

ТЕОРІЯ КОНТРОЛЮ: НЕОБХІДНІСТЬ НОВИХ ПІДХОДІВ

Розглядаються проблеми нових підходів у формуванні теорії господарського контролю на макро- й мікрорівні та пропонуються теми для подальших досліджень

Постановка проблеми. Сучасний етап формування ринкових відносин характеризується різноманітністю форм власності, диверсифікацією багатьох галузей економіки, високою невизначеністю і всезростаючою динамікою постійних змін у зовнішньому середовищі суб'єктів господарювання. Сьогодні а) створено: грошовий ринок; території вільної торгівлі; світову інфраструктуру; світову торгівлю; світове господарство; б) набули широкого застосування: трансфертні ціни; державне регулювання економіки; інвестиції; інтернаціоналізація господарського життя; конвертування валют; міжнародна економічна інтеграція; прогнозування; в) удосконалюються: податкова система; національна економіка; процеси соціального захисту населення та соціальної справедливості.

Під впливом зовнішніх і внутрішніх безперервно змінюваних, а іноді й агресивних факторів (посилення конкурентних відносин, стрімкий розвиток і застосування більш сучасних технологій, комп'ютерних інформаційних систем та ін.) суб'єкти господарювання перетворюються в більш складні економічні системи. Для забезпечення управління цими системами необхідні абсолютно нові підходи та інструменти, які дозволяють контролювати всі сторони господарювання, розробляти економічну стратегію. Це, в свою чергу, потребує кардинального перегляду й удосконалення всього механізму контролю, починаючи від розробки його теорії та методології до удосконалення практики.

Об'єктивна необхідність удосконалення механізму та процесу контролю супроводжується переглядом теорії та методології контролю як однієї з функцій системи управління будь-яким суб'єктом господарювання. Від ефективності діючої системи контролю залежить, перш за все, ефективність функціонування сучасних економічних систем, а ефективність функціонування всієї сукупності вказаних суб'єктів є однією з основних умов ефективності загального розвитку та розвитку економіки країни.

В умовах, що склалися, існує першочергова необхідність у розробці науково обґрунтованої, адекватної сучасним вимогам, які безперервно змінюються, а також формуванні системи контролю, а на її базі – сучасних рекомендацій для ухвалення управлінських рішень з метою розвитку суб'єктів господарювання не лише оперативних, а й перспективних.

Сьогодні ніхто не заперечує необхідності подальшого розвитку теорії та методології контролю. Що спонукає науковців до цього? Чому теорія контролю відстає від практики? У якому напрямі слід розвивати науку контролю? Ось ключові моменти, які хвилюють науковців і практиків.

На наш погляд, стрімкий розвиток світової економіки та власне самого суспільства є першоосновою необхідності розробки нової теорії та методології контролю. Які ж фактори змушують науковців до нових пошуків?

Тривалий час контроль здійснювався в межах підприємства, галузі, республіки, Союзу РСР. Але є вчені, які ще у той час говорили про вихід його не лише за межі підприємства, але й однієї держави.

У 1976 р. проф. Ф. Бутинець писав: "Предметом господарського контролю на різних етапах розвитку суспільства були:

а) у первіснообщинному суспільстві діяльність общини, її операції з виробництва продуктів і їх споживання, збереження громадської власності на знаряддя і засоби виробництва;

б) у рабовласницькому суспільстві – виробництво продуктів, торговельні, землеробські та інші операції, здійснювані державними установами, храмами й рабовласниками, спрямованими на примноження і зміцнення приватної власності на засоби виробництва і рабів;

в) у феодалному суспільстві – баланси й звітність підприємств (зовнішній контроль); засекречена наявність і

рух торгового капіталу, кредитні і розрахункові операції між купцями, лихварями, банками, процеси виробництва та приватна власність на засоби виробництва (внутрішній контроль);

г) у капіталістичному суспільстві – баланси, звітність, рахунки прибутків і збитків (зовнішній контроль); приватна капіталістична власність на засоби виробництва, всі господарські процеси, здійснювані з метою збільшення і привласнення максимального прибутку, що створюється працею найманих робочих (внутрішній контроль)" [3, с. 36].

Звідси професор зробив висновок, що предметом господарського контролю є господарські процеси, розрахунково-кредитні операції у сфері матеріального виробництва, фактична наявність і рух національного багатства в процесі розширеного соціалістичного відтворення [3, с. 50].

Слід нагадати теперішнім дослідникам, що більше 30-ти років тому проф. Ф. Бутинець запитував: "Чи можна на сучасному етапі розвитку соціалістичної економіки вести мову про контроль тільки в масштабах народного господарства однієї соціалістичної країни?" [3, с. 50].

"Таким чином, – стверджував у 1976 р. проф. Ф. Бутинець, – господарський контроль за процесами відтворення по суті вийшов за рамки однієї окремо взятої країни і здійснюється спільно пов'язаними між собою соціалістичними країнами в ім'я побудови соціалізму та комунізму" [3, с. 52].⁴

"У міру подальшого розвитку співпраці, – продовжує проф. Ф. Бутинець, – між соціалістичними країнами в різних областях і створення міжнародних організацій межі господарського контролю все більш розширюватимуться і він за своєю сутністю матиме характер інтернаціонального суспільного контролю інтернаціоналізованого виробництва і розподілу. Тоді не тільки за формою, але й за змістом господарський контроль відобразитиме свій предмет не тільки в масштабах національного господарства, але й світової системи соціалізму" [3, с. 52].

Чому десятки дослідників, які отримали наукові ступені докторів наук, про це замовчують? Чи можливо це помилкова позиція?

Необхідність удосконалення проблем теорії, методології та практики контролю вимагають дослідження факторів, які вплинули на нові підходи в розвитку контролю у сучасних умовах.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Контроль на мікрорівні (внутрішній контроль) достатньо висвітлений у зарубіжній фаховій літературі. Там практика його здійснення узагальнена за сотні років. Дослідження наших західних колег базуються лише на матеріалах діяльності великих компаній. Одним із основних недоліків є відсутність теоретичних обґрунтувань наявності системи внутрішнього контролю (надалі – СВК).

В Україні, на жаль, є багато дисертацій з проблем внутрішнього контролю, але відсутня його теорія та методологія, немає наукового обґрунтування його суб'єктів, об'єктів та предмету, а звідси – методики здійснення на всіх рівнях діяльності суб'єкта господарювання.

Що стосується висвітлення проблем контролю на макрорівні, або так званого національного контролю держави, то більшість його проблем чекають наукового обґрунтування як на Заході, так і в Україні.

Викладення основного матеріалу дослідження. Необхідність наукового обґрунтування передумов сучасного розвитку контролю у світовому

⁴ Тут і далі не слід вдаватися у політику оскільки, то була інша епоха.

економічному просторі та в економіці України виникла внаслідок: а) **створення**:

– *економічної інтеграції*, яка створює більш сприятливі умови для розвитку сучасного виробництва й покликана подолати протиріччя між зростаючою інтернаціоналізацією виробництва і капіталу та відносно вузькими рамками національних держав. Найпростіша форма об'єднання – зона (асоціація) вільної торгівлі, що припускає відміну митних зборів й інших обмежень у взаємній торгівлі.

Для митного союзу характерні відміна митних кордонів і мита між його членами, і введення єдиного митного тарифу для інших країн.

Найбільший успіх має економічна інтеграція, якщо її намагаються здійснити країни з приблизно однаковим рівнем розвитку і вже достатньо тісно пов'язані між собою в економічних відносинах. Країни, що об'єднуються, прагнуть при цьому зміцнити позиції своїх підприємств у конкурентній боротьбі з підприємствами інших країн, що не входять в угруповання;

– *вільних економічних зон*, тобто анклавів, частин території суверенної держави, в межах якої вітчизняним і зарубіжним інвесторам надається комплекс пільг:

– зниження ставки податків порівняно з їх звичайним рівнем;

– “податкові канікули” (повне звільнення від податків на термін зазвичай до 5 років з моменту оголошення інформації про отримання прибутку);

– безмитний імпорт обладнання, сировини, матеріалів і енергоносіїв для використання їх в межах зони;

– безмитний експорт готової продукції, виробленої на підприємствах зони;

– пільгова оренда або продаж землі для виробничих підприємств і інфраструктури зони;

– безперешкодний вивіз з країни зарубіжним інвестором частини доходу, що належить йому;

– спрощений режим в'їзду та виїзду іноземних громадян на територію зони.

– залучення іноземного капіталу у вільних економічних зонах сприяє:

– освоєнню нових виробничих технологій і тим самим підвищенню конкурентоспроможності вітчизняної продукції;

– стимулюванню виробництва, орієнтованого на експорт з метою поліпшення показників платіжного балансу;

– економії валютних засобів і підвищенню економічної безпеки країни за рахунок імпортозаміщення;

– впровадженню нових методів управління і використанню передовою зарубіжного досвіду;

– збільшенню зайнятості, забезпеченню навчання і підвищенню кваліфікації місцевої робочої сили, рівня оплати праці;

– *світового валютного ринку*, учасники якого можуть здійснювати відповідні валютні операції у необхідний момент часу в будь-якому валютному центрі. Світовий валютний ринок, обслуговуючи потоки між країнами, складається з безлічі національних валютних ринків. Операції, що здійснюються на світовому валютному ринку, забезпечують розрахунки в ході купівлі та продажу товарів і послуг, зарубіжні інвестиції, міжнародний кредит, операції з цінними паперами, перерозподіл національних доходів у вигляді допомоги країнам, що розвиваються, внески в міжнародні організації. На світовому валютному ринку здійснюються операції з валютами, що широко використовуються в світовому платіжному обороті. У свою чергу, формування єдиного валютного ринку зумовило:

– розширення зв'язків між національними валютними ринками у міру поглиблення міжнародних економічних відносин;

– створення світової валютної системи;

– розвиток міжнародних економічних зв'язків;

– посилення концентрації і централізації банківського капіталу в найбільших фінансових центрах;

– встановлення регулярних стійких кореспондентських стосунків між банками різних країн;

– масове розповсюдження кредитних засобів,

міжнародних розрахунків між юридичними й фізичними особами;

– поліпшення існуючих і появу нових засобів зв'язку, розвиток інформаційних технологій;

б) **появи**:

– *нової економіки* – економіки постіндустріального (інформаційного) суспільства, заснованої на використанні знань (інформації). Зустрічаються й інші найменування: цифрова економіка, електронна економіка, інтернет-економіка, мережева економіка, онлайн-економіка. Основу нової економіки складає інтелектуальний зокрема, людський капітал;

– *геоекономіки*, спрямованої на досягнення світової або регіональної “могутності” країни переважно економічним шляхом. Основою в геоекономічній політиці є зацікавленість держави в створенні умов, що дозволяють підвищити конкурентоспроможність національної економіки на світових ринках;

– *фінансової інтеграції* – процесу гармонізації і уніфікації податкових систем, бюджетної класифікації, бюджетного процесу, державних витрат, системи контролю з боку центральних банків за діяльністю комерційних банків;

– *ринкового статусу економіки*, за якого національна економіка організована таким чином, що забезпечує саморегулювання відтворювального процесу. Економічна свобода виробників і споживачів, множинність форм власності, господарювання і конкуренція є основою ринкової економіки.

Критерії ринкового статусу економіки:

– конвертованість національної валюти;

– вільний ринок праці, відсутність обмежень до переміщення і працевлаштування працівників;

– відсутність державного контролю за цінами;

– низька частка державної власності у виробничих фондах;

– відкритість економіки для зарубіжних інвестицій.

Ринковий статус полегшує ефективне й рівноправне включення країни в світову торгівлю;

– *світового ринку* – системи стійких товарно-грошових відносин між країнами світу, які пов'язані між собою участю в міжнародному розподілі праці.

Функціонують світові ринки окремих товарів, які визначають ціни та інші умови реалізації цих товарів. Водночас у світовому господарстві наявний і світовий ринок послуг, наприклад, ринок ліцензій і ноу-хау, інжинірингових послуг. Останній ринок охоплює послуги, які реалізуються при будівництві об'єктів за кордоном, при впровадженні нової техніки тощо. Розвиток практики будівництва за кордоном викликав до життя світовий ринок об'єктів капітального будівництва, який включає постачання обладнання, будівництво й послуги інжинірингового характеру.

Широко розвинений світовий ринок транспортних послуг, включаючи фрахтовий ринок. Суттєво зріс світовий ринок туристичних послуг, світовий ринок рекламних послуг, послуг різного роду страхування. Останніми роками бурхливо зростає світовий ринок програмного забезпечення ЕОМ.

Найпотужніші транснаціональні корпорації США, Великобританії та інших провідних країн посилюють свої позиції на світовому ринку. Великі національні компанії використовують у своїй конкурентній боротьбі допомогу своєї держави. Ця допомога виражається різними державними заходами щодо захисту національного ринку від ввезення товарів ззовні, а також політикою формування експорту національних товарів.

Особливістю сучасної ситуації є розвиток міжнародних форм регулювання світового ринку (ВТО – Всесвітня торговельна організація, ЄС – Європейський союз, ЄАВТ – Європейська асоціація вільної торгівлі, а також ряд інтеграційних угруповань країн, що розвиваються);

– *світових цін* – грошове вираження інтернаціональної вартості товару на світовому ринку. Світова ціна формується при здійсненні великих, регулярних зовнішньоторговельних операцій як ціна

товарних бірж або ціна загальноновизнаних відомих експортерів або імпортерів.

На рівень світових цін впливає багато факторів: ступінь монополізації світового товарного ринку; наявність картельних угод (наприклад, ОПЕК); умови розрахунку валютного платежу, орендні й кредитні умови; наявність міждержавних торговельних угод; транспортування вантажу; ринкова стратегія, якою керується експортер; регулярність і масштаби здійснюваних операцій.

За характером джерел отримання інформації про світові ціни останні поділяються на:

– офіційні, публіковані в каталогах, проспектах, прейскурантах;

– фактичні ціни угод, тобто контрактні;

– ціни пропозицій, які експортери посилають потенційним клієнтам;

– розрахункові ціни.

У міру доступності розрізняють біржові ціни, ціни фактичних світових угод; аукціонні; ціни каталогів, проспектів, прейскурантів.

За наявності фіксованих світових цін експортер може надавати покупцеві різноманітні знижки: за обсяг поставання, постійність, форму розрахунків і т.д.;

– *світових грошей*. Їх функцію виконують три світові валюти: долар, євро та ієна. Багато інших національних валютних систем використовують їх як резерв валюти та в міжнародних розрахунках, що створює нестабільність світового фінансового ринку;

– *глобалізації*, тобто об'єктивного, послідовного процесу перетворення світового господарства в єдиний ринок товарів, послуг, робочої сили, капіталів, інформаційних потоків. Її рушійні сили: сотні тисяч міжнародних компаній (перш за все транснаціональні корпорації), регіональні економічні союзи, Інтернет, інтернаціоналізація господарського життя.

Глобалізація економіки – це зростання взаємозалежності економіки всіх країн світу. В результаті глобалізації вирівнюються умови господарювання, зближуються ціни, усуваються бар'єри при реалізації товарів і послуг, цінних паперів у діяльності фінансових і фондових ринків різних країн.

– *інтернаціоналізації*, тобто взаємодії національних господарств на світовому ринку. Відбувається послідовний процес перетворення компанії, діяльність якої орієнтована виключно на внутрішній національний ринок, в міжнародну компанію;

– *міжнародної конкуренції*, – процесу суперництва між державами або виробничо-господарськими, комерційними організаціями з різних країн на світовому ринку. Міжнародна конкуренція заснована на міжнародному розподілі праці та залежить від рівня економічного розвитку країни, стадії економічного циклу, а також від ефективності й масштабів господарювання національних і міжнародних компаній;

– *міжурядових торговельних угод*. Щоб регулювати обсяги та умови торгівлі, урядові органи різних країн підписують торговельні угоди, в яких встановлюється кількість або вартість товарів, що постачаються протягом певного часу. У ряді угод визначається порядок платежів. Договірні сторони часто застосовують принцип найбільшого сприяння;

– *міжнародних товарних угод* – угод між країнами-постачальниками та країнами-покупцями сировини на світовому ринку, спрямованих на стабілізацію відповідних товарних ринків. Перші міжнародні товарні угоди укладені ще в перші роки після другої світової війни. Надалі ініціатива перейшла до країн, що розвиваються, постачають сировину на світові ринки.

Виділяють три основних типи міжнародних товарних угод:

– стабілізаційні – передбачають підтримку рівноваги пропозиції і попиту на відповідний товар на світовому ринку, а також відносну стабільність цін на нього;

– адміністративні – спрямовані на координацію зусиль учасників міжнародної торгівлі на ринку відповідного товару;

– міжнародні угоди щодо заходів розвитку – сприяють зміцненню експортного потенціалу країн-виробників

сировини, створенню відповідної інфраструктури, охороні навколишнього середовища тощо;

– *міжнародних фінансів*, які охоплюють валютні, кредитні та фінансові відносини в сфері світового господарства та їх організаційні форми. Всі фінансові потоки в світовому господарстві, міжнародні фінансові операції та міжнародні розрахунки відбуваються у сфері міжнародних фінансів;

– *міжнародних кредитів*. Держава, банки, фірми, юридичні й фізичні особи однієї країни можуть надавати кредити уряду, банкам і підприємствам іншої країни на умовах повернення і сплати відсотків.

Міжнародний кредит сприяє зростанню обсягів міжнародної торгівлі товарами та послугами, оскільки значна частина сучасного міжнародного товарообороту пов'язана з кредитуванням. Крім того, міжнародний кредит стимулює вивіз підприємницького капіталу за рахунок кредитів у міжнародних розрахунках при дефіциті платіжних балансів, а також для підтримки валютних курсів.

Комерційні міжнародні кредити пов'язані із зовнішньоторговельними операціями, а фінансові використовуються для інших цілей. Міжнародні кредити можуть бути товарними й валютними;

– *міжнародних платіжних засобів* – коштів міжнародних розрахунків і погашення міжнародних кредитних зобов'язань. У післявоєнній Бреттонвудській валютній системі міжнародними платіжними засобами виступали золото й долар. Після введення вільної оборотності валют і відмови від обмежень на валютні операції як міжнародні платіжні засоби разом з долларом використовуються й інші валюти: фунт стерлінгів, євро, японська ієна. Валюти найбільших промислово розвинених країн є резервними валютами;

– *міжнародних розрахунків*, – системи регулювання платежів за грошовими вимогами й зобов'язаннями держав, компаній і приватних осіб, що знаходяться на території інших країн. Здійснюються великими банками та іншими кредитними установами, пов'язаними кореспондентськими відносинами. До основних форм міжнародних розрахунків належать акредитив, інкасо, платіжні доручення, банківський переказ, відкритий рахунок, векселі, чеки, кредитні картки, а також кліринг. У сучасних міждержавних розрахунках застосовуються тверді валюти: долар США (більше 60 %), євро, СПЗ.

Переважаюча частина міжнародних розрахунків проводиться безготівковим шляхом за допомогою міжнародних банківських операцій. У зовнішньоторговельних контрактах фігурують детальні умови розрахунків: валюта ціни, валюта платежу, форми розрахунків і т.д. Валюта ціни – це валюта, в якій визначається ціна на товар, а валюта платежу – це валюта, в якій оплачуються отримані імпортні товари;

– *міжнародної торгівлі*, – обміну товарами й послугами на рівні країн. Міжнародна спеціалізація, кооперація у виробництві й міжнародне науково-технічне співробітництво сприяють розширенню обміну товарами і послугами між країнами. Зростання міжнародної торгівлі тісно пов'язане з посиленням інтернаціоналізації капіталу. У сфері впливу транснаціональних корпорацій нині перебуває близько 2/3 світового експорту. Поряд з цим 1/3 експорту припадає на їх внутрішньокорпоративний оборот.

Близько 3/4 міжнародної торгівлі здійснюється промислово розвиненими країнами (США, Японією, країнами Європейського Союзу). Значна частина їх товарообороту припадає на їх взаємну торгівлю. Важливим регіоном міжнародної торгівлі є Західна Європа (понад 45 % всього міжнародного товарообороту).

Основними торговельними партнерами країн, що розвиваються, залишаються розвинені країни. На них у середньому припадає близько 70 % їх зовнішньоторговельного товарообороту. Країни, що останніми роками розвиваються, приділяють велику увагу розширенню взаємного економічного співробітництва, розгортається діяльність їх інтеграційних угруповань. Нині на частку їх взаємної торгівлі припадає близько 24 % їх зовнішнього товарообороту.

Зростання міжнародної торгівлі пов'язане з лібералізацією торгово-політичного режиму у відносинах між країнами, а також з появою міжнародних організацій, що сприяють торгівельному обміну;

– *міжнародного менеджменту* – системи управління зовнішньоекономічною діяльністю підприємства. Організація, планування, координація, регулювання, мотивація і контроль належать до загальних функцій управління. Спеціалізовані функції охоплюють матеріально-технічне постачання, оперативне управління виробничим процесом, управління якістю, управління персоналом, маркетинг, управління фінансами, логістику, контролінг.

Міжнародний менеджмент означає також систему наукових поглядів і положень, які відображають об'єктивні закони управління зовнішньоекономічною діяльністю. Ця система існує разом з іншими розділами теорії менеджменту: фінансовим, інноваційним, проектним, стратегічним та ін.

Інструментарієм міжнародного менеджменту є сукупність конкретних методів і прийомів у роботі менеджера, які охоплюють вивчення зовнішніх ринків, вибір зарубіжних контрагентів, підготовку й проведення ділових переговорів, укладення зовнішньоторгівельного контракту, фінансово-розрахункові відносини та страхування, транспортування і зберігання товару, організацію реклами й збуту тощо.

Міжнаціональні компанії створюються з метою збільшення масштабів виробництва і тим самим підсилення позицій в світовій конкуренції, розширення внутрішніх коопераційних зв'язків, поліпшення вихідних позицій для господарської присутності на ринках третіх країн, об'єднання науково-технічних потенціалів тощо. В даному випадку особливості контролю полягають, перш за все, в області створення суб'єктів контролю та визначення її об'єктів, не говорячи про методику контролю.

За останні роки розвитку ринкової економіки спостерігаються зростаючі тенденції до стандартизації бухгалтерського обліку та уніфікації його основних положень у міжнародному масштабі. Це проявляється в результаті розвитку грошового ринку, із рухом капіталу як в економіці України, так і світовому масштабі, а також виникненні міжнародних корпорацій і складних господарських (економічних) структур. Все це викликає відповідні зміни в контролі, які теоретично не обґрунтовані.

Наведені вище явища вимагають не лише повної та об'єктивної достовірності даних бухгалтерського обліку й фінансової звітності, але й забезпечення порівнянності облікових даних у часі й просторі, ретельного та об'єктивного господарського контролю за доходами одержаними власниками та їх розподілом. Але тут контроль виходить за межі національної держави.

Сьогодні слід переглянути оцінку структури компанії як першооснови, необхідної при запровадженні СВК, обґрунтування загальних положень ГК на основі дослідження структур промислово-фінансових груп (надалі – ПФГ) і холдингів. Важливим критерієм є також теоретичне обґрунтування впливу структури компанії або групи компаній на визначення цілей і завдань внутрішнього контролю (ВК).

Контроль на мікрорівні, який раніше спрямовувався лише на виявлення порушень законодавства, профілактику фактів привласнення державного майна, виявлення причин відставання бухгалтерського обліку та попередження приписок у звітності, в нових умовах в Україні направлений лише на перевірку достовірності фінансової звітності. Практично стан бухгалтерського обліку на підприємстві нікого не цікавить. Більшість науковців з контролю ведуть лише розмови про фінансову звітність. Тільки не зрозуміло, де і звідки вона береться? Чи є вона достовірною?

Багато науковців тлумачать термін "внутрішній контроль" як заходи, які вживаються підприємством з метою попередження шахрайства з боку працівників. Це усталене трактування західних фахівців. Насправді, такі функції є лише частиною внутрішнього контролю. У широкому розумінні,

структура внутрішнього контролю підприємства (яку також називають системою внутрішнього контролю) складається з відповідних правил і процедур, встановлених для обґрунтування впевненості, що відповідні цілі підприємства будуть досягнуті. Поняття обґрунтування впевненості означає, що жодна структура не є ідеальною і витрати на здійснення внутрішнього контролю підприємства не повинні перевищувати очікуваних вигод. Ці вигоди передбачають, що СВК забезпечить:

1) збереження активів підприємства від розтрат, шахрайства та неефективного використання;

2) сприяння достовірному та надійному веденню бухгалтерському обліку;

3) підтримку та вимірювання ступеня дотримання всіма працюючими політики підприємства;

4) можливість оперативно оцінювати ефективність діяльності підприємства та ухвалювати відповідні управлінські рішення.

У вузькому значенні, внутрішній контроль або контроль на мікрорівні – це сукупність заходів, які дають управлінському персоналу підстави стверджувати, що все функціонує так як і повинно бути, тобто як планувалося чи передбачалося.

Внутрішній контроль далеко виходить за межі бухгалтерських і фінансових функцій: сферою його дії є діяльність всього підприємства та стосується усіх видів і напрямів роботи. Він включає методи, за допомогою яких топ-менеджмент делегує повноваження та розподіляє обов'язки за такими функціями, як придбання, виробництво, реалізація, розподіл доходів, соціальний захист працюючих, бухгалтерський облік та організація фінансів. Внутрішній контроль також включає програму формування, перевірки та надання різним внутрішнім структурам результатів перевірки, що дозволяють керівникам здійснювати оперативний контроль різних видів діяльності й функцій, які є основою функціонування великих підприємств. Для перевірки використання бюджетних коштів, дотримання виробничих стандартів, роботи експертних лабораторій, аналізу витрат часу, плінності і програм підготовки працівників залучаються інженери та ряд інших фахівців, які взагалі не пов'язані з обліковою та фінансовою діяльністю. Всі ці методи є частиною механізму, який називають системою внутрішнього контролю.

Широке поняття макроконтролю є досить важливим, якщо він розглядається як тип (захисник) діяльності великого національного підприємства. Внутрішній контроль розвивався як життєво важливий метод надання впевненості управління щодо ефективного функціонування підприємства. Так як внутрішній контроль отримав велике значення на великих підприємствах, тому більша частина публікацій в економічній літературі представляється з позиції великих корпорацій.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Створення транснаціональних монополій та формування мультигалузових монополій, відокремлення власності від конкретної країни, а власника від управління власністю, розвиток та удосконалення корпоративних стосунків, інтеграція підприємства² змінили сьогодні наші уявлення про систему контролю, його теорію та методологію.

Сьогодні слід заново та з новими підходами осмислити теорію та методологію контролю у зв'язку зі змінами в економіці національних держав та суб'єктах їх господарювання. Слід теоретично обґрунтувати діяльність суб'єктів контролю національних держав, можливість їх виходу за межі своїх країн, а звідси, відпрацювати систему об'єктів контролю на національному та міжнаціональному рівнях, окреслити предмет контролю, його структуру. Тільки на цій підставі можна обґрунтувати закони та закономірності, наукові принципи й категорії контролю, тобто кістяк науки про господарський контроль.

Сучасна наука контролю розвивається в напрямі синтезу її окремих галузей, інтеграції їх концептуальних

² Інтеграція (від латин. *integratio* – відновлення, заповнення) розглядається як "організаційно-економічне злиття двох або більше елементів (компонентів, частин) в єдине ціле, набуваюча порівняно з арифметичним складанням частин вища якість", "взаємопов'язане, взаємне з'єднання в єдине ціле і відповідний процес, встановлення таких зв'язків, зближення, об'єднання організацій".

положень, на основі яких формуються нові наукові напрями, які дозволяють створити адекватним потребам ринкових відносин методологічне забезпечення і відповідні умови для практичної реалізації методик, що існують та розробляються. Взаємне проникнення фундаментальних, економічних та прикладних знань на основі уніфікації системи загальнонаукових і спеціальних методів дослідження сприяє прогресу розвитку науки господарського контролю, зокрема, збагачуючи при цьому практичну діяльність контролерів.

Існуючі точки зору українських та зарубіжних вчених щодо сутності змісту й предметної області сучасної загальної теорії контролю в значній мірі схожі і водночас відмінні. Значна кількість вчених вважає, що сучасна діяльність контролерів спрямована передусім на реалізацію фінансового контролю історичної інформаційної складової і при цьому не призначена для вивчення стратегічних перспектив розвитку суб'єктів господарювання. Тому основна частина аспектів контролю, що обговорюється і розробляються в сучасній науковій діяльності, стосується організації і загальної методики проведення внутрішнього контролю, забуваючи про систему макроконтролю.

У свою чергу, вчені необґрунтовано зупинили дослідження, які проводилися на ранніх етапах становлення господарського контролю, пов'язані з таким напрямом контролерської діяльності, як ревізія, що орієнтована в більшій мірі на констатацію вже здійснених подій. Контроль слід спрямовувати на відслідковування ефективності поточного функціонування та стратегічної перспективи розвитку будь-якої економічної системи господарювання, включаючи галузь, великий комплекс.

Дослідження показують, що існуючі в сучасній науковій літературі визначення контролю відрізняються лише за формою викладення його сутності та предмету. Разом з тим, відсутність єдності в трактуванні поняття різними авторами, хоча і закономірно, проте призводить до того, що до теперішнього часу як в зарубіжній, так і українській економічній літературі не сформована його цілісна та загальноприйнята концепція, яка визначає особливості як змісту, так і предметної області цього напрямку діяльності.

У даний час (після переходу на ринкові умови господарювання) контроль повинен розглядатися з іншої точки зору – через призму ринкового господарювання, яке охоплює міжнародний характер дій. Для виживання в ринкових умовах у вітчизняних товаровиробників повинен переважати контроль на мікрорівні, але й не можна забувати про реальну діючу систему макроконтролю.

Контроль у будь-якій країні світу здійснюється на двох рівнях:

а) контроль на макрорівні – це вчення про загальний рівень національного контролю наявності та руху багатства, виробництва, зайнятості населення, безробіття, інфляції, цін, грошового обігу. Макроконтроль має справу з властивостями всієї економічної системи як єдиного цілого, економічного життя в широкому розумінні. Його об'єктами є майно та все багатство суспільства, темпи й фактори економічного зростання країни. Макроконтроль як теорія вивчає вплив контролю як цілого на всі елементи економіки та спрямований на вирішення таких народногосподарських проблем, як боротьба з інфляцією, безробіттям, стимулювання економічної активності, соціальний захист населення. Макроконтроль охоплює баланси міжнародних розрахунків, тобто співвідношення всіх грошових вимог і зобов'язань, надходжень і платежів однієї країни у відношенні до інших країн. Основні види таких балансів: розрахунковий, платіжний, міжнародної заборгованості, торговельний (зовнішньоторговельний), послуг і некомерційних платежів. Ось далеко неповний склад об'єктів контролю на макрорівні. Історично макроконтроль передував мікроконтролю. Це притаманно для колишнього СРСР;

б) контроль на мікрорівні – це знання про методи контролю економічних процесів на рівні окремого підприємства. В економічній літературі мікроконтроль характеризується неоднозначно. Деякі економісти вважають,

що мікроконтроль має справу з окремими підприємствами, ухваленням рішень, мотивами поведінки підприємців. Згідно з таким підходом, мікроконтроль – це справа конкретного бізнесмена. Інше трактування передбачає предметом мікроконтролю вивчення проблем не тільки окремого підприємства, але й галузі, а також питання використання ресурсів, конкретних цін, товарів і послуг.

Своєчасний контроль фінансового стану підприємства є одним з найважливіших інструментів прийняття адекватного управлінського рішення та дозволяє врахувати і запобігти його можливим негативним наслідкам. Якісно розраховані результати діагностики необхідні всім комерційним організаціям, на якому б етапі свого життєвого циклу, а також етапі циклу конкурентної переваги своїх товарів (робіт, послуг) вони не перебували.

Передкризовим й кризовим підприємствам результати контролю фінансового стану й оцінки платоспроможності дозволяють своєчасно вжити заходів щодо захисту своїх активів і відновлення платоспроможності.

Теорія сучасного мікроконтролю (є складовою загальної теорії ГК) складається з чотирьох відносно самостійних частин. Перша частина – це контроль кругообороту капіталу. У другій частині аналізується стан збереження майна, власника, насамперед, з погляду вивчення поведінки окремого підприємства та формування його витрат у конкретних ринкових умовах. Третя частина присвячена аналізу стану соціального захисту й пропозиціям щодо його покращання залежно від різних форм господарювання. У четвертій частині теорії мікроконтролю аналізуються прибутки й збитки, фактори виробництва, правильність прийняття управлінських рішень.

Мікроконтроль дає уявлення про рух індивідуальних цін і має справу зі складною системою зв'язків, що називається ринковим механізмом. Він розглядає проблеми витрат, результатів, корисності, вартості й ціни в тому вигляді, в якому вони формуються в безпосередньому процесі виробництва, в актах обміну на ринку. Такий контроль охоплює зовнішньоекономічний потенціал підприємства, тобто можливості ефективного виходу виробничо-господарської одиниці на зовнішній ринок (конкурентоспроможна на світовому ринку продукція, сучасне високотехнологічне обладнання, висококваліфікована робоча сила, компетентний менеджмент, безперебійний і якісний рівень постачання, вигідне територіальне розташування підприємства, наявність необхідних ресурсів). Сюди належать як внутрішні (експортні мита, внутрішні транспортні тарифи), так і зовнішні фактори (характер і інтенсивність конкуренції, курс національної валюти у відношенні до світових валют тощо) Все це впливає на успішність реалізації зовнішньоекономічного потенціалу підприємства.

Список використаної літератури:

1. *Анисимов А.А.* Финансовый контроль в капиталистических странах / А.А. Анисимов. – М.: "Финансы", 1996.
2. *Базылев Н.И.* Курс макроэкономики в таблицах и схемах: учеб. пособие / Н.И. Базылев, М.Н. Базылева. – Минск: Современная школа, 2010. – 144 с.
3. *Бутинец Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Учебное пособие для студентов сельскохозяйственных вузов. – К.: Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.
4. *Вейцман Н.Р.* Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958.
5. *Вознесенский Э.А.* Внутрихозяйственный контроль на предприятии. – Л.: 1967.
6. *Вознесенский Э.А.* Финансовый контроль в СССР. – М.: "Юридическая литература", 1973.
7. *Старостина А.О.* Економіка зарубіжних країн: навч. посіб. / А.О. Старостина, А.О. Длігач, Н.В. Богомаз. – К.: Знання, 2009. – 454 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри

бухгалтерського обліку і контролю Житомирського
державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– проблемні питання внутрішнього контролю на
підприємстві

