнього аудиту розрізняють централізовану та децентралізовану її форми. При централізованій формі організації внутрішні аудитори знаходяться в штаті бухгалтерії і підпорядковуються головному бухгалтеру в адміністративному й методологічному відношенні. Кращим варіантом організації контролю є децентралізована форма. При ній керівник служби внутрішнього аудиту в адміністративному плані підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства, а, отже, об'єктивність результатів діяльності внутрішніх аудиторів суттєво збільшується. Вона забезпечується ступенем незалежності внутрішнього аудиту в організаційній структурі управління підприємством, при цьому необхідно враховувати, що незалежність внутрішнього аудитора умовна, оскільки відсутні як законодавчі, так і етичні норми, що підкреслюють незалежність внутрішніх аудиторів від безпосереднього впливу керівництва економічного суб'єкта і його лінійних підрозділів.

Окрім вибору форми організації внутрішнього аудиту, керівнику потрібно визначитися із структурою апарату внутрішнього аудиту, яка безпосередньо залежить від масштабів діяльності суб'єкта господарювання (табл. 3).

Таблиця 3

Типи структур відділу (служби)
внутрішнього аудиту

Тип структури	Характеристика	Суб'єкт промислового підприємства, на якому його доцільно використовувати
Лінійне адміністративне підпорядкування	Працівники служби внутрішнього аудиту прямо підпорядковуються керівнику підприємства	Середнє підприємство
Лінійно-штабне підпорядкування	Служба внутрішнього аудиту поділяється на сектори, які очолюють керівники секторів	Велике підприємство
Комбінована структура	Вони, у свою чергу, підпорядковуються керівнику служби. Передбачає передачу окремим службам управління частини прав і функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів	Мале підприємство

Структура служби може бути створена залежно від спеціалістів, які входять до її складу (продаж, фінанси, виробництво, оподаткування, розвиток, комп'ютерні технології та ін.), або може бути орієнтована на структуру підприємства (головний офіс, дочірнє підприємство, філії та ін.). Важливо, щоб у службі було досягнуто правильне співвідношення загального досвіду, знань у конкретній галузі, професійної аудиторської компетентності і технічних навичок, необхідних для виконання планів аудиту.

У будь-якому випадку при організації роботи служби внутрішнього аудиту керівництво підприємства має чітко визначити і довести до відома керівника служби, а також співробітників — спеціалістів служби — про їх підпорядкованість і підзвітність. Усі зазначені аспекти повинні бути відображені в Положенні про відділ (службу) внутрішнього аудиту.

Наведене вище об'єктивно зумовлює необхідність розробки на законодавчому рівні Положення (стандарту) про організацію внутрішнього аудиту в промисловому підприємстві, яке повинно містити наступні пункти:

- 1) визначення основних термінів;
- 2) організаційну структуру та вимоги до служби внутрішнього аудиту;
- 3) основні завдання і функції служби внутрішнього аудиту;
- 4) повноваження служби внутрішнього аудиту;
- 5) обов'язки служби внутрішнього аудиту;
- 6) порядок проведення внутрішнього аудиту та оформлення результатів перевірки;
- 7) встановлення взаємовідносин між зовнішнім та внутрішнім аудитом.

Зазначений документ надасть у необхідному обсязі інформацію про внутрішній аудит широкому колу зацікавлених осіб, спростить організацію відповідних служб та розробку положень про них. Тож у підсумку сприятиме розвитку внутрішнього аудиту в Україні як одного з найбільш надійних способів внутрішнього контролю.

Таким чином, у статті надане уточнення поняття "промислове підприємство". Разом з цим обґрунтовані організаційно-правові засади внутрішнього контролю в промисловому підприємстві, при цьому увагу акцентовано на доцільності організації роботи відділу (служби) внутрішнього аудиту. Наголошено, що при виборі варіанта організації системи внутрішнього аудиту

керівники суб'єктів промислового підприємництва повинні, насамперед, усвідомлювати і додержуватись правила "витрат – вигоди". Зазначено, що розробка та затвердження на законодавчому рівні Положення (стандарту) про організацію внутрішнього аудиту в промисловому підприємстві сприятиме правильній організації відповідних служб та їх розповсюдженню.

Література: 1. Постанова КМУ від 28 липня 2003 р. №1174 "Про схвалення Державної програми розвитку промисловості на 2003 – 2011 роки" (із змінами, внесеними згідно з Постановою КМ №162 (162-2004-п) від 11.02.2004) // Інфодиск: Законодавство України. 2. Белоусов А. Внутренний аудит: перспективы развития и методика организации на предприятиях Украины // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – №2. – С. 54 – 57. 3. Мамрыкин М. Внутренний аудит: повышение уровня корпоративной культуры компании // Менеджмент и менеджер. – 2004. – №4. – С. 55 – 57. 4. Нетикша О. Организация службы внутреннего аудита та її роботи на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 61 – 65. 5. Сотникова Л. В. Оценка состояния внутреннего аудита: Практик. пособие / Под ред. проф. В. И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 144 с. 6. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с. 7. Нападівська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. 8. Господарський кодекс України, затверджений Постановою ВРУ від 16.01.2003 №436-IV (із змінами та доповненнями) // Інфодиск: Законодавство України. 9. Карлін М. І. Правові основи підприємництва. Навч. посібник. – К.: Наукова думка, 2000. – 188 с. 10. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. №996-XIV (із змінами та доповненнями) // Інфодиск: Законодавство України. 11. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 248 с. 12. Виговська Н. Г. Внутрішньогосподарський контроль: проблема визначення в економічній літературі // Зб. наук. праць. "Економіка: проблеми теорії та практики". Вип. 185. В 4-т. Т. 1. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2003. – С.113 – 119.

Стаття надійшла до редакції
21.06.2006 р.

УДК 658.8.03

Яценко Р. Н.

МОДЕЛЬ ВЫБОРА ЦЕНОВОЙ СТРАТЕГИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

In the article the selecting model of price strategy of the enterprise is developed, the purposes of the enterprise are allocated, depending on its financial condition and opportunities the interrelation of the purposes and strategy is constructed, the expert analysis of factors for a choice of each price strategy is conducted.

Ценовая стратегия предприятия является важным инструментом осуществления эффективной политики предприятия. Правильный выбор ценовой стратегии позволяет повысить эффективность сбытовой деятельности, увеличить прибыль, улучшить положение на рынке. Под ценовой стратегией ценообразования понимается комплекс механизмов формирования цены для достижения стратегических целей предприятия. На выбор стратегии ценообразования оказывает влияние большое коли-