

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ: СУТЬ І ЗМІСТ

Досліджено комплекс обліково-правових норм, що регулюють здійснення внутрішнього контролю за дотриманням дисципліни

Постановка проблеми. Узагальнення теорії і практики роботи внутрішнього контролю (надалі – ВК) на підприємствах дозволяє розглядати його як систему контролю, яка організується самим підприємством з метою захисту інтересів власників та керівників підприємства і регламентується внутрішніми актами. Тому до початку формування системи внутрішнього контролю (надалі – СВК), її реорганізації або вдосконалення слід з урахуванням конкретних умов на рівні апарату управління підприємства визначитися з об'єктами, предметами, суб'єктами, загальними і конкретними формами і методами здійснення СВК. А тому, спочатку слід розглянути зміст цих понять, якими оперує теперішня економічна наука. Контроль завжди супроводжується діяльністю людини. Його предметна сфера постійно еволюціонує і розширюється разом з розбудовою і ускладненням бізнесової діяльності, створенням нових галузей, їх активності, у сучасному бізнесі.

Оскільки термінологія в даній області на жаль, не усталена і загальновизнаного визначення контролю діяльності підприємств, ні в державних нормативних документах, ні в нормативних актах, що стосуються діяльності підприємств немає, термін контроль використовується в рамках цієї статті для позначення перевірки всієї виробничо-фінансової діяльності, пов'язаної з вивченням стану дотримання кожним працівником своїх функціональних обов'язків.

Мета дослідження полягає в тому, щоб розкрити сутність і визначити роль ВК за суворим дотриманням виробничо-фінансової дисципліни у сучасному бізнесі, виявити основні закономірності регулюючого впливу

контролю на процес всієї діяльності підприємства, за дотриманням кожним працівником своїх обов'язків, а також тенденції цього впливу.

В українській економічній науці комплексного дослідження проблем внутрішнього контролю на підприємствах в сучасних умовах господарювання не здійснювалося. Зокрема, поза межами наукового пошуку залишилися проблеми визначення суті і змісту ВК, його завдань та необхідності, видів ВК, поняття контролю в холдинговій групі, транснаціональних компаніях (далі ТНК) тощо. Немає досліджень з порядку створення СВК в холдинговій групі та особливостей здійснення ВК у холдингових компаніях та ТНК. Недостатньо досліджено поняття СВК у холдингових компаніях, та її місце в системі управління. В нашій статті робиться лише перша спроба розглянути окремі питання з названих проблем.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В останній час з'явилися дисертації з проблем ВК в Україні – Г.М. Яровенко (в системі управління фінансовими потоками підприємств); та М.В. Борисенко – (в системі управління роздрібною мережею аптек); в Росії – І.Н. Федоренко (як фактор забезпечення ефективності діяльності учасників ринку цінних паперів). Розглянемо ці праці.

Аспірантка Г.М. Яровенко (червень, 2008 р.) для дослідження поставила наступні завдання:

– визначити поняття і складові організації ВК в системі управління фінансовими потоками підприємств;

– проаналізувати стан організації ВК на вітчизняних підприємствах;

– обґрунтувати стратегію внутрішнього фінансового контролю для його ефективної організації;

– визначити і обґрунтувати напрями організації внутрішнього фінансового контролю на підприємствах;

– розробити науково-методичний підхід до здійснення внутрішнього контролю за фінансовими потоками підприємств з метою оптимізації їх руху та підвищення рівня внутрішнього контролю.

Аспірантка Борисенко М.В. (червень, 2008):

– формалізувати принципи побудови підсистеми внутрішнього контролю і логічну послідовність етапів її організації;

– розробити структуру стандартів і визначити склад регламентованого забезпечення процедур внутрішнього контролю.

Аспірантка Федоренко І.Н. (Росія) [червень, 2008 р.] досліджувала теоретичні основи взаємозв'язку внутрішнього контролю і ефективності діяльності учасників ринку цінних паперів.

“Об’єктом дослідження, пише І.Н. Федоренко, є контроль компаній – емітентів, що здійснюють діяльність на ринку цінних паперів. “Предметом дослідження виступає механізм фінансової оцінки системи внутрішнього контролю в умовах посилення фондових бірж до діяльності учасників ринку цінних паперів.”

Якщо це так, то тут йде мова про зовнішній контроль. Головний недолік цих досліджень – не розуміння суті організації ВК на підприємствах. Контроль організується не за діяльністю аптек, учасників будь-якого ринку, а в залежності від структури підприємства, його підпорядкованості та апарату управління. Це є альфою і омегою побудови СВК на будь-якому підприємстві.

Центром подальших міркувань щодо з’ясування сутності, статусу, місця і ролі СВК всередині підприємства, тобто господарської одиниці, які можуть проголошуватися як погляд в широко задуманій дискусії є подальший пошук форм і побудови системи контролю, яка у все більш досконалий спосіб могла б сприяти ефективному господарюванню українських підприємств.

Однією з характерних ознак ринкової економіки є інтеграція господарської діяльності суб’єктів бізнесу. Сьогодні виникло багато різного роду об’єднань. Наприклад, корпорація може володіти однією або кількома іншими корпораціями, кожна з яких є окремою обліковою і юридичною одиницею, а це означає відповідну побудову ВК. Тут система побудови ВК буде зовсім іншою ніж у двох компаніях, які формують і взаємно володіють третьою компанією для досягнення певної мети. Мова йде про об’єднання таких підприємств, як спільна діяльність. Отже побудова СВК є досить складною і різноманітною. Ось на чому слід зосередити увагу дослідникам.

Форми інтеграції підприємств різноманітні. Найбільшого поширення набула корпоративна група, яка створюється шляхом об’єднання підприємств. Тут і постає питання щодо організації системи ВК, яка буде мати свої особливості.

Швидкі зміни в технології виробництва, фінансуванні, побудові бізнесу, диверсифікації і поява “групи компаній” призвели до того, що колишня практика обліку та організації внутрішнього контролю в окремих підприємствах різко змінилась. Бізнес, як правило, здійснюється через внутрішні пов’язані компанії. Між ними існує досить складна система взаємовідносин. Облік і внутрішній контроль для того щоб управління отримували правдиву та справедливую інформацію, стають необхідними не тільки для окремих компаній, а й для цілої групи компаній.

Концепція господарської одиниці виділяє реальний внутрішній контроль і ґрунтується на діяльності окремої економічної одиниці. Така концепція базується на основі того, що група компаній складається з численних суб’єктів господарювання, об’єднаних єдиним управлінням, або існування справжнього контролю в економічних одиницях.

Поняття “контроль” є основним при визначенні економічної концентрації. В Законі України “Про захист економічної конкуренції” контроль визначається як вирішальний вплив однієї чи декількох

пов'язаних юридичних або фізичних осіб на господарську діяльність суб'єкта господарювання чи його частини, який здійснюється безпосередньо або через інших осіб. Але СВК це інший контроль.

Відповідно до ст. 118 ГКУ, об'єднанням підприємств є господарська організація, утворена в складі двох або більше підприємств з метою координації їх виробничої, наукової та іншої діяльності для вирішення спільних економічних та соціальних завдань. А як бути з побудовою СВК. Ось де проблема, яку слід дослідити.

Результатом економічного об'єднання є утворення групи. Категорія "група", за різними законодавчими вимогами має відмінну економічну сутність. Так, відповідно до МСБО 27 "Консолідовані та окремі фінансові звіти" (чинний з 1.01.2005 р.), "група – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства". Згідно з МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", материнським є підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств. Відповідно, дочірнім є підприємство (зокрема некорпоративне, наприклад товариство), яке перебуває під контролем іншого (материнського) підприємства.

В Оксфордському тлумачному словнику група компаній визначається як "холдингова (материнська) компанія та її філії, дочірні підприємства. Якщо якась компанія має дочірні, а ті, в свою чергу, теж мають дочірні компанії – всі вони утворюють одну групу". Існує різноманіття структур, що включають материнську компанію та її дочірні підприємства в групу компаній. На практиці група компаній може формуватися в складну мережу холдингів. А як тут побудувати СВК? Є питання та ще й непрості.

Наведене вище вимагає всебічних досліджень цієї проблеми у теперішніх умовах господарювання. Сьогодні не можна вести дослідження організації СВК на окремо взятому одиничному підприємстві. Тому що на невеликих підприємствах контроль організується за спрощеною схемою, а на великих – він становить досить складну організаційну систему.

Викладення основного матеріалу. Чому з'явилися дослідження проблем внутрішнього контролю з досить вузькими об'єктами? Пояснення цьому одне: автори не мають достатньої теоретичної і практичної підготовки в області контролю, а тому обирають для дослідження значно вузькі об'єкти бухгалтерського обліку, розраховуючи на те, що там вони скажуть своє "нове" слово в науці про контроль. Неможна по-справжньому організувати внутрішній контроль на будь-якому підприємстві, скажімо, касових операцій, чи руху нематеріальних активів у відриві від всього комплексу об'єктів, що мають місце на підприємстві. Внутрішній контроль або дійсно організований на підприємстві або відсутній. Якщо контроль організований, то він охоплює всі без винятку об'єкти обліку та діяльність кожного працюючого.

Правильно організований контроль дозволяє систематично уточнювати, коригувати та вдосконалювати функції, посадові обов'язки кожного працівника. Контроль, в результаті якого не карають людину, а радяться з нею, допомагають їй, завжди підтримується всіма працюючими. При цьому ВК повинен не принижувати людину, а допомагати їй ефективно працювати та отримувати від праці задоволення.

Враховуючи великий потенціал значення самого поняття "контроль", який відноситься до кожної сфери життя і діяльності, не є доцільним розглядати його ні з етимологічної, ні з семантичної точки зору. Різні види, форми та контрольні процеси мусять бути обумовлені в конкретній діяльності підприємства та у відповідному контексті.

Як відомо, перше значення англійського "control" – "керування, регулювання". Відповідно, одним зі значень дієслова "to control", крім "управляти", "регулювати", виступає як "тримати в покорі".

"Контроль асоціюється найчастіше з системою спостереження і перевірки чогонбудь, тобто в основі контролю лежить спостереження з метою перевірки, суттю контролю є перевірка", – писав ще у 1987 р. В.П. Суйц [30, с. 30].

Афанасєв В.Г. ще у 1973 р. стверджував, що контроль – це засіб спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта з метою усунення його відхилення від заданих параметрів [30, с. 250].

В Україні терміни “контроль” і “control” мають практично протилежні значення. Тому в розумінні цієї функції або концепції управління, європейський або американський менеджер не може зрозуміти того, що в нашій практиці називали контролем.

Розвиток форм, методів та принципів контролю викликаний розширенням потреб сучасних менеджерів, які постійно реалізують досить широкі цілі підприємства: одержання прибутків, підтримання фінансової стійкості, та ринкової вартості підприємства, в т.ч. через побудову її достовірного відображення у системі обліку та зовнішньому оточенні.

Кажуть, що досить велику увагу контролю приділяли управлінці в радянські часи. І цьому є пояснення: все багатство належало державі, яка дійсно пильнувала за його збереженням та примноженням. З одного боку це було так, а з іншого – ні.

Науковці та практики до революції 1917 р. у своїх працях постійно порушували проблеми контролю, наголошували на його необхідності та значенні для нормальної підприємницької діяльності. Наведемо декілька десятків висловлювань з цього приводу відомих фахівців з бухгалтерського обліку, організації і контролю.

1876-1897 р.р. Гомберг Л.І.: Що таке контроль? Призначенням контролю є дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, будь вони продиктовані законодавством, звичаєм або просто розумом [6, с. 219].

Гомберг Л.І.: Контроль зовнішній не піддається підведенню до однієї системи, оскільки обставини, що його викликають, та ціль його – перевіряти дії самого підприємця або службового персоналу в особі управління, або виконавців, – ставлять контролера в необхідність на кожному підприємстві організувати його

згідно з особливими умовами цього підприємства, організації його рахівництва в залежності від того – чиї дії повинні бути перевірені [6, с. 219-220].

Країнський В.Є.: Де немає правильної організації, там немає правильного рахівництва, там неможливий жоден з видів контролю [14, с. 4].

Мальйоне Д.: Для того, щоб переконатися в достовірності й повноті виведених результатів, потрібний контроль, тобто необхідно звірити те, що передбачалося, з тим, що вийшло, а також зіставити те, що відбулося [17, с. 53].

Попов А.З.: На кожному підприємстві контроль ставить за мету аналізувати результати та з'ясувати причини, що викликали ці результати [22, с. 210].

Сей Л.: Найважливіше на підприємстві – бути впевненим, що твоє добро не буде розкрадено [28, с. 139].

Сей Л.: В основі контролю лежить відомого роду недовіра, яка підчас не мириться з довірою, яка так необхідна у відносинах між службовцями та господарем; вся суть лише в тому, щоб вміло його застосовувати [28 с. 139].

Стабіліні А.: Контроль, для запобігання помилок, необхідний всюди, навіть на таких підприємствах, які керуються самим власником, в руках якого знаходиться все майно [29 с. 91].

Стабіліні А.: Взагалі, при встановленні контролю не слід впадати в перебільшення і поширювати його на окремих осіб [29, с. 91-92].

Фелькнер І.: Якщо контроль заснований тільки на дотриманні форми, на розписках, на довідкових цінах та інших паперових документах – він є мертвою буквою, абсолютно безплідною для користі справи і яка нітрохи не захищає від зловживань [31, с. 195].

Фелькнер І.: Контроль етичний, заснований більше на внутрішньому переконанні, ніж на доказах, має на увазі найбільший деспотизм і найбільш неприборкане свавілля [31, с. 195].

Фелькнер І.: В основі кожного контролю повинно лежати, перш за все, знання справи і той нічим не пояснений нюх, за яким

досвідчена людина одразу відчуває, що ось де, мовляв, тут щось неладне, а не одні цифри або документи, які зловмисник завжди здатний підібрати набагато краще, ніж чесна і благородна натура [31, с. 195].

Юрченко А.: Контроль, єдиний суворий контроль, цей прокурор всіх систем, який не вірить нікому та нічому [33, с. 55].

Який висновок можна зробити з наведених цитат? По-перше, проблеми контролю завжди турбували науковців і практиків. Кожен з них висловлював свою думку щодо організації та здійсненні контролю. По-друге, об'єктом контролю було майно власника та діяльність фірми в цілому. По-третє, відчувалась нерозробленість методик здійснення контролю, не було обґрунтованої доказової бази контролю.

1900-1917 р.р. Беста Ф.: Дійсний контроль повинен передувати господарській роботі, супроводжувати її та слідувати за нею [4, с. 277].

Буссе М.: На всіх підприємствах готівкові гроші потребують найбільшого і ретельного контролю [5, с. 17].

Попов А.З.: Насправді, було б дивно, незвичайно і навіть рівнозначно диву, якби контроль міг виконати свої завдання за тих умов, за яких його організують в житті [23, с. 271].

Попов А.З.: Що ж таке контроль сам по собі, – корисна чи шкідлива річ? Поза сумнівом, що контроль, як і всі предмети, може бути і корисним, і шкідливим, і таким він дійсно є в житті, дивлячись на умови його застосування [23, с. 272].

Руссіян І.П.: Контроль взагалі, має значення перевірки; перевірки не тільки відомостей обліку, але й фактичного руху цінностей [27, с. 252].

Штурм Р.: Контроль відкриває і породжує фінансове благополуччя, він є в один і той самий час його показником і причиною [32, с. 485].

1918-1990 р.р. Алечников Д.: Правильно організована і ретельно проведена документальна ревізія не може залишити невиявленими зловживання, якщо вони мають місце на підприємстві, що ревізується, як би ретельно вони не були завуальовані [1, с. 28].

Белобжецкий І.А.: Рахункова перевірка включає елементи як технічної (формальною) перевірки, так і контролю по суті. Доцільно виділити три основні етапи контролю: перевірку узгодженості показників різних форм звітності; звірення звітних показників із записами в реєстрах бухгалтерського обліку; перевірку обґрунтованості облікових записів за даними первинних документів [3, с. 25].

Данілевський Ю.А., Овсянников Л.Н.: До сих пір юридично не визначено, що таке ревізія. Які її завдання та зміст? Які функції, обов'язки, права, порядок діяльності ревізора? Які можливості і правове положення організації, що ревізується? Не дивно, що дії ревізорів все частіше натрапляють на правові бар'єри, що виникають при становленні російського законодавства [8, с. 67].

Додонов А.А.: Між обліком і контролем існує тісний зв'язок і взаємозв'язок: з одного боку, контроль спирається на дані обліку, а з іншого – він доповнює дані обліку і визначає їх достовірність [9, с. 52].

Друрі К.: Система контролю зворотного зв'язку включає в себе спостереження за досягнутими і запланованими результатами і ухвалення у разі потреби дій з усунення відхилень. У контрольній схемі прямого зв'язку замість фактичних результатів, що порівнюються з бажаними, складаються прогнози на очікувані в майбутньому результати [10, с. 30].

Душанов І.: На тлі нашої соціалістичної дійсності, при якій народилися великі ідеї обліку і контролю, – ідеї Леніна, в практичному порядку речей ми прийшли до антипода цих ідей. Реальна дійсність про роль і місце бухгалтерського обліку і контролю, про їх суспільне вираження та визнання значно відрізняється від того, що бачили К. Маркс і В.І. Ленін. [див. ж. "Бухучет", 1989, № 1, с. 68]

Кужельний Н.В.: Під об'єктами контролю як функції управління слід розуміти предмети, господарські процеси, явища, посадових і матеріально відповідальних осіб і т.п., на які спрямована діяльність перевіряючих [15, с. 7-8].

Лактіонов В.А.: Контроль рублем в значній мірі перетворювався в систему констатації явищ, що вже відбулися, і тому завжди і усюди хворобливо відбивався на тій організації, до якої він застосовувався, оскільки факти, що породили недоліки і, які вимагають кредитного або фінансового впливу, не могли застосовуватися своєчасно [16, с. 10].

Перрі У.: Контроль відстає від практики – це природний закон обліку [20, с. 17].

Мабуть досить наведених цитат, щоб переконатись, що контролю власності завжди приділялося достатньо уваги, що без контролю виробничої, збутової та фінансової діяльності не може здійснюватись будь-яка робота по створенню прибутку та його об'єктивного розподілу.

В минулому прагнення підприємств безмежно контролювати працівників нижчої ланки, особливо “у змові” з державою, призводило до перманентної війни праці й капіталу. Корпоративний тоталітаризм був єдиною формою стримування “низів”, а тотальний контроль державних органів – єдиним тормозом, що стримував й ставив собі на службу бізнес-апетити олігархів всіх мастей.

Для кращого розуміння проблеми слід звернутися до концепції соціального контролю, який являє собою сукупність відповідних процесів на підприємстві за допомогою яких забезпечується безумовне дотримання умов колективного договору, а також дотримання обмежень у діяльності, порушення яких негативно позначається на функціонуванні підприємства та використанні його завдань. Соціальним контролем реалізується принцип зворотного зв'язку в управлінні будь-якими процесами де задіяний людський фактор. Ось чому не враховують дослідники проблем контролю. Контроль здійснюється людиною за діяльністю людини і для людини – для її блага. Ось з якого постулату слід виходити пропонуючи будь-яку модель внутрішнього контролю.

Протягом століть соціальний контроль був і залишається сутністю управління. Метою всіх управлінців зокрема, яким би видом діяльності вони не займалися, був соціальний контроль над працюючими, що дозволяло на свій розсуд використати людські ресурси.

Соціальний контроль сьогодні вступив у свої права на рівні всіх корпоративних структур. Але основи його організації та методи здійснення знаходяться лише в зародковому стані.

“Перші спроби вивчення контролю здаються нам зараз досить незграбними – писав у 1982 р. Дж. Риггс. Вони і справді були незграбними, але ж такими були і системи, які досліджувалися. Як тільки системи стали складнішими, дослідники, природно, пішли по уторованому шляху, що успішно використовувався в природних науках, саме по шляху проведення спостережень, побудови гіпотез, експериментування, здійснення перевірок. Цей загальний підхід з успіхом застосовувався у минулому (після введення Тейлором поняття наукового управління) і використовується зараз, коли дуже популярною стала “наука контролю” [25]. Як бачимо зарубіжні фахівці більше 20 років тому підкреслювали про слабкі системи дослідження проблем контролю. На жаль, в Україні до сьогодні відсутні справжні пропозиції щодо створення СВК на підприємствах різних галузей.

“У теорії і практиці, – повторює Дне Ріггса у 1987 р. В.П. Суйц, – ще немає сталого підходу до визначення суті і поняття контролю. Це пов'язано, по-перше, з складністю і різноманіттям стосунків і форм, що об'єднуються єдиним поняттям контроль, по-друге, з недостатньою розробкою теоретичних питань контролю” [30, с. 3]. Запам'ятайте, це був 1987-й рік, тобто більше 20-ти років тому.

“Економічний контроль, – стверджує В.П. Пантелеев, – система органів державного і господарського управління, які здійснюють контроль за економічним і соціальним розвитком країни, формуванням і

витрачанням Державного бюджету України відповідно до законодавчого регулювання, прийнятого Верховною Радою України, та Конституції України” [19, с. 372]. А це 2008 р. і тут наводиться досить “цікаве” визначення, яке дійсно зустрічається вперше. Ось до чого можна домовитись, коли відсутня система у дослідженнях.

“Внутрішній контроль – пише у 2005 р. В.А. Прівезенцев, – це внутрішньо-виробничий, внутрішньоорганізаційний, внутрішньофірмовий контроль. Він організовується керівництвом підприємства або установи для контролю своїх структурних підрозділів і служить забезпеченню функціонування і управління господарюючим суб’єктом. Внутрішній контроль залежно від конкретного змісту може здійснюватися у вигляді адміністративного, технічного, екологічного, економічного, фінансового і інших спеціалізованих видів контролю” [24, с. 25]. Знову суцільна плутанина. Чим ідея автора відрізняється від пропозицій Кочеріна та Суйца? Нічим. Повтор колишнього без наукового аналізу.

“Внутрішній контроль – стверджує М.Д. Корінько, – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов’язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства” [11, с. 53]. З першою частиною можна погодитись, а з другою? Незаконність операцій складають основу ВК, а місія, мета діяльності підприємства, зацікавленість в результатах праці всіх працюючих.

“У сучасній економічній теорії, – пише М.Д. Корінько, – поняття “економічний контроль” структурують на такі види: внутрішній, внутрішньосистемний, внутрішньогосподарський. Указані терміни у різних авторів набувають різного змістового

наповнення, відбувається змішування та накладання понять (наприклад, розглядається управлінський (внутрішній) контроль). Такий стан призводить до втрати можливостей розвитку теорії контролю у необхідному напрямі, а саме: не розроблено деталізованої класифікації контролю та його об’єктів, не визначено суб’єкти контролю. Результатом є відсутність у практиці управління підприємствами цілісної системи економічного контролю, що охоплювала би всю систематизовану сукупність підконтрольних об’єктів” [12, с. 34]. Знову, крім загальних лозунгів нічого про СВК, а тим більше про її теоретичну розробку.

Теоретичні баталії, що розгорнулися останнім часом навколо поняття “контроль” багато в чому замішані на необдуманих емоціях, та нерозумінні суті господарського контролю в системі бізнесу, його впливу на загальні результати діяльності господарського суб’єкту.

Все це призвело до появи різних моделей контролю, які здебільшого залишаються на папері у науковців, так як практично нездатні внести зміни у систему побудови внутрішнього контролю в цілісну його структуру, яка б ефективно діяла на кожному підприємстві, сприяючи його подальшому розвитку та захищаючи інтереси кожного працюючого. Якщо система не буде підтримуватись всіма працюючими, вона мертва ще при народженні.

Як бачимо, ідеї внутрішнього контролю привертають увагу багатьох вчених і практиків в усьому світі. Запропоновано багато нових цікавих понять і концепцій, а також різних класифікацій, які стосуються діючих та запропонованих моделей контролю. Але, на жаль, сутність та значення контролю розглядається через різнопланові, іноді поверхово побудовані дефініції, часто суперечливі за своєю сутністю з точки зору логіки. Йдеться про такі поняття як: контроль, контролінг, внутрішній контроль, зовнішній контроль, система внутрішнього контролю, фінансовий контроль, фінансово-бухгалтерський контроль, а також похідні

визначення, наприклад, функціональний контроль, інституціональний контроль, істотний контроль і формальний контроль. А також: зовнішній аудит (фінансова ревізія), внутрішній аудит (внутрішня ревізія), аудитор (зовнішній аудитор), внутрішній аудитор, а також експансія визначень типу: управлінський аудит, операційний аудит, плановий аудит, фінансовий аудит, аудит систем, аудит діяльності, аудит результатів, і т.п.

Кожен автор, щоб не запідозрили його в плагіаті конструює свій вид контролю, вкладаючи в нього стару форму та зміст, або взагалі без обґрунтування запропонованого виду контролю. Така “наука” залишається на папері науковця і ніким далі не розвивається. А це глухий кут нашої науки.

Хіба ж справа полягає в тому як назвати контроль – економічний, господарський чи фінансовий? Організація контролю залежить не від його назви чи якоїсь там класифікації науковця невідомо за якою ознакою. Коли мова йде про ВК, то головне завдання власника чи керівника в управлінні колективом полягає у можливості створити адекватні умови для реалізації своїх можливостей кожним членом колективу, викликати в людях ентузіазм, прагнення із зацікавленістю вирішувати поставлені перед фірмою завдання. Досягнення успіху будь-якої компанії в основному забезпечується умінням управлінців спілкуватися з працюючими, вміло направляти та контролювати їх діяльність. Тут особливо важливі раціональна організація праці колективу, гуманне спілкування з кожним співробітником, уміння знайти оптимальний шлях дії на конкретного працівника з метою вирішення поставлених завдань. Досягти цього можна лише при одній умові: створити надійну та потужну СВК, яка б відповідала інтересам власника, управлінців та працюючих.

Науковці з проблем контролю повинні пропагувати кращі контрольні функції апарату управління, які найрезультативніше здійснюються менеджерами шляхом спільного із співробітниками аналізу

результатів їх роботи, пошуку причин невдач, після чого менеджери навчають підлеглого, передають їх досвід, докладно інструктують. Але при цьому ніколи не забувайте про інтереси працюючих. Замість зауважень по роботі і претензій до співробітника керівник повинен допомагати йому усунути пропуски в знаннях, умінні працювати. Це сприяє забезпеченню вищої якості і результатів трудової діяльності. При цьому індивідуальний контроль з боку менеджера повинен доповнюватися колективним контролем усіх працівників фірми. В той же час СВК повинна захищати права працюючих, суворо слідкувати за дотриманням основ колективного договору.

Кожен працівник може піддаватися критиці, але на справедливих підставах, добре зрозумілих винному, і при сумісному з керівником усуненні недоліків. Особливо ефективно, коли контролюючий не прямо висловлює свою думку про прорахунки в роботі підлеглого, а підводить до цього самого винуватого співробітника. В цьому випадку упущення усуваються швидше і, значить, такий контроль виступає важливим чинником подальшої співпраці. Одночасно в колективі поліпшується психологічний клімат, зміцнюються зв'язки керівників і підлеглих, об'єднаних єдиною метою – мати кращі результати, поліпшити своє становище. Важливо не віддавати накази, а підводити людину до думки про необхідність здійснення конкретної дії на користь підприємства, маючи від цього вигоду. Якщо працівник буде як би ініціатором ідеї, він трудитиметься на багато енергійніше над її практичною реалізацією. Менеджерові потрібно бути психологом, знаходити і використовувати найтонші струни людської душі, благородні спонукання, зробити так, щоб працівникові було приємно робити те, що потрібно фірмі, розуміючи, що його матеріальний стан буде покращуватись.

Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління і є системою постійного спостереження і перевірки роботи фірми в цілях оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню, зниженню ризиків його діяльності і управлінню ними. “Таким чином – як стверджує проф. М.В. Мельник, – внутрішній контроль – форма зворотного зв’язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об’єкту і реалізації управлінських рішень” [18, с. 56].

Внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможливує допускання зловживань та дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь у відповідності до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору.

“Внутрішньогосподарський контроль, стверджував у 1982р. Є.А. Кочерін, – відрізняється від контролю, що є зовнішнім по відношенню до даної господарської системи (підприємства, об’єднання), тим, що керівництво господарської організації, що здійснює цей контроль, несе відповідальність за результати діяльності всієї системи і її ланок, а також ухвалює рішення, направлені на забезпечення раціонального функціонування всієї системи і її окремих ланок. У сферу внутрішньогосподарського контролю не включені такі види контролю, як контроль державних інспекцій, контроль суду, прокуратури і держарбітражу, народний контроль, партійний контроль, профспілковий контроль і інші види контролю” [13, с. 77]. Так діяла колись радянська система контролю, вона не завжди була ефективною, але чітко захищала інтереси держави та в якійсь мірі через профспілки – інтереси працюючих.

Постійний і якісний контроль потрібен будь-якому підприємству – великому і малому. Налагоджена система внутрішнього контролю попереджає про виникнення помилок, які можуть виникати у повсякденній роботі, і, отже, зводить до мінімуму можливість прийняття неправильних, не вигідних управлінських рішень, виникнення збитків та незахищеності працюючих. Це відноситься повною мірою як до непередбачених, так і до навмисних помилок. Випадкові помилки легко виявляються при якісному внутрішньому контролі, а навмисним можна протистояти тільки при науково організаційній системі постійних перевірок і правильному розподілу, функціональних обов’язків управлінського апарату.

Окремі фахівці вважають, що система внутрішнього контролю добре спрацьовує лише тоді, коли внутрішньогосподарський контроль на підприємстві здійснюється службою внутрішнього аудиту, і погано працює, коли він покладений, скажімо, на ревізійну комісію, яка працює на громадських засадах. Інші стверджують, що внутрішній аудит – це лише один з елементів системи внутрішнього контролю. То хто ж них прав? Науковці на жаль, не обґрунтовують своїх пропозицій.

На наш погляд це вимагає спеціального досягнення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідження показали:

– відсутність єдності поглядів щодо виділення поняття “внутрішній контроль”, внутрішній аудит”, “контролінг” тощо. Ряд науковців, стверджують, що названі моделі суттєво відрізняються від нині діючого контролю. Ми вважаємо, що будь-який новий модний напрям контролю повинен розглядатись в рамках науки про контроль, з урахуванням реалій сучасного економічного розвитку країни. Наприклад, про внутрішній аудит мова може йти у разі дослідження підприємств певної групи об’єднань. Отже, внутрішній аудит можливий на підприємствах із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто на звичайних підприємствах із класичною для

української економіки організаційною й управлінською структуризацією, будь-який вид контролю не можна назвати “внутрішнім аудитом”;

– інституційно можна зрозуміти функції окремих моделей контролю завдяки їх прикметниковим доповненням, але – це не розв’язує проблему їх однозначного розуміння і застосування науковцями та практиками. Крім того, описувані в літературі критерії поділу контролю створили неймовірно велику видову базу контролю, разом з неоднозначним розумінням їх значення і сфери застосування, в чому важко зорієнтуватися навіть досвідченим науковцям з цієї проблематики;

– ми прослідкували і склали великий набір визначень багатьох авторів різних країн світу і виявили чітке повторення та зв’язки між десятками термінів. Виявилось, що існує багато непорозумінь в цій галузі знань, застосовуються однакові або діаметрально протилежні поняття при різних підходах дослідження функцій контролю або надаються “спеціальні ранги” рутинному, дріб’язковому контролю через вживання неадекватних і науково необґрунтованих визначеннях.

– не можна погодитись з точкою зору, що внутрішній і зовнішній контроль доповнюють один одного, в той же час істотно різняться, а діяльність зовнішніх контролерів багато в чому аналогічна діяльності внутрішніх, оскільки ідентичні як початкова інформація, так і методи її перевірки та аналізу [26, с. 27]. Зовнішні контролери стверджують окремі науковці, спочатку перевіряють якість внутрішнього (будь то внутрішньофірмовий або внутрівідомчий) контролю, потім залежно від ступеня довіри до останнього використовують в тій чи іншій мірі його результати і планують свою подальшу діяльність так, щоб забезпечити розумний компроміс між якістю зовнішнього контролю і витратами на нього. Ця схема працює і вДФК, і в муніципальному контролі, і в аудиті [7, с. 7]. Це твердження є помилковим. Адже сьогодні багато підприємств, в яких

зовнішній контроль взагалі не застосовується, в інших підприємствах він здійснюється один раз в 3-5 років. Тож для кого наведенні рекомендації науковців?

З метою пізнання сутності та повнішого використання можливостей механізму ВК розглядати і оцінювати його потрібно в різних аспектах:

– як умову попередження можливості виникнення будь-яких відхилень від запланованого шляхом здійснення відповідних заходів, виключаючи навчання менеджерів та співробітників (механізм ВК);

– як процес безпосереднього регулювання здійснення конкретних господарських операцій, що виникають в процесі діяльності підприємства та управління ним (процес використання механізму ВК, якому передують вибір форм і методів контролю);

– як результат ВК (характеризується і оцінюється стан діяльності підприємства, його структурних підрозділів, кожного менеджера та співробітника).

Перший аспект слід розглядати як умову завершення створення СВК, яка передбачена рішенням власника з урахуванням думки керівника підприємства, опрацювання чинних законодавчих документів. Такий аспект, повинен стати основою побудови СВК. За межами цього аспекту можна розглядати необхідність залучення зовнішніх контролерів.

Другий аспект механізму СВК слід розглядати з урахуванням участі кожного менеджера в здійсненні щоденного контролю діяльності підзвітної йому одиниці та людей, застосуванні відповідних форм і методів контролю, які б сприяли зміцненню дисципліни, правильному використанні ресурсів та захисту інтересів працюючих.

Третій аспект – це оцінка результативності дії СВК, яка характеризується високою економічною та соціальною діяльністю підприємства. Складовими механізму ВК є також організаційно-технічні фактори і відповідні комунікаційні та інші структури, діяльність яких пов’язана з забезпеченням контролю і повинна регламентуватися певними внутрішніми правовими нормами.

Такий стан ВК спричинено дією багатьох факторів, частина з яких носить суб'єктивний характер. До останніх ми відносимо нездатність і небажання власників та керівництва нести відповідальність за діяльність підприємства, лихварський характер їх діяльності, необґрунтовані рішення щодо формування апарату управління, створення умов для здійснення контролю, відсутність чітких посадових обов'язків управлінського апарату. Необґрунтовані високі оклади чиновників спричиняють байдуже відношення до роботи. Дія цих факторів доповнюється ще і відсутністю державної позиції щодо забезпечення пріоритету загальнодержавних інтересів в ході реалізації підприємствами власних інтересів. Сьогодні такий стан ВК не може розглядатися інакше як надзвичайний. Відсутність на підприємствах СВК супроводжується згортанням виробництва, воно замінюється товарними операціями, що не може бути сприйнятним для подальшого розвитку економіки країни.

Отже, механізм ВК – це система мотиваційних, ресурсних, правових, управлінських та організаційно-технічних факторів, використання яких забезпечує визнане співробітниками підприємства завершення конкретних дій господарських відносин. Він спрямований на створення умов гарантованого виконання обов'язків кожним менеджером, своєчасної і повної реалізації внутрішніх вимог та забезпечення ефективної діяльності всіх складових в процесі роботи підприємства. Основною корисною його функцією є задоволення інтересів і потреб всіх учасників складних господарських відносин.

ВК являє собою одну з базових складових ринкової економіки. За допомогою механізму ВК відбувається своєрідний “обмін” речовин як основа життя всієї господарської системи, підприємництва і бізнесу. Від можливостей механізму ВК та компетентного його використання залежать умови безперерйного функціонування всіх основних економічних

інститутів суспільства. Об'єднання будь-яких підприємств, яке має статутний вплив на формування витрат та доходів, їх розподіл, а також поєднання активів в одну облікову одиницю відноситься до відомства або системи, та створює систему внутрівідомчого ВНК (внутрісистемного) ВНСК контролю. Ця проблема заслуговує на спеціальне дослідження.

Список використаної літератури:

1. *Алейников Д.* Некоторые вопросы документальных ревизий денежных операций // Бухгалтерский учет. – 1947. – № 5.
2. *Безруких П.С.* Международная конференция в Болгарии // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 1.
3. *Белобжецкий И.А.* Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля. – М.: Финансы и статистика, 1985.
4. *Беста Ф.* Счетоводство в ряду других наук // Счетоводство, 1893, № 24; 1894, № 1, 4.
5. *Буссе М.* Простая бухгалтерия. – Спб., Вестник знания, 1908.
6. *Гомберг Л.И.* Значение котроля // Счетоводство. – 1987. – № 19-20.
7. *Гутцайт Е.М.* Виды финансового контроля: сущность и общие черты // Аудиторские ведомости. – 2008. – № 3. – С. 7
8. *Данилевский Ю.А., Овсянников Л.Н.* Бюджетный кодекс и финансовый контроль // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 12.
9. *Додонов А.А.* Роль учета и контроля в строительстве нового общества. – М.: Знание, 1936.
10. *Друри К.* Учет затрат методом затрат-кост. – М., Аудит, ЮНИТИ, 1998.
11. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: Моногр. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007.– 429с.
12. *Корінько М.Д.* Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб'єктів господарювання. // Статистика України, 2008. – № 1. – С. 34-40.

13. *Кочерин Е.А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
14. *Краинский В.Е.* Организация хозяйства в связи с сельскохозяйственным счетоводством. – Спб., 1876.
15. *Кужельный Н.В.* Бухгалтерский учет и его контрольные функции. – М.: Финансы и статистика, 1985.
16. *Лактионов С.А.* Техника учета и контроля элементов производства. – Харьков, 1925.
17. *Мальоне Д.* Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство, 1890, № 1, 3, 5, 20-23, 24.
18. *Мельник М.В.* Ревизия и онтроль: учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под ред. Проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
19. *Пантелеев В.П.* Аудит – Навчальний посібник. – К.“Видавничий дім “Професіонал”, 2008.– 400 с.
20. *Перри У.* ЭВМ и организация бухгалтерского учета. – М., Финансы и статистика, 1986.
21. *Попов А.З.* Использование нормальной отчетности // Вестник И.Г.Б.Э., 1930, № 6.
22. *Попов А.З.* Контроль, его назначение и способы выполнения // Счетоводство, 1895, № 15-16.
23. *Попов А.З.* Мысли в области контроля // Счетоводство, 1903, № 23-24.
24. *Привезенцев В.А.* Контроль и ревизия: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
25. *Риггс Дж.* Производственные системы: планирование, анализ, контроль. – М.: “Прогресс”, 1972. – с. 340.
26. *Родионова В.М., Шлейников В.И.* Финансовый контроль. – М.: ФБК-ПРЕСС, 2002 (С. 27).
27. *Руссиян И.П.* Основы счетной науки // Счетоводство, 1900, № 11-12, 13-14, 17-18, 19-20, 21-22; 1991 г. № 1-2, 3-4; 1992 г. № 1-2, 5-6, 13-14, 21-22, 23-24.
28. *Сей Л.* Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное // Счетоводство, 1896, № 5-6.
29. *Стабилини А.* Счетно-административная организация предприятий // Счетоводство, 1893, № 6.
30. *Суйц В.П.* Внутрипроизводственный контроль. – М.: “Финансы и статистика”, 1987. – 127 с.
31. *Фелькнер И.* Основания двойной бухгалтерии с приложением к сельскому хозяйству. – Киев, 1877.
32. *Штурм Р.* Бюджет. – Спб., 1907.
33. *Юрченко А.* Критический обзор девятнадцати признаков верности тройной системы счетоводства Ф. Езерского. – Воронеж, 1886.
- БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві