

## ОБ'ЄКТИ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

*Стаття присвячена дослідженню трактування змісту об'єктів контролю і з'ясування взаємозв'язків між ними*

**Постановка проблеми.** Формування ринкових відносин в Україні не могло не позначитися на теоретичних дослідженнях у галузі контролю. Останнім часом спеціальна література демонструє певний безлад у визначенні об'єктів контролю. Так, різні автори пропонують неоднозначні трактування одних і тих же об'єктів контролю, при цьому їх ототожнюють з суб'єктом або предметом або навіть з аудитом.

Об'єкти контролю – це ті феномени та їх зв'язки, які вивчає дана наука. В економічній літературі немає єдиного розуміння тих феноменів, які виступають об'єктами вивчення науки господарського контролю та практики його здійснення. На жаль, в економічній літературі радянського періоду об'єкти контролю практично не розглядались.

**Аналіз останніх досліджень.** Вагомий внесок у розв'язання проблеми, що розглядається зробили такі вітчизняні вчені як А.В. Бодюк, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, О. Герасименко, Б. Карпінський, С. Ковальчук, Н.В. Лапухін, В.І. Подольський, В.А. Полторадня, О. Романенко, Б.Н. Соколов та ін. Значну увагу приділяють дослідженням категорій контролю і зарубіжні науковці, зокрема, Г. Манків, Р. Мертон, Ф. Мишкін, Г. Дж. Шиназі.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Результати проведених досліджень переконують в тому, що сьогодні серед науковців немає однаковості у визначенні об'єктів контролю і в розумінні їх складових. Більшість вітчизняних науковців з'ясовують сутність об'єктів через зовнішню та організаційну будову системи контролю. Такий підхід, на наш погляд, зумовлений тим, що теоретичні засади системи контролю розглядаються, у першу чергу, в контексті категорії “суб'єкт контролю” як сукупність відносин контролю держави, у зв'язку з розподілом і перерозподілом контрольно-ревізійних функцій різних інститутів по відношенню до підприємства, а в окремих випадках – і національного багатства, з метою забезпечення збереження ресурсів господарювання та задоволення інших суспільних інтересів і потреб.

З точки зору внутрішньої будови система контролю найчастіше розглядається як сукупність взаємопов'язаних сфер і ланок управління, з уточненням саме їх контрольних особливостей. Таким чином, у розгляді функціонального змісту об'єктів контролю провідна роль відводилась насамперед державним та місцевим фінансам, органам контролю.

Багато економістів, які надають дефініції предмету контролю як науки, не зазначають при цьому його об'єктів. З цього приводу академік С.Г. Струмилін писав: “Наука без об'єкту, взагалі кажучи, не існує. Безпредметне вчення про метод, що ставить конкретні питання: як вивчати невідомо що? – прийшлося би уподібнити казковим завданням: “Піди туди – не знай куди!”... “Знайди те – не знаючи що!” і т.д. [27, с. 86]. Щодо об'єктів контролю ситуація ніби відома, хоча і тут залишається багато дискусійних питань.

Термін “об'єкт” походить від пізньолатинського “objectum” – предмет; те, що протистоїть суб'єкту в його наочно-практичній і пізнавальній діяльності [3, с. 259]. Звідси, можна вважати, що термін “об'єкт” вживається рівнозначно поняттю “предмет”, проте в господарському контролі в них слід вкладати неоднаковий обсяг змісту.

“Поняття “об'єкт”, – стверджує С.В. Гушко, – походить від латинського “objicere” – “кидаю вперед, протиставляю”. Об'єкт не просто відповідає об'єктивній реальності, а виступає як взаємодія з суб'єктом її частини. Об'єктом є конкурентний господарюючий об'єкт [10, с. 86]. Тут не все зрозуміло: як об'єкт контролю може бути об'єктом господарювання. Такі “наукові” нісенітниці вносять непорозуміння в науку, дезорганізують практику. Тут чітко прослідковується система лише зовнішнього державного контролю. Але у сучасному господарюванні це не так. Основу тут становить внутрішня система контролю.

Автор вважає, що категорія “об’єкт” має в своїй основі категорію “об’єктивність”, тобто “незалежний від чия-небудь волі, можливостей, неупереджений і безпристрасний”. Будь-який об’єкт дослідження – це певна сукупність якостей і відносин, яка існує об’єктивно, незалежно від дослідника, але ним відображається. Об’єкт – це те, що існує поза нами і незалежно від нашої свідомості, явище зовнішнього світу. Це явище, предмет, на який направлена чия-небудь діяльність. У нашому випадку – це діяльність науковця або контролера. Вони практично однаково досліджують об’єкт, але кожен це робить по-своєму, виконуючи при цьому поставлене завдання.

Кант стверджував, що об’єкт пізнання починається з процесу пізнання і закінчується ним. У філософії об’єкт визначається як те, що протистоїть суб’єкту в його наочно-практичній і пізнавальній діяльності. Об’єкт не тотожний об’єктивній реальності, а виступає як та її частина, яка знаходиться у взаємодії з суб’єктом [19, с. 24]

Найменшу зміну розвитку економічної думки в історії зазнала об’єктність господарського контролю. Разом з тим суб’єктність контролю і їх цілі змінювалися досить часто. Особливо це відчувалось в радянський період, коли влада хотіла контролювати все і всіх, створюючи все нові та нові суб’єкти державного та громадського контролю.

Як же насправді науковці визначають об’єкти господарського контролю? У колишній Росії, тобто до революції 1917 р. ця проблема розглядалась так:

Сей Л. [1894 р.]: “Найважливіше на підприємстві – бути упевненим, що твоє добро не буде розкрадено” [28, с. 139].

Руссиян І.П. [1900 р.]: “Контроль, взагалі, має значення перевірки; перевірки не тільки відомостей бухгалтерського обліку, але й фактичного руху цінностей” [22, с. 252].

У колишньому радянському союзі об’єкти контролю розглядали такі науковці:

Полторадня В.А. [1967 р.]: “Об’єктами контролю є всі види діяльності підприємств, організацій, установ і їх посадовців” [21, с. 25].

Вайнштейн Е.Г. [1974 р.]: “До об’єктів контролю в банках відносить здійснювані ними операції, облік і господарську діяльність самих банків” [9, с. 3].

Проф. Ф.Ф. Бутинець [1976 р.]: “Найбільш істотні і характерні складові предмета господарського контролю, що відносяться до сфери матеріального виробництва, носять назву об’єктів господарського контролю [8, с. 53].

Проф. Н.В. Кужельний [1985 р.]: “Під об’єктами контролю як функції управління слід розуміти предмети, господарські процеси, явища, посадових і матеріально-відповідальних осіб і тому подібне, на яких направлена діяльність перевіряючих” [12, с. 7-8].

Проф. Островський О.М. та проф. Кашаєв А.Н. [1988 р.]: “Об’єктами бухгалтерського контролю є засоби, їх джерела, господарські процеси... Об’єктом бухгалтерського контролю також є і організація самого бухгалтерського обліку” [20, с. 45].

Лапухін Н.В. та Подольський В.І. [1989 р.] стверджували: “У системі управління виробництвом в об’єднанні об’єктами контролю є підприємства, цехи, ділянки, бригади; всередині цих ланок – окремі виробництва, пов’язанні з їх діяльністю, технологічні і господарські операції” [14, с. 11].

У сучасній економічній науці об’єкти контролю знайшли своє місце у дослідженнях Бодюка А.В. та Ф.Ф. Бутинця.

Бодюк А.В. [2004 р.]: “Об’єктами економічного контролю залежно від структури, можуть бути загальноекономічні, конкретні фінансово-господарські та іншого виду системи макро- чи мікрорівня, або їх окремі структурні елементи. Ці системи у процесі діяльності, до речі, можуть трансформуватися, ліквідуватися тощо, що також розширює поле економічного контролю” [2, с. 393].

Проф. Ф.Ф. Бутинець до об’єктів контролю відносить: основні виробничі фонди; оборотні виробничі фонди; готову продукцію, товари; резерви і запаси; праця як джерело національного багатства і об’єкт господарського контролю; природні ресурси як джерело національного багатства і об’єкт господарського контролю; сукупний суспільний продукт як джерело відтворення національного багатства і об’єкт господарського контролю; особисте майно населення як особливий об’єкт господарського контролю [8, с. 56-64].

*Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю:  
проблеми визначення*

Безперечно, вся господарська діяльність кожного підрозділу суб'єкта господарювання підлягає контролю. Тут контроль охоплює всі без винятку процеси, які здійснюються постійно і систематично. Але держава здійснює контроль окремих сторін використання підприємствами національного багатства в процесі створення суспільного продукту – сплату податків, дотримання законності у веденні бізнесу, соціальний захист працюючих тощо.

Незважаючи на розбіжності в розумінні зазначених категорій, усі автори схиляються до думки, що провідну роль у системі господарювання відіграватимуть ресурси суб'єктів господарювання, оскільки саме вони обслуговують створення ВВП як основного джерела фінансових ресурсів, а також майно власника. Другорядне місце відводиться стану бухгалтерського обліку, що розглядається або як сфера, або як ланка системи господарювання.

В основі виділення сфери найчастіше лежить відповідний рівень економічної системи; на рівні мікроекономіки переважно розглядаються ресурси суб'єктів господарювання, на рівні макроекономіки – додержання державної дисципліни. У межах кожної сфери формуються відповідні ланки системи.

Численні та різноманітні об'єкти господарського контролю проф.Ф.Ф.Бутинець запропонував об'єднати в дві великі групи: національне багатство і джерела його відтворення [8]. У 70-ті роки ХХ ст. це дійсно було актуальним, сьогодні в цьому немає потреби.

Господарський контроль з моменту його виникнення в найзагальнішому буденному сенсі цього слова є мистецтво нагляду за реальним станом господарювання. Функціонування системи контролю зосереджуються на раціональному використанні та збереженні ресурсів власника з метою отримання прибутку та для задоволення людських потреб.

У табл. 1 згруповано та узагальнено об'єкти наукових досліджень, які були запропоновані українськими авторами кандидатських дисертацій з питань внутрішнього контролю.

**Таблиця 1.** Об'єкти наукового дослідження з проблеми внутрішнього контролю, запропоновані в українських кандидатських дисертаціях

№ з/п	Об'єкт дослідження	Автор, рік захисту												
		Ткаченко А.М., 1999 р. [29, с. 3]	Соколюк Р.Б., 2000 р. [26, с. 4]	Кузик Н.П., 2004 р. [13, с. 4]	Боцян Т.В., 2005 р. [5, с. 3]	Акентьєва О.Б., 2006 р. [1, с. 4]	Максімова В.Ф., 2006 р. [16, с. 4]	Саченко С.І., 2006 р. [24, с. 4]	Фоміна Т.В., 2007 р. [30, с. 3]	Борисенко М.В., 2008 р. [4, с. 5]	Сагайдак Р.А., 2008 р. [23, с. 4]	Щегольова С.В., 2008 р. [31, с. 4]	Яровенко Г.М., 2008 р. [33, с. 4]	Михалевич С.Г., 2009 р. [18, с. 4]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	Підприємства споживчої кооперації	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Промислові підприємства	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3	СВК* в акціонерних товариствах	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
4	Інформація про господарські процеси	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	Комплекс економічних відносин	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
6	СВК* на промислових підприємствах	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
7	Виробничі витрати	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
8	СВК* на підприємствах олійножирової галузі	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
9	Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах роздрібною мережі аптек	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
10	СВК* на сільськогосподарських підприємствах	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
11	Процес управління витратами	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
12	Фінансові потоки підприємств	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
13	Методика та організація обліку і внутрішнього контролю виробничих запасів вітчизняних швейних підприємств	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+

Не можна аналізувати об'єкти наукових досліджень не з'ясувавши їх сутності. Отож, відповідно до тлумачних словників об'єкт (лат. *objectus* – предмет) – матеріальний предмет пізнання і практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього відображення, тощо. Об'єктом пізнання прийнято вважати та називати те, на що спрямована пізнавальна діяльність дослідника, процес або явище, яке породжує проблемну ситуацію, обрану для дослідження. Відповідно, це та сукупність зв'язків, відношень та властивостей, яка існує об'єктивно в теорії і на практиці та виступає джерелом необхідної для дослідника інформації. Неправильно визначений об'єкт дослідження призводить до помилкових висновків, практично нічого не дає науці.

Чому в нас сьогодні практично відсутні методики контролю процесу придбання, виробництва, продажу чи розподілу фінансових результатів? Тому що науковці не розуміють об'єкт дослідження, а від цього немає користі в науці, і як наслідок страждає практика.

Аналіз об'єктів наукових досліджень кандидатських дисертаційних робіт показав, що в шести роботах об'єктом дослідження визначено систему внутрішнього контролю на підприємствах різних видів.

Таким чином, вдалось з'ясувати, що при написанні кандидатських дисертацій з проблем внутрішнього контролю автори виділяють різні об'єкти дослідження. Це зумовлено тим, що наукова робота передбачає розробку теоретичних та практичних нововведень, що ілюструють особистий внесок здобувача в науку, тому, обираючи об'єкт досліджень, автори намагаються обрати саме ту галузь, яка потребує найбільших вдосконалень або є взагалі найменш дослідженою.

Об'єктом дослідження може бути організація системи внутрішнього контролю в певній галузі, де можна виявити недоліки в організації та запропонувати шляхи їх подолання.

Хіба може бути об'єктом дослідження науки контролю промислові підприємства або підприємства споживчої кооперації? Основна категорія контролю – це "відхилення". Тому і дослідник, і контролер вивчають відхилення, які виникають у процесі господарської діяльності, тобто кругообороту капіталу.

Об'єктом дослідження науки контролю є те, на що спрямований сам процес пізнання, тобто пізнавальна діяльність, що існує поза свідомістю людини і незалежно від неї. Об'єктами дослідження контролю і практики його здійснення є економічні та соціальні результати діяльності фірми, тобто її майно, а також його наявність та безперервний рух, іншими словами, кругооборот капіталу.

\* СВК – система внутрішнього контролю

Причиною появи категорії "об'єкт" є обмеженість свідомості людини, закладена у формах і методах отримання інформації. Людина не може охопити поглядом весь горизонт, не може побачити відразу багато спектрів частот (ультрафіолетовий, інфрачервоний спектр), не може чути ультразвук і багато ще іншого. Одна людина не може спостерігати і усвідомлювати процеси, за тривалістю, що перевищують час активного життя.

На нашу думку, об'єкт наукового дослідження – це кругооборот капіталу в цілому або його частина, суть, що володіє набором стійких фізичних ознак, має структуру і є результатом взаємодії групи елементів даної структури. Але кругооборот капіталу розглядається зі своєї особливої сторони – виявлення відхилень від заданих параметрів.

Один і той же об'єкт науки може бути предметом дослідження різних наук. Для кожного об'єкту можна виділяти декілька предметів пізнання. Наприклад, всі суспільні науки пізнають один об'єкт – суспільство, але мають різні предмети: політична економіка – систему виробничих відносин; економічна статистика – кількісну сторону економічних явищ; бухгалтерський облік – діяльність суб'єктів господарювання і так далі. Сформулюємо основні ознаки об'єкту:

- об'єкт наукового дослідження існував раніше або виник у процесі еволюції всесвіту, розвитку свідомості;

- об'єкт має внутрішню побудову – структуру. Відсутність структури підтверджує, що по даному явищу або сутності науковій дослідження на даному етапі розвитку людства вести ще зарано. Їх треба приймати як аксіому, як дар зверху;

- кількість елементів у структурі будь-якого об'єкту нескінченно;

- кількість ідентифікованих людиною елементів в конкретному об'єкті наукового дослідження залежить від ступеня вивчення даного об'єкту;

- свідомість людини є часткою Всесвіту і, відповідно, об'єктом наукового дослідження;

- об'єкт є складовою частиною буття, виділеною дослідником.

Наукові дослідження, що проводяться, вже визначили та дозволили сформулювати велику кількість об'єктів наукового дослідження. Ці об'єкти активно досліджуються у різних аспектах і здається, що вивчені вони достатньо детально. Як правило, молоді дослідники об'єктом дослідження приймають об'єкт, який був визначений раніше – традиційний об'єкт.

Об'єкт дослідження в контролі – факт господарського життя, процеси або явища, що породжують для людини або суспільства проблемну ситуацію, ті що формують потребу в науковому дослідженні. Це не означає, що даних фактів не було раніше. Це в основному – питання організації системи внутрішнього контролю. Вони об'єктивно існували, проте до певного часу дані явища сприймалися людиною як догма, тобто як нез'ясовні і непізнавані явища, хаос, вивчати які неможливо, шкідливо і непотрібно. Обмеженість мислення, недосконалість наукового інструментарію, а також незнання практики контролю та логічні обмеження людини на багато років приводять до існування непізнаваних явищ – відсутність методик здійснення реального контролю за збереженням майна власника

Одним з важливих критеріїв для віднесення суті до категорії "об'єкт", є визнання наявності у неї ознак структури, складових частин. Під структурою об'єкту розуміється наявність складових частин, що перебувають у взаємозв'язку і мають певне взаєморозташування або ієрархію. Якщо в даний час даній суті або явищу не знаходять пояснення, то їх визнавали неподільною, унітарною. Неподільна і непізнавана суть не є об'єктами дослідження, вони стають для людини догмою. Так сталося сьогодні з методикою контролю і особливо це проявляється у системі внутрішнього контролю.

Наступним етапом є ідентифікація об'єкту. Цей етап можливий лише тоді, коли в процесі вивчення ознак і властивостей дослідник дійшов до одного з наступних висновків:

- виділена область має певну структуру, і елементи структури можуть бути предметами наукового дослідження;

- виділена область має сукупність ознак і властивостей, проте виділити структуру на даному етапі розвитку науки не можливо. При цьому наукові дослідження можуть продовжуватися, проте предметами дослідження є ознаки і властивості певної області.

Господарський контроль – це висококваліфікована праця найбільш підготовлених фахівців, особливо в умовах умисних дій фахівців підприємства із фальсифікації, викривлення об'єктивної інформації. Тут приховують безгосподарність, марнотратство, розбазарювання, розкрадання тощо.

Вибір конкретного об'єкта наукового дослідження в контролі – це результат формулювання відповідної проблеми. Ним може бути соціально-економічний процес, галузь економічної діяльності, будь-які економічні відносини в державі, що породжують проблемні господарські ситуації. Що стосується практичної сторони здійснення контролю на конкретному господарюючому суб'єкті, то тут дещо інші підходи до об'єктів контролю. Знову повернемося до 1890 років – “щоб твоє добро не було розкрадено” – Л. Сей. А сьогодні щось змінилось на наших фірмах? Ні. Контроль повинен забезпечити раціональне використання ресурсів, їх збереження та примноження.

На всіх історичних етапах об'єктність контролю – це наявність та рух засобів виробництва (майна власника), господарська діяльність підприємств. Починаючи з XVI століття об'єктом контролю була господарююча одиниця та її діяльність. Господарча одиниця це об'єкт зовнішнього контролю, на рівні підприємства – це кругооборот капіталу.

“З погляду підлеглості об'єктів контроль, писав Н.В. Лапухін, – буває відомчий і позавідомчий. Відомчий контроль здійснюється безпосередньо організацією, в підпорядкуванні якої знаходиться контрольований об'єкт (що проводиться міністерством, виробничим об'єднанням, підприємством). Позавідомчий контроль – це зовнішній контроль по відношенню до об'єктів його контролю (що проводиться держінспекціями, банками, іншими фінансовими органами і ін.)” [14, с. 12].

Контроль, як економічна категорія і об'єкт наукового дослідження, завжди конкретний. Він має певні види, серед яких ми можемо виділити: міждержавний, державний, адміністративний, судовий, господарський, технологічний, екологічний, соціальний та інші. Особливими напрямками контролю в рамках держави виступає контроль за посиленням економічної концентрації (антимонопольний контроль), контроль за інсайдинговою інформацією, контроль за рівнем концентрації державної і адміністративної влади, контроль за афелійованими особами та інші. Кожен з видів контролю має наступні обов'язкові елементи: суб'єкт; об'єкт; предмет; ціль; завдання; принципи; методи; техніку і технологію; процес здійснення.

Розкриття змісту господарського контролю слід починати з наявного майна підприємства як економічної категорії, його руху, використання. При іншому підході суть контролю буде лише проголошуватись, а не доводитись, залежності – називатися, але не розкриватися.

На підприємстві об'єктами контролю є показники виробництва та реалізації продукції, її собівартість, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів (ступінь використання земельних ресурсів підприємства), фінансові результати, фінансовий стан підприємства тощо.

На підприємствах існує величезна безліч об'єктів контролю, але різних за своїми масштабами і значенням у тій чи іншій сфері. Це різноманітні активи та зобов'язання холдингів, промислово-фінансових груп (ПФГ), трестів, об'єднань, окремих підприємств. Всі об'єкти контролю в тій чи іншій мірі взаємопов'язані і взаємообумовлені. Контроль об'єктів доцільно розрізняти в цілому, тобто всієї корпорації, ПФГ і т.д., контроль її підсистем і контроль елементів (окремих об'єктів). Тільки такий підхід дозволяє розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності та їх цільової орієнтації.

На відокремленому, самостійному, балансовому підприємстві організується система внутрішнього контролю. Об'єкти внутрішнього контролю вибираються відповідно до його цілей. Об'єктами контролю є бізнес-процеси. В залежності від розміру підприємства, його апарату управління і формується система внутрішнього контролю. Але вона повинна бути обов'язковою, якщо там працює навіть 5-10 чол. Без системи внутрішнього контролю підприємство ефективно функціонувати не може.

У ТНК, корпораціях, різного роду асоціаціях, ПФГ також організується система внутрішнього контролю. Тут може застосовуватись ревізія і аудит. Об'єктом контролю, крім бізнес-процесів, виступає бухгалтерська звітність та сама система внутрішнього контролю.

На кожному окремому підприємстві об'єктом внутрішнього контролю є кругооборот капіталу. Методика здійснення контролю на кожному етапі кругообороту має свої особливості. Об'єктом внутрішнього контролю є ризик здійснення господарських операцій, тобто рух наявного на підприємстві майна, що знаходиться на його території, джерел його надходження, створення та розподіл прибутку, тобто кругооборот капіталу.

Оскільки розробниками системи внутрішнього контролю є, як правило, економісти та бухгалтери, вони тяжіють до виділення обліково-економічних об'єктів, що підлягають обов'язковому контролю. Поза увагою внутрішнього контролю залишається досить багато технологічних об'єктів, які випадають з поля зору контролерів. Наприклад, приймання сировини від постачальника за якістю, ведення аналітичного обліку придбаної сировини за кількістю, ціною і якістю, контроль додаткових витрат на якість продукції і т.д.

Перш ніж класифікувати внутрішній контроль в аспекті ієрархічності об'єктів, необхідно надати визначення об'єкту внутрішнього контролю і його предмету. "Об'єкт внутрішнього контролю організації – пише В.В. Бурцев, – це керована ланка системи управління організацією, що сприймає контрольну дію" [6].

Об'єктами внутрішнього контролю організації на думку В.В. Бурцева є:

- людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні та інформаційні ресурси організації;
- засоби і системи інформатизації;
- технічні засоби і системи охорони і захисту матеріальних та інформаційних ресурсів;
- управлінські рішення;
- процеси, що відбуваються в організації або поза нею, якщо вони мають до неї яке-небудь відношення;
- результати функціонування організації;
- аспекти часу.

Як бачимо, тут наводиться досить широкий перелік об'єктів, які підлягають контролю, але всіх їх можна об'єднати під однією назвою "кругооборот капіталу".

Як відмічено вище, завдання контролю формуються за рішенням адміністрації підприємства, є його внутрішньою справою і направлені на здійснення господарської діяльності в межах визначених норм. Господарський контроль практично не зачіпає інтереси зовнішніх партнерів. Проведення аудиту фінансової звітності передбачене законодавством, і його результати цікавлять широке коло як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Контролю підлягають три великі групи об'єктів кругообороту капіталу: процес придбання, виробництва і реалізації залежно від ступеня ризикованих ситуацій: діяльність, яка забезпечує запланований результат в умовах невеликого ризику або його відсутності; діяльність в умовах середнього рівня ризику, яка не приносить ні надмірно високого прибутку, ні великих збитків; діяльність, пов'язана з високим рівнем ризику. Така діяльність може принести великі доходи, але пов'язана з небезпекою не менш значних збитків. Завдання суб'єктів контролю полягає не в тому, щоб повністю уникнути тієї або іншої невизначеності й усунути ризик, а в тому, щоб знизити гостроту ситуацій, передбачити можливі негативні та позитивні наслідки ризикованої діяльності в різних сферах. А це можуть виконувати суб'єкти контролю.

Суб'єкти внутрішнього контролю слід розрізняти наступним чином:

- а) суб'єкти організації системи внутрішнього контролю;
- б) суб'єкти здійснення внутрішнього контролю.

До перших належать: загальні збори, тобто вищий орган управління підприємством, правління та власник. До других, тобто тих, що здійснюють контроль, – правління, наглядова рада, ревізійна комісія, штатні контролери, органи профспілкової організації, весь адміністративно-управлінський персонал компанії та його структурні підрозділи. Все вище назване визначається в розпорядчих документах.

Суб'єкт контролю, за Б.Н. Соколовим, є носієм практичної діяльності щодо здійснення контролю, тобто внутрішній контролер або внутрішній аудитор, а також система внутрішнього аудиту [25, с. 5]. Досить туманне формулювання. Адже спеціальних внутрішніх контролерів чи аудиторів підприємства практично не мають. Вони створюють систему контролю, яка охоплює всі без винятку господарські операції, тобто кругооборот капіталу.

Наближеною до істини вважаємо класифікацію О.А. Магопця, що зображена на рис. 1.

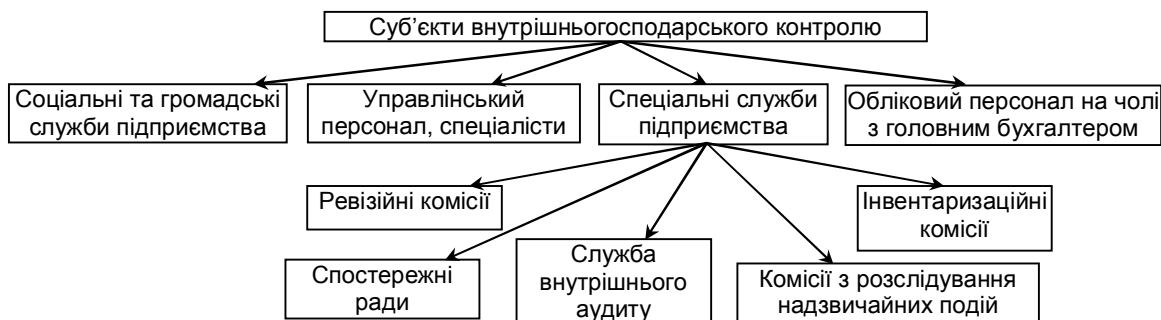


Рис. 1. Суб'єкти внутрішньогосподарського контролю сільськогосподарських підприємств

“Діяльність суб'єктів контролю, – стверджує О.А. Магопець, – повинна здійснюватись на підставі статуту підприємства та Положення про внутрішньогосподарський контроль” [15, с. 312].

Об'єкти контролю процесів господарської діяльності як складові кругообороту капіталу:

1) постачання – починається з придбання основних засобів, сировини і матеріалів та завершується надходженням їх у виробництво;

2) виробництво – охоплює всі операції, починаючи з моменту надходження матеріалів у виробництво і закінчуючи надходженням готової продукції на склад підприємства;

3) реалізація – починається з відвантаження готової продукції і завершується надходженням виручки на розрахунковий рахунок підприємства, яка забезпечує відшкодування витрат і формування чистого доходу;

4) розподіл – починається з моменту надходження виручки і завершується створенням передумов для відновлення процесу виробництва, які знаходять своє відображення в розподілі частини виручки від реалізації на відшкодування матеріальних витрат і відновлення виробничих запасів і таким чином завершуються з початком нового циклу постачання.

Представлення процесу контролю у вигляді кругообороту капіталу (блоків), де об'єктами контролю є ресурси і результати на певній стадії кругообороту дає можливість детальніше прослідкувати всі процеси контролю, що виникають на кожній окремій стадії.

Крім того, блок-матриця структури контролю дає можливість чіткіше виділяти об'єкти контролю, які зображено на рис. 2.

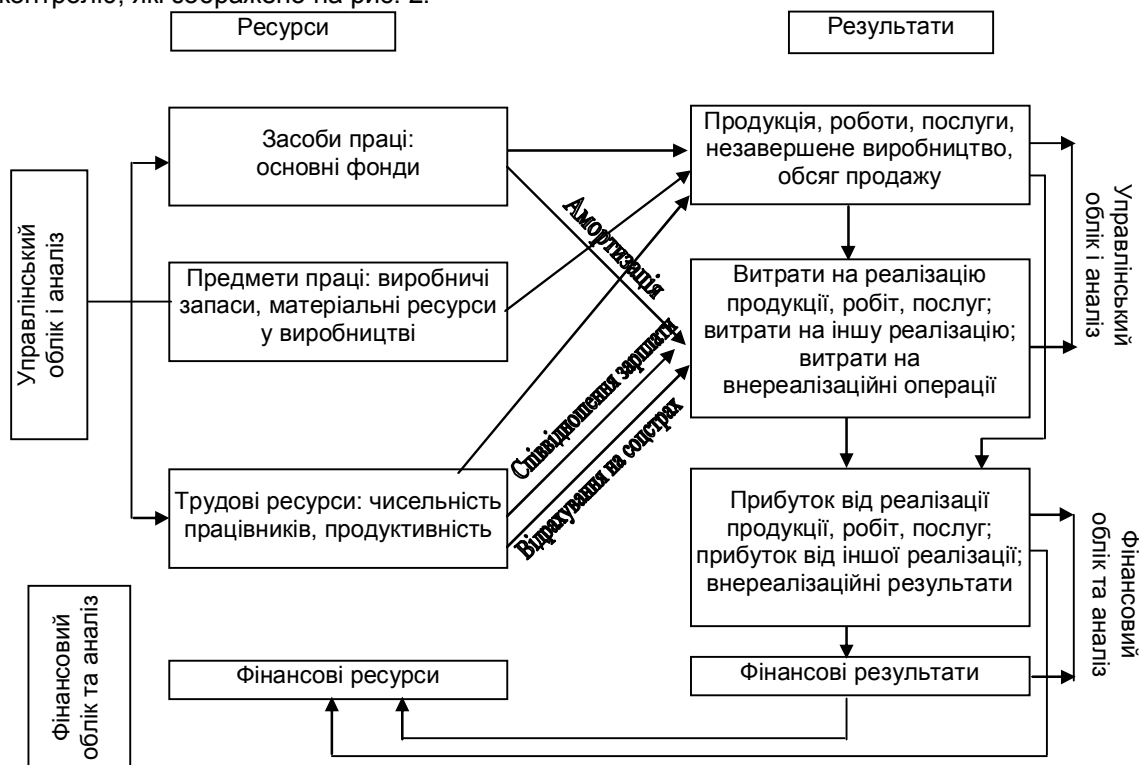


Рис. 2. Об'єкти контролю



На рис. 2 показано, що контроль пов'язаний з дослідженням інформації про рух ресурсів і результативними показниками першого порядку: продукцією та витратами. "Відповідно до принципів бухгалтерського обліку, – пише Е. Лейф, – прийнятих в США і більшості розвинених країн, ресурси розглядаються як "активи". Тому вони мають бути чітко визначені і відокремлені від інших активів. Фірма повинна здійснювати над ними ефективний контроль, що повинне забезпечувати можливість прогнозувати майбутні економічні вигоди від їх використання" [32, с. 90]. Тільки ефективно управляючи ними через систему контролю, можна впливати на формування підсумків другого порядку, тобто на фінансові результати. Об'єкти ж контролю набагато ширші, ніж тільки бухгалтерський облік і аналіз витрат.

У рамках будь-якого підприємства ресурси виробництва беруть участь послідовно в чотирьох процесах, які також виділені як об'єкти контролю (вертикальний розріз структури).

Якщо взяти процеси кругообороту господарської діяльності, то контроль охоплює матеріальні потоки і частково фінансові потоки, починаючи з формування прибутку на стадії процесу реалізації, тобто частково і повністю.

Що таке ресурс? Дане поняття можна проаналізувати виходячи із рис. 3.



Рис. 3. Сутність ресурсу

У Міжнародних стандартах фінансової звітності: "Актив – це ресурс, контрольований організацією, який може бути використаний нею для отримання економічних вигод". Так, ресурсом, з погляду МСФЗ, можна назвати об'єкт, який має наступні умови:

- знаходиться під контролем підприємства;
- здатний створювати економічні вигоди для самого підприємства.

Отже, ресурс, щоб бути таким, повинен "знаходитися під контролем підприємства". Але чи завжди можна з достатнім ступенем впевненості судити про наявність контролю?

Об'єктами контролю на підприємстві є ресурси, результати, прибуток, фінансові потоки і фінансові операції.

Капітал – найважливіший виробничий ресурс та чинник, що визначає ефективність виробництва. Будівлі, обладнання, товари, грошові кошти і інше – все це капітал підприємства. Є різниця між капіталом фізичним і фінансовим. Фізичний капітал складається, наприклад, з будівель, обладнання і незавершеного виробництва, а фінансовий – це грошові кошти, рахунки дебіторів, сплачені аванси і таке тому подібне.

Розглянемо наступні ресурси виробництва, а саме:

1) засоби праці – будівлі (виробничі, житлові і ін.); споруди і передавальні пристрої (гідротехнічні, трубопроводи, лінії електропередачі і ін.); силові машини і устаткування (теплотехнічне устаткування, комплексні установки); робочі машини (компресорні машини, насоси, підйомно-транспортне устаткування); транспортні засоби (автомобільний транспорт, виробничий транспорт і ін.); вимірювальні прилади (прилади для електричних і магнітних вимірювань, оптичні, світлові і електронні мікроскопи); інструменти і пристосування (інструмент основної, інструмент допоміжний);

2) предмети праці – паливо (тверде, рідке); енергія (електрична, пара, вода, стисле повітря); сировина і матеріали (основні і допоміжні); запасні частини для ремонтів; тара; малоцінні і швидкозношувані предмети; напівфабрикати (купувальні);

3) трудові ресурси – чисельність працівників підприємства за категоріями, віком, освіті, рівню кваліфікації; рух чисельності; робочий час, його втрати; продуктивність праці в різних вимірниках; фонд заробітної плати, його структура за категоріями; склад фонду заробітної плати, рівень заробітної плати;

фінансові ресурси – готівка в касі, гроші на розрахунковому рахунку, в інших розрахунках; дебіторська, кредиторська заборгованість та інші грошові кошти.

До складу результатів господарської діяльності можна віднести.

1. Продукт праці – готова продукція і роботи промислового характеру на сторону; готова продукція – готові вироби; запасні частини; кооперовані постачання, що відпускаються за межі основної діяльності; напівфабрикати і продукція допоміжних цехів на сторону.

2. Показники ефективності виробництва – собівартість продукції; прибуток і рентабельність.

3. Фінансові операції – цикл операцій, що завершують використання ресурсів на різних стадіях кругообороту. Сюди входять формування власних оборотних коштів, використання позикових коштів, кредиторська заборгованість, фонди економічного стимулювання, статутний капітал, амортизаційні відрахування та інші спеціальні фонди, а також фонди цільового фінансування.

Кардинальна відмінність у розумінні сутності й ролі системи контролю пов'язана з тим, що саме поставлено в центр формування об'єктів контролю. Ми вважаємо, що таким центром є кругообіг капіталу, причому основні вектори руху всіх видів ресурсів спрямовані до певних блоків.

Між управлінням і контролем існують нерозривні зв'язки. Управлінська діяльність спрямована на досягнення об'єктом управління поставленої мети, а контрольна діяльність – на досягнення мети, передбаченої суб'єктом управління.

Синтезуючи розглянуті визначення, можна вивести наступні обов'язкові ознаки господарського контролю.

1. Контролюючий суб'єкт – органи державної влади. Діяльність державних органів здійснюється у межах їх компетенції, перевищення якої є незаконним.

2. Контрольований суб'єкт – підприємства – юридичні і фізичні особи. Сьогодні жоден орган не розглядається як такий, що виключений зі сфери державного контролю.

3. Об'єкт контролю – кругообіг капіталу і пов'язана з ним господарська діяльність контрольованих суб'єктів. Хоча важко уявляти господарську діяльність, не пов'язану з кругообігом капіталу, можливо, якісь конкретні ситуації, що створюють господарську операцію, за якими не існує (наприклад, працівники фабрики виходять на суботник (безкоштовно) для прибирання території). Звичайно, не вся господарська діяльність контролюється державою, а тільки та її частина, яка віднесена законом до області державного контролю.

4. Метою суб'єктів контролю є оцінка дотримання контрольованими суб'єктами норм законодавства держави та самого підприємства.

Наявність, рух і відтворення майна підприємства, тобто весь кругообіг капіталу відображається у системі бухгалтерського обліку, який виступає джерелом господарського контролю. Дії працівників апарату управління втілюються у виробничу діяльність підприємства, вони цілком входять і відображаються в процесах відтворення. Тому, охоплюючи останні, господарський контроль виявляє законність і доцільність дій кожного працівника у сфері господарювання. Тому діяльність апарату управління, як правильно зазначає проф. Ф.Ф. Бутинець, недоцільно виділяти в самостійний об'єкт господарського контролю. [8, с. 65].

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Наукове визначення об'єктів господарського контролю дасть можливість зосередити зусилля учених і практиків на виробленні форм, методів і способів здійснення контролю за наявністю, ефективним використанням та відтворенням національного багатства як основи могутності і розквіту держави.

Підприємство, що діє, – це високоорганізована система, що включає як обов'язкові елементи (на думку економістів-класиків) такі чинники, як землю, капітал і працю. В процесі еволюції суспільства до вказаних чинників додає чинник "інформація", який дозволяє відповісти на питання, що робити підприємству, як робити (за якою технологією) і де реалізувати продукцію? Додамо до вказаних чинників такий суб'єкт як об'єднуючу силу, яка стоїть над всіма перерахованими чинниками, ми формуємо систему, яка є динамічним, тобто що існує в реальному вимірі часу і не допускає повної його зупинки.

В процесі господарювання більш доцільно розглядати контроль як невід'ємну складову всього процесу – кругообіг капіталу – від придбання засобів виробництва до розподілу доходів. Найбільш виправдано визначати контроль як сукупність регулярних і безперервних процесів, за допомогою яких всі зацікавлені сторони в легітимній формі забезпечують ефективне функціонування підприємства.

Контроль може бути охарактеризований як одна з функцій управління, що є системою спостереження і перевірки функціонування керованого об'єкту з метою правильності оцінки і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення ступеня їх реалізації, наявності відхилення і несприятливих ситуацій, про які доцільно своєчасно поінформувати відповідальних посадових осіб.

У межах даної теорії підприємство, що стабільно функціонує, – це короткотермінове поєднання чинників виробництва, результатом діяльності якого є отриманий прибуток. Дії, що управляють, на запобігання негативним проявам з боку зовнішніх і внутрішніх сил необхідні постійно, навіть тоді, коли підприємство діє стійко і стабільно. У рамках виробничого процесу управління і контролю співвідносяться як прискорювач (управління) і гальма (контроль). Можна “розігнати” будь-яке виробництво до високої швидкості (потужності), використовуючи методи адміністративної дії. Але тільки дієвий незалежний контроль за процесом виробництва і реалізацією, тобто за кругооборотом капіталу може підтвердити, що дане виробництво здійснюється відповідно до поставленої мети.

На основі інформації, отриманої від аналізу, здійснюваного в межах контролю, керівник підприємства може при необхідності змінити пропорцію у використанні чинників виробництва і, на цій основі, змінити результативні показники діяльності підприємства. До таких дій можна віднести: зміну розмірів використовуваного капіталу (залучити позиковий капітал або вивести власний капітал з процесу виробництва), зміну технології виробництва (здійснити модернізацію), збільшити або зменшити кількість працівників, змінити ринки закупівель або реалізації продукції і т.п.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Акєнтъєва О.Б.* Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / НАН України; Інститут економіки промисловості / О.Б. Акєнтъєва – Донецьк, 2006. – 20 с.
2. *Бодюк А.В.* Фіскальні аспекти економічного природокористування: [Монографія] / А.В. Бодюк. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 570 с.
3. Большая Советская Энциклопедия, изд. 3, т. 18. – 1974. – 632 с.
4. *Борисенко М.В.* Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Київський національний торговельно-економічний ун-т / М.В. Борисенко. – К., 2008. – 21 с.
5. *Боцян Т.В.* Облік і внутрішній контроль діяльності підприємств в умовах використання комп'ютерних технологій: управлінський аспект: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Т.В. Боцян – К., 2005. – 20 с.
6. *Бурцев В.В.* Оpubліковане в номері: Менеджмент в России и за рубежом / В.В. Бурцев. – № 4. – 2002.
7. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(11) / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 21-42.
8. *Бутынец Ф.Ф.* Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутынец. – К.: 1976. – 108 с.
9. *Вайнштейн Э.Г.* Ревизия и контроль в банках. М.: “Высшая школа”, 1974. – 336 с.
10. *Гушко С.В.* Методологічний та організаційний аспекти обліку, аналізу та аудиту в управлінні підприємств гірничо-металургійного комплексу: монографія / С.В. Гушко. – К.: КНЕУ, 2010 – 332 с.
11. Контроль и ревизия: учебник для сред.проф. образования / под ред. М.В. Мельник; Финансовая академия при правительстве РФ. – М.: Экономисть, 2007. – 254 с.
12. *Кужельный Н.В.* Бухгалтерский учет и его контрольные функции. – М., Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
13. *Кузик Н.П.* Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Національний аграрний ун-т / Н.П. Кузик. – К., 2004. – 19 с.

14. *Лапухин Н.В.* Экономическому контролю – современные технологические решения / Н.В. Лапухин, В.И. Подольский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с.
15. *Магопець О.А.* Організація внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах / О.А. Магопець // Вісник Львівської комерційної академії. – 2004. – Випуск 16. – С. 310-316.
16. *Максімова В.Ф.* Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: Автореф. дис. д-ра екон. наук: 08.06.04 / Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана / В.Ф. Максімова. – К., 2006. – 34 с.
17. *Митрофанов В.М.* Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий. М.: «Финансы», 1971. – 280 с.
18. *Михалевич С.Г.* Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / С.Г. Михалевич. – К., 2009. – 20 с.
19. *Новиков А.М.* Методология образования. Издание второе. – М.: «Эгвес», 2006. – 488 с.
20. *Островский О.М.* О совершенствовании внутрихозяйственного бухгалтерского контроля / О.М. Островский, А.Н. Кашаев // Бухгалтерский учет, 1988. – № 6.
21. *Полторадня В.А.* Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий / В.А. Полторадня. – К.: Киевского университета, 1967.
22. *Руссиян И.П.* Основы счетной науки / И.П. Руссиян // Счетоводство, 1900, № 11-12, 13-14, 17-18, 19-20, 21-22; 1901 г. № 1-2, 3-4; 1902 г. № 1-2, 5-6, 13-14, 21-22, 23-24.
23. *Сагайдак Р.А.* Внутрішній контроль в управлінні сільськогосподарськими підприємствами: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Національний аграрний ун-т / Р.А. Сагайдак. – К., 2008. – 21 с.
24. *Саченко С.І.* Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Тернопільський національний економічний ун-т. / С.І. Саченко. – Т., 2006. – 20 с.
25. *Соколов Б.Н.* Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.
26. *Сокольська Р.Б.* Моделювання та розробка комплексної системи фінансового контролю на промисловому підприємстві: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.02 / Національна металургійна академія України / Р.Б. Сокольська. – Д., 2000. – 21 с.
27. *Струмилин С.Г.* Статистика и экономика. Избранные произведения / С.Г. Струмилин. – Т.И.М.: «Наука», 1964.
28. *Сэй Л.* Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное / Л. Сэй // Счетоводство, 1894, № 10-11, 12-13.
29. *Ткаченко А.М.* Організація контролю в управлінні діяльністю підприємств споживчої кооперації у сучасних умовах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.01 / НАН України; Інститут економіки промисловості / А.М. Ткаченко – Донецьк, 1999. – 22 с.
30. *Фоміна Т.В.* Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Державний вищий навчальний заклад «Одеський держ. економічний ун-т». / Т.В. Фоміна. – О., 2007. – 16 с.
31. *Щеголькова С.В.* Удосконалення організації внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.04 / Східноукраїнський національний ун-т ім. Володимира Даля / С.В. Щеголькова. – Луганськ, 2008. – 18 с.
32. *Эдвинссон Лейф.* Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Эдвинссон Лейф. – М.: ИНФРА-М, 2005. – XX, 248 с.
33. *Яровенко Г.М.* Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України / Г.М. Яровенко. – К., 2008. – 21 с.