

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

В.Ф. МАКСІМОВА

Внутрішній контроль економічної діяльності  
промислового підприємства – системний підхід до  
розвитку

МОНОГРАФІЯ

Одеса 2005

УДК  
ББК  
М 171

Розповсюджувати та тиражувати  
без офіційного дозволу ОДЕУ забороняється

Рецензенти:

М.В. Кужельний, д-р екон. наук, проф.  
(завідувач кафедри бухгалтерського обліку підприємницької діяльності  
Київського національного економічного університету);

О.А. Петрик, д-р екон. наук, проф.  
(кафедра аудиту Київського національного економічного університету);

Г.М. Давидов, канд. екон. наук, проф.  
(завідувач кафедри аудиту та оподаткування Кіровоградського національного технічного  
університету).

Науковий редактор:

Б.І.Валуєв, д-р екон. наук, проф.  
(завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського державного економічного  
університету)

Рекомендовано до друку Вченою радою ОДЕУ  
Протокол № від жовтня 2005 р.

Максімова В.Ф.

Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний  
підхід до розвитку. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – 269 с.

У монографії розглянуто ряд важливих теоретичних питань, проблем методологічного  
характеру, питань методики проведення внутрішнього економічного контролю. На основі  
результатів глибокого аналізу існуючих публікацій сформульовано цілісне наукове  
обґрунтування системності внутрішнього контролю та його значення в управлінні  
підприємством.

Для науковців, викладачів, аспірантів, студентів, керівників підприємств та економістів-  
практиків.

ISBN

В.Ф. Максімова, 2005  
ОДЕУ, 2005

## ЗМІСТ

Розділ 1. Сучасний стан проблеми функціонування цілісної системи внутрішнього контролю

- 1.1. Наукові результати попередників і невирішені питання
  - 1.1. Дискусійні положення
  - 1.1. Стан практики контролю на промислових підприємствах
- Висновки до розділу 1

Розділ 2. Передумови і системний підхід до розвитку внутрішнього контролю

- 2.1. Передумови удосконалення внутрішнього економічного контролю
  - 2.1. Системний підхід до організації внутрішнього економічного контролю
  - 2.1. Визначення понятійного апарату
- Висновки до розділу 2

Розділ 3. Контроль і його місце в управлінні економічними процесами промислового підприємства – теоретичний аспект

- 3.1. Контроль як специфічна функція управління
  - 3.1. Контроль як організаційна система
  - 3.1. Контроль як система методів
- Висновки до розділу 3

Розділ 4. Система об'єктів внутрішнього контролю

- 4.1. Системне уявлення об'єктів контролю
  - 4.1. Класифікаційна модель системи об'єктів внутрішнього економічного контролю
  - 4.1. Процесно-ресурсний підхід до моделювання системи об'єктів внутрішнього контролю
  - 4.1. Система управління як специфічний об'єкт контролю
- Висновки до розділу 4

Розділ 5. Концепція формування цілісної системи внутрішнього контролю

- 5.1. Загальна ідея формування цілісної системи
  - 5.1. Системний підхід до вирішення проблеми цілепокладання
  - 5.1. Закони та принципи формування та функціонування системи
- Висновки до розділу 5

## ПЕРЕДМОВА

Зростає необхідність ефективного управління і адекватного внутрішнього контролю. Якби зміни не відбувались у напрямках і особливостях роботи зовнішніх контролерів, зараз вже є загальноприйнятим, що задачі служби внутрішнього контролю чітко визначені і вона повинна розвиватись паралельно з ростом комп'ютерних інформаційних систем. Мається на увазі широкий діапазон задач за усіма аспектами класичного управління і контролю господарських операцій з ресурсами, кадрами, виробництвом, фінансами, інвестиціями.

Слідом за видатним вченим В.Н.Садовським можна стверджувати, що останнім часом системні ідеї проникли в науку й викликали відповідну позитивну реакцію практично в усьому спектрі сучасних наукових дисциплін. Як сказав свого часу Л.Берталанфі – “Системи повсюду” [181, с.55-56]. Але справа не обмежується лише наукою та науковою діяльністю у власному тлумаченні цього слова: важливу роль відіграють системні принципи в дослідженні проблем організації виробництва та управління.

Автор (ВМ) погоджується з багатьма вченими [168; 181; 187; 192; 223; та ін.], що цей базис закладено в загальній теорії систем Берталанфі [168] – поняття відкритих систем; в концепціях синергетики, теорії управління за “слабкими сигналами” Ансоффа І (Ансофф І. Стратегическое управление: Сокр. пер. с англ. – М.: Экономика, 1989. – 520 с.).

Можна визнати, що у роботах останніх років з економічного контролю також робляться спроби застосування системного підходу, використання його як методологічної бази для системної постановки задач; загальносистемний понятійний апарат став звичним і зустрічається практично в усій навчальній літературі, наукових статтях та монографіях з контролю. Однак залишається невирішеною низка питань теоретичного та методологічного характеру, опрацюванню яких, власне, присвячена ця робота. Віддаючи належне дослідженням в області економічного контролю, не можна не помітити, що вони, як правило, вирішують проблеми

вужкопрофесійного характеру і не орієнтовані на якісне удосконалення внутрішнього економічного контролю, на його цілеспрямованість та покращення взаємозв'язку з іншими функціями управління. За таких умов актуальним є підхід, котрий орієнтує науку і практику на вирішення теоретичних, методологічних, методичних проблем з позицій їх удосконалення і розвитку.

Реалізація вказаних ідей і уявлень у їх синергичній взаємодії приводить до виникнення іншої парадигми розвитку організованої системи і управління нею. Тому системний підхід взято за методологічну основу при формуванні концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю промислового підприємства.

Необхідно вже зараз пояснити наше відношення до окремих авторів, чії роботи згадуються в критичних нотатках. Наша полеміка стосується лише деяких вказаних у цих роботах спірних, як на нашу думку, положень. Однак полеміка ні у якому разі не розповсюджується на усі роботи в цілому. Навпаки, автор з величезною вдячністю посилається на ці наукові праці та вважає, що вони представляють собою суттєвий вклад у сучасну економічну науку, в тому числі – науку економічного контролю. Більш того, виконання даної роботи стало можливим лише завдяки наявності отриманих попередниками результатів. Автор вважає своїм обов'язком подякувати усім ученим і практикам, чії праці використані в процесі дослідження, а також тим, хто будь-коли брав участь в обговоренні розглянутих проблем.

Книга орієнтує читача на формування уявлення про внутрішній економічний контроль підприємства як про цілісну систему з усіма притаманними їй законами, властивостями, принципами утворення і функціонування.

## **РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ПРОБЛЕМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

- 1.1. Наукові результати попередників і невирішені питання
  - 1.1.1. Результати наукових досліджень попередників
  - 1.1.2. Основні теоретичні наукові здобутки попередників
  - 1.1.3. Основні результати попередніх наукових досліджень в області методології
  - 1.1.4. Основні методичні розробки
  - 1.1.5. Проблемні та невирішені теоретичні питання
  - 1.1.6. Проблеми методологічного характеру
  - 1.1.7. Невирішені питання в області методики контролю
- 1.2. Дискусійні положення
  - 1.2.1. Аналіз публікацій щодо виникнення альтернативних пропозицій
  - 1.2.2. Дефініції щодо сутності контролінгу
  - 1.2.3. Критичний аналіз наявних тлумачень
  - 1.2.4. Дискусійність висновків, зроблених попередниками стосовно контролінгу
  - 1.2.5. Проблема відсутності концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю
  - 1.2.6. Екскурс в історію задля правильності вирішення проблемних питань сьогодення
- 1.3. Стан практики контролю на промислових підприємствах
  - 1.3.1. Історичний огляд стану внутрішнього контролю
  - 1.3.2. Результати оцінки стану обліку й контролю на промислових підприємствах
  - 1.3.3. Відображення актуальності окреслених проблем через призму фінансових результатів промислових підприємств

Висновки до розділу 1

## **РОЗДІЛ 1. СУЧАСНИЙ СТАН ПРОБЛЕМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

### **1.1. Наукові результати попередників і невирішені питання**

Учені-економісти відмічають, що управління – специфічна галузь економіки. Його кінцевим продуктом є не товари й не послуги, а управлінський інформаційний продукт, в якому містяться управлінські

рішення, управлінський вплив. В управлінні економічною діяльністю промислового підприємства чітко відслідковуються типові операції й процедури управлінських робіт, котрі інтегруються за трьома стадіями цього процесу. На першій стадії встановлюються цілі економічної діяльності й визначаються кількісні характеристики розвитку; на другій – провадиться контроль стану об'єкта з точки зору досягнення певних проміжних чи кінцевих результатів, якими оцінюється ступінь досягнення цілей; на третій стадії здійснюється регулювання відхилень, котрі виникають у процесі реалізації цілей. Задачі управління вирішуються безпосередньо через функції планування й аналізу господарської діяльності – оцінюються реальні результати, виявляються резерви для розвитку економіки підприємства, котрі потому вводяться в планову модель наступного періоду. На другій стадії проявляється функція контролю, коли зіставляються планові й досягнуті характеристики об'єкта, виявляються відхилення, котрі або сприяють досягненню цілей, або негативно впливають на кінцеві результати. На третій, заключній стадії здійснюється функція регулювання. Вона реалізує комплекс заходів, направлених на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів [41, с. 6-7; 160, с. 21-22; 174, с.70].

**1.1.1. Результати наукових досліджень попередників.** За наведеним вище визначенням управлінського циклу виникають деякі неузгоджені моменти. Так, по-перше, хоча автори вважають контроль функцією управління, все ж його дія розпочинається лише на другій стадії управлінського циклу. У той же час не викликає сумніву необхідність уже на першій стадії перевірки правильності постановки задач управління, їх відповідності головній меті функціонування підприємства, якісної оцінки підцілей управління, контролю умов рішення задач та виявлення ресурсних обмежень, контроль правильності кількісного формулювання задач; і т.ін. Окрім того, виключно важливе значення має встановлення законності й доцільності господарських процесів і операцій, що плануються.

По-друге, автори обмежують дію функції контролю лише тими економічними об'єктами, котрі вводяться в систему планових моделей [160, с. 22]. Принципову неправильність такого підходу показав розгляд деяких контрольних заходів стосовно першої стадії управлінського циклу. Окрім того, планування охоплює лише основні сторони економічної діяльності промислового підприємства. Обмеження функції контролю цими рамками звужує його можливості й значення в управлінні.

По-третє, функція контролю розглядається лише у зв'язку з обліком і лише у руслі економічного моделювання досягнутих характеристик об'єкта управління. Дійсно, у практичному управлінні контроль і облік досить щільно інтегровані. Останнє значно підсилює роль і місце обох функцій в управлінні. Однак за змістовною сутністю – то є окремі, самостійні управлінські функції. Значення контролю стає ще більше чітким і прозорим при здійсненні функції регулювання, котра реалізує розроблений у результаті здійснення контролю комплекс заходів, направлених на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів.

Отже, контроль в інтеграції з функціями планування, обліку та аналізу створює інформаційні можливості для життєдіяльності управлінського циклу. Останнє є визначальним при розгляді місця й ролі внутрішнього контролю в управлінні фінансово-господарською діяльністю промислового підприємства. Значення контролю значно зростає там, де контрольні елементи введені в обов'язки безпосередніх виконавців і службовців різних управлінських підрозділів – виникає можливість здійснення оперативного контролю, усунення виявлених відхилень і досягнення поставлених цілей.

На відміну від здебільшого статичного зовнішнього контролю, здійснюваного контролью-ревізійним управлінням, податковою інспекцією, аудиторськими фірмами, котрі запрограмовані на виконання заключного контролю за звітними показниками, внутрішній контроль має справу безпосередньо з економічними процесами, використанням ресурсів і отриманням результатів. Така змістовна обігова наповненість надає яскравій



динамічності функції контролю, висвітлює його значення в управлінні підприємством. Однак розробка рекомендацій щодо удосконалення й оптимізації системи внутрішнього контролю доцільна лише з огляду на наукові результати попередніх дослідників цієї сфери. Необхідно окреслити коло невирішених питань теорії, виявити недоліки в організації та практиці здійснення внутрішнього контролю.

Науковці сьогодення працюють на теренах важливих для теорії й практики економічного контролю результатів досліджень, отриманих у різні роки вченими-економістами. Попередники так чи інакше пов'язували вирішення локальних питань їхніх робіт із контролем фінансової й господарської діяльності підприємств; в який би сегмент системи підконтрольних об'єктів вони не заглиблювались – контроль витрат, контроль податків, ревізія усієї фінансово-господарської діяльності, аудит бухгалтерської звітності, – все одно у сферу їхнього дослідження попадав власне внутрішній контроль. Найбільш суттєвими та такими, що стали основою для формування системної концепції внутрішнього контролю стали, за нашим уявленням, окремі положення теорії економічного контролю та його методології, а також підґрунтя для удосконалення цієї важливої управлінської функції в умовах сьогодення та на перспективу економічного розвитку промислових підприємств.

**1.1.2. Основні теоретичні наукові здобутки попередників.** В області теорії:

підкреслено відмінність внутрішньогосподарського контролю від інших форм економічного контролю за їх цілями, задачами, принципами, методичними прийомами та об'єктами дослідження [109; 110; 111];

висвітлено теоретичні аспекти контролю господарських систем в умовах соціально-економічних трансформацій; визначено необхідність, можливості та сутність контролю в суспільно-господарській сфері; здійснено моделювання елементів системи контролю, процесів та наслідків контролю; проведено аналіз і синтез систем контролю в суспільно-господарській сфері;

визначено мету, завдання і принципи контролю та розроблено класифікацію його форм і різновидів в умовах суспільно-господарських трансформацій; зроблено модифікацію системи контролю під впливом сучасних світогосподарських трансформацій; переглянуто організацію контролю господарських систем в суспільстві з перехідною економікою [234];

опрацьовано тлумачення сутності контролю фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, змістовного наповнення поняття контрольного процесу та його стадій [20];

визначено місце і роль функції контролю в системі управління економікою підприємства [88; 148; 193];

зроблено теоретичні інтерпретації таких основних категорій економічного контролю, як контрольні процедури, форми та способи їх здійснення [18];

сформульовано предмет економічного контролю та його метод [12, с. 26; 19; 129, с. 25; 148, с. 148];

розроблено низку всебічних класифікацій контролю та його об'єктів [12; 87, с. 48; 96];

окреслено коло загальних задач фінансово-господарського контролю [103; 199];

сформульовано задачі контролю додержання умов зберігання, а також стану та руху практично усіх видів ресурсів [11];

обґрунтована об'єктивність виділення оперативного контролю [154];

у світовій практиці передбачується зобов'язати кожну компанію самостійно визначитись зі своїми цілями для функції контролю. Так, американський уряд пропонує кожній агенції розробляти свої цілі для внутрішнього контролю [245; 254].

**1.1.3. Основні результати попередніх наукових досліджень в області методології.** У вказаному напрямі попередниками здійснена значна робота, а саме:

розглянуто особливості контролю окремих напрямків господарювання [109; 110];

здійснено модифікацію контрольних дій під впливом трансформування економіки; висвітлено методологічні аспекти ризику та антикризової стратегії контролю господарських систем; розглянуто методологічні підходи до проведення контролю інтеграційних процесів у суспільно-господарській сфері та до контролю економічного зростання національно-господарських систем [234];

сформульовано загальні принципи фінансово-господарського контролю [103; 199];

вказано на проблему відсутності науково обгрунтованих принципів, на яких повинен впроваджуватись економічний контроль в ринкових умовах господарювання підприємств [48, с.372];

обгрунтовано напрями розвитку методологічних та організаційних основ аудиту [68];

застосовано інтегрований підхід до взаємодії функцій планування, обліку, аналізу, контролю, регулювання для розробки моделей організаційних структур управління [38; 151];

обгрунтована доцільність сполучення централізованого й децентралізованого підходів до організації обліку в основних внутрішніх структурах, де безпосередньо використовуються ресурси й формуються економічні результати виробництва [41];

вироблені загальні напрями подальшого розвитку економічного контролю в ринкових умовах хазяйнування [88; 129; 148];

у світовій практиці проголошено, що внутрішній контроль – взаємозв'язана інтегрована система [245].

**1.1.4. Основні методичні розробки.** В наукових дослідженнях попередніх періодів в області методики економічного контролю досягнуто наступне:

розроблено систему методичних прийомів для проведення документального і фактичного контролю [109; 110];

розроблено методику контролю показників модифікованого бухгалтерського балансу в умовах наближення господарських систем до вимог сталого економічного розвитку; розглянуто методичні аспекти стандартизації процедур контролю господарських систем; розроблено методику контролю варіантів інтегрування національно-господарської системи України у світогосподарське середовище; розроблено методику контролю процесів економічного зростання господарських систем за допомогою модифікованих макроекономічних вимірників та індикаторів [234];

розроблено моделі контролю, котрі в основному здатні забезпечувати управління необхідною інформацією щодо забезпечення зберігання ресурсів, а також стану та руху підконтрольних об'єктів [129; 148];

розроблені методики оцінювання якості обліку й контролю окремих видів ресурсів і запропоновано організаційні напрями управління якістю [131; 130; 132];

визначено порядок контролю фінансово-господарської діяльності в підприємствах різних галузей [11; 31];

розроблені та прийняті до застосування Міжнародні стандарти аудиту, котрі регламентують також оцінку стану внутрішнього контролю в підприємствах [138];

у світовій практиці впроваджено положення стосовно внесення у щорічний звіт оцінки внутрішнього контролю менеджментом. Передбачується, що в кожному річному звіті повинен бути представлений також окремий звіт про стан внутрішнього контролю, котрий: підтвердить відповідальність менеджменту за впровадження і підтримку адекватної структури внутрішнього контролю; відобразить оцінку ефективності внутрішнього контролю. Крім того, у кожному аудиторському звіті повинно міститись підтвердження правильності оцінки внутрішнього контролю

менеджментом підприємства, тобто частиною зовнішнього аудиту являється атестація системи внутрішнього контролю перевіреного підприємства [250].

Отримані протягом усього періоду становлення й розвитку вітчизняної та світової економічної науки результати хоча й формували загальні теоретичні засади та методологію економічного контролю, все ж є достатньо розробленим науковим підґрунтям для вирішення проблем внутрішнього контролю. У цій сфері, однак, ще не вирішено чимало різної складності проблем, котрі будуть розглядатись нами в окремих пунктах даної роботи. Наразі ж є сенс окреслити їх коло задля упорядкування проблемних питань і обґрунтування актуальності подальшого дослідження.

**1.1.5. Проблемні та невирішені теоретичні питання.** Уявляються доцільними та гідними уваги дослідника наступні міркування. У теорії внутрішнього економічного контролю: не розставлено чіткі акценти на проблемі визначення місця й ролі внутрішнього контролю у системі управління підприємством. Хоча в усіх управлінських моделях контроль постає як одна з найважливіших функцій управління, все ж до цього часу відсутнє його цілісне наукове обґрунтування (на відміну, скажімо, від планування, обліку).

Не визначені закони та не сформульовані принципи, на яких повинен розвиватись внутрішній економічний контроль. Наявні в літературі положення під заголовком “принципи” реально не є ними через те, що не визначають ґрунтовних терен для побудови цілісної системи та не вказують на загальну спрямованість її функціонування. Вони або стосуються загального контролю й давно застаріли, або є уривками з робіт західних спеціалістів, або ж підмінюються функціями контролю, різного роду локальними задачами, або взагалі не мають прямого відношення до функції контролю і таке інше.

Не визначені оптимальні для сучасної економіки напрями взаємозв’язку і взаємопроникнення в управлінському процесі функцій системи управління. З цього визначення бере витоки як відправна точка в напрямку вирішення і

як конкретна проблема відсутність на промислових підприємствах України інтегрованої системи внутрішнього контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління.

Невизначеність призвела до появи різних моделей, які здебільшого залишаються у розробках науковців, бо практично нездатні замінити внутрішній контроль ні як цілісну його систему, ні як функцію управління. Не досягнуто єдності поглядів щодо виділення на теренах внутрішнього контролю таких моделей, як внутрішній аудит; контролінг. Прихильники стверджують, що ці моделі суттєво відрізняються від традиційного контролю й можуть бути частиною системи внутрішнього контролю, взагалі стати управлінням, або ще управляти управлінням, не говорячи вже про внутрішній контроль. Ми не супротивники нових, часто модних тенденцій. Однак усі вони повинні розглядатись ученими-економістами в межах теорії контролю з урахуванням реалій сучасного економічного розвитку в країні. Так, наприклад, про внутрішній аудит мова може йти у разі розгляду підприємств (організацій, компаній, корпорацій, тощо) із настільки розгалуженою управлінською системою, щоб могло забезпечуватись дотримання відповідних принципів, на яких ґрунтується побудова й функціонування аудиту, і, передусім – принципу незалежності контролю. Отже, останнє можливе в підприємствах із багаторівневою ієрархією управління. В усіх інших випадках, тобто – коли мова йде про пересічні підприємства із звичайною, класичною для української економіки організаційною й управлінською структуризацією, – підгін будь-яких контрольних заходів під назву “внутрішній аудит” є щонайменше некоректним.

Дещо інша справа з контролінгом. Він потерпає від його фетишизування: контролінгові приписують основні функції управління від планування, організації, стимулювання, контролю, регулювання, аналіз до одних лише функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту [95; 117].

Противники цілком обгрунтовано аргументують їхню точку зору стосовно збереження цілісності інформаційного забезпечення управління фінансово-господарською діяльністю підприємства [117; 133; 226]. Вони вказують на відсутність різниці у складі користувачів контрольної інформації, регламентації методів, способів і прийомів контролю, підконтрольних об'єктів і суб'єктів контролю. Теоретично можна віднайти скільки завгодно відмінностей будь у чому, однак на практиці різниця проявляється лише у появі зайвих управлінських підрозділів.

Наведені вище аргументи повною мірою стосуються також невизначеності ставлення до виділення стратегічного контролю, фінансового, зовнішньоекономічного, бухгалтерського контролю, як альтернатив класичній системі внутрішнього контролю. У відповідних пунктах роботи будуть надані роз'яснення з цього приводу. Наразі ж доцільно зауважити на підміну понять, коли під видами контролю представлено його об'єкти – стратегія розвитку підприємства, його фінанси, зовнішня діяльність, або служба управління – наразі бухгалтерія, в обов'язки колективу якої входить виконання окремих задач внутрішнього економічного контролю.

Не існує єдності у визначеннях власне внутрішнього економічного контролю. Маємо внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, економічний контроль. Аналіз існуючих класифікацій показав, що усі вони дають загальну класифікацію господарського контролю [11, с.12; 87, с.44], економічного [19, с.13]. Фактично усі види контролю, про які йде мова – внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, – мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються з допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї і тієї ж системи – підприємства. Виходячи з цього, можна тлумачити усі три назви як різне словесне визначення одного й того ж терміну – внутрішній економічний контроль.

Відсутня єдність у розробці методу, котрий слугував би при вирішенні різноманітних задач і досягненні цілей внутрішнього контролю, надаючи в

його розпорядження систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи таким чином витрати часу та інших ресурсів стосовно проведення контрольних дій. Практично в усіх відомих нам розробках існує та чи інша помилковість – включення до методу контролю інших, не властивих йому, методів; подрібнення методу контролю на ряд методів (метод документального, метод фактичного контролю, і т.ін.) або (та) зведення методу контролю до прийому чи до контрольних процедур; зведення методу до його сутності, цілей, задач та властивостей. Потрібне упорядкування усієї сукупності шляхом формалізації понятійного апарату, тобто, шляхом уточнення формулювань та класифікації методів, можливих до застосування у сфері внутрішнього економічного контролю, за конкретними ознаками. Через розмаїття думок та тверджень необхідна формалізація понятійного апарату стосовно розмежування понять: базовий метод наукових досліджень – загальнонаукові методи – методи інших наук – метод економічного контролю – способи здійснення контролю – методичні прийоми – елементи методу.

Відсутня класифікація різносторонніх характеристичних угруповань прийомів внутрішнього економічного контролю.

Залишається не узгодженим визначення предмета контролю. Автори існуючих навчальних посібників та підручників з контролю та ревізії або зовсім не розглядають це питання, або розкривають його частково [103]. Відсутня розробка та конкретне визначення предмета контролю і в спеціальних посібниках. Наприклад, в учбово-методичному посібнику "Організація бухгалтерського обліку і контроль в умовах ринкової економіки" (науково-впроваджувальна фірма "Екоукрприватизація", 1992р.) взагалі немає розгляду предмета контролю; завуальована й організація контролю.

**1.1.6. Проблеми методологічного характеру.** В області методології відсутній розгляд тлумачення поняття "система" у його закономірному розвитку та адаптації для обґрунтування системності внутрішнього контролю. Відсутнє



цілісне теоретичне обґрунтування, серйозне дослідження, котре б засвідчувало, що контроль – то є дійсно система. Часто робиться посилання на цей термін і стверджується про застосування в роботі системного підходу. Але системний підхід – то є метод, котрий “...представляє собою експліцитний вираз процедур визначення об’єктів як систем і способів їхнього специфічно системного дослідження (опису, пояснення, передбачення, конструювання і т.д.). Певна річ: системний підхід може виступати у свідомості вчених та фіксуватись у відповідних текстах у доволі різних формах – від емпіричного інтуїтивного опису спеціальних процедур системного дослідження і до строгого, у приватному випадку математичного, виразу загальносистемних процедур і методів” [181, С.27]. Таким чином, учені-системники роз’яснюють, що для системного підходу до дослідження характерним є хоча б інтуїтивний розгляд процедур, авторських тверджень, положень. Наразі в літературі з економічного контролю таких розробок нема.

Не формалізовано власний понятійний апарат. Наразі мова йдеться про визначення із безлічі тлумачень єдиного варіанта для теорії економічного контролю, тим паче, що в усіх дослідженнях є посилання на єдине висхідне підґрунтя – системний підхід. Замість пропонованої кожним дослідником сукупності інтуїтивних уявлень щодо його системності, слід, вивчаючи системні побудови інших сфер дослідження, все-таки орієнтуватись на вимоги та обмеження загальної теорії систем.

Відсутнє обґрунтоване виділення елементів системи внутрішнього економічного контролю. Не сформульовані вимоги та критерії розрізнення зв’язків і відносин у системі. Не визначені властивості контролю, як системи. Не обрано закони та не визначено принципи створення структури суб’єктів внутрішнього контролю. Внутрішній економічний контроль – одна з функцій системи управління, тому система внутрішнього контролю не може створюватись відокремлено від організаційної структури системи управління у цілому. Логіка її побудови є підґрунтям для визначення та добору

конкретних форм організації контролю. Вона повинна бути такою, щоб забезпечити цілісність системи і вирішувати поставлені перед нею задачі.

Не визначено принципи пошуку шляхів оптимальної централізації й децентралізації та доцільного наближення функції контролю до об'єктів шляхом покладання контрольної функції за умови децентралізації на працівників облікової служби, технічних служб, лінійних і функціональних керівників, виконавців.

Не здійснено постановку й вирішення проблеми цілеутворення для спрямування системи контролю на доцільність її організації та функціонування.

Не вирішена проблема співвідношення функціонування та розвитку системи, пошуку відповідних механізмів, котрі забезпечать досягнення цільових орієнтирів контролю, управління й підприємства у цілому.

**1.1.7. Невирішені питання в області методики контролю.** Не розроблена методика оцінювання стану внутрішнього контролю. Відсутня узгодженість тлумачення категорії “якість контролю”. Не розмежовані поняття якості й ефективності внутрішнього контролю. Не визначена мета оцінювання якості внутрішнього контролю.

Не визначений у чіткій і систематизованій формі комплекс вимог до оцінок якості з описом кожної з них у вигляді узагальненого викладу сукупності властивостей, що тією чи іншою мірою повинні бути притаманні оцінкам якості внутрішнього контролю. Не проведено чіткої межі між категоріями “якість діяльності у процесі внутрішнього контролю” та “якість інформації, створеної в результаті внутрішнього контролю”.

Керуючись у нашому дослідженні системним підходом, підкреслюємо, що для побудови будь-якої системи, у тому числі системи оцінок якості, потрібен теоретичний фундамент із низки категорій, вимог, принципів. У відомих нам працях вчених-економістів такі відправні моменти системного підходу стосовно оцінки контролю відсутні; оцінка взагалі не пов'язується з

проявом законів функціонування систем – не розроблені принципи оцінки та її методи, критерії якості й ефективності. Вчені захоплюються розглядом лише підходів до визначення оцінки, залишаючи в стороні, як несуттєві, підходи до об'єкту та суб'єктів оцінювання і практично відкидаючи концепцію *системи* контролю. Система контролю у її статичному стані та в динаміці функціонування не розглядається в якості об'єкта оцінювання у сфері внутрішнього контролю.

Не звертається увага на наявність внутрішніх і зовнішніх суб'єктів оцінювання.

Відсутній детальний структурний аналіз та класифікації методів оцінювання з огляду на методика, зміст, форму практичної реалізації конкретного методичного підходу, що допомогло б наблизитись до розробки концепції оцінки внутрішнього економічного контролю.

Не визначені цільові орієнтири та форми оцінювання якості.

Не враховані особливості подвійного характеру досліджуваного об'єкту: контроль, як система; контроль, як функція управління. Обидві особливості задають, з одного боку, чітке цільове спрямування системи контролю та її оцінки; з іншого – певні обмеження, що диктуються притаманними будь-якій відкритій системі принципами. Мова йде про обмеження, що їх накладає ієрархічність системи управління та системи контролю.

Не встановлені обмеження у поширенні оцінки; у застосуванні методики оцінювання.

Недостатньо розроблена класифікація економічних об'єктів контролю. Так, наприклад, в найбільш загальному вигляді у якості об'єктів аудиту й ревізії на промислових підприємствах розглядають лише документальну інформацію [11, с.22]. Менеджери розуміють під об'єктами контролю компанію в цілому; сукупність людей, дії яких свідомо координуються для досягнення загальних цілей; функціональні сфери діяльності компанії [126, с. 51].

Учені-економісти подають у роботах з контролю його об'єктами предмети й засоби праці, а також саму працю, яка використовується у процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [19, с.96]. Це визначення може сприйматись як найбільш загальне для характеристики об'єктів контролю, але з певним ступенем умовності через те, що усі об'єкти, у тому числі і процеси, зашифровані в понятті “сама праця”. Інколи об'єкти контролю класифікуються лише за двома ознаками: контроль за реалізацією планів; контроль за успішним ситуаційним управлінням [126, с.430].

По-перше, зроблена класифікація контролю а не об'єктів; по-друге, в контролі за реалізацією планів виділяються заходи, які, в свою чергу, розподіляються на графік, витрати, ресурси. Наявне як змішування понять “класифікація контролю” і “класифікація об'єктів”, так і часткове висвітлення об'єктів, що класифікуються за різними ознаками.

В деяких літературних джерелах зазначається, що об'єктами контролю повинні бути фактори впливу на структуру власності: варіант приватизації; розміри фірми; галузева належність; тривалість післяприватизаційного періоду; структура власності в післяприватизаційний період; економічні характеристики корпорації (реалізація, прибуток) [162, с.36-38].

Усе це вірно для вирішення локальних задач. Наявне сприйняття об'єктів у вигляді та за переліком, пристосованим для кожного окремого дослідження. Автори не посилаються на жодну базову класифікацію і не розглядають можливостей її укладання. Вони відпрацьовують окремі задачі різного ступеня значимості для розвитку організації. Це, на нашу думку, значна прогалина, яка унеможлиблює наукове обґрунтування системи внутрішнього економічного контролю й утруднює його впровадження у практику діяльності вітчизняних підприємств. Іншими словами – втрачається системність внутрішнього контролю і його практичні можливості.

У системі внутрішнього економічного контролю існує проблема цілепокладання, яка обумовлена відсутністю концептуальної розробки, котра дала б змогу обґрунтувати необхідність і можливість визначення її цільових

напрямів. Увесь процес контролю за усіма його стадіями продиктований його цілями. Система контролю впроваджується з огляду на цілі, які являються відправним моментом її організації і функціонування. Науковці, які займаються методологією внутрішнього контролю, обминають розробку його системних цілей. Дехто вказує лише мету перевірки окремих об'єктів. Інші автори під заголовком “Цілі і засоби внутрішнього контролю ” подають низку задач контролю, контрольних процедур, правил та вимог щодо ведення бухгалтерського обліку: система бухгалтерського обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції; точна вхідна інформація; точне рознесення в реєстри бухгалтерського обліку; збереження облікових документів; попередження зловживань у результаті тайної змови працівників підприємства; забезпечення оперативної управлінської інформації; виявлення незвичайних або аномальних фактів [195, с.51-55]. Наприклад: система бухгалтерського обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції. Дійсно, зауваження слушне, але ні за змістом, ні за формулюванням воно не підпадає під визначення поняття “ціль внутрішнього контролю”. Це – правило відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і водночас – вимога щодо функціонування його системи.

Обґрунтування необхідності та безпосередня розробка цілей внутрішнього економічного контролю робиться нами у відповідному пункті роботи. Наразі доцільним є зауваження стосовно того, що до встановлення цілей зводиться по суті будь-який управлінський вплив, як самий елементарний, так і глобальних масштабів. У системі внутрішнього контролю цілі повинні виступати як визначальний початок, управляюча сила, яка, як закон, визначає спосіб і характер його дій і якій він повинен підкоряти свою волю.

Отже, існує низка дискусійних і невирішених питань як стосовно теоретичного обґрунтування принципів і форм інтеграції внутрішнього

контролю в системі управління промисловим підприємством, так і в площині практичної реалізації наукових рішень.

## **1.2. Дискусійні положення**

Загальна наукова проблема полягає у відсутності визначення і обґрунтування оптимальних для сучасної економіки напрямів взаємозв'язку і взаємопроникнення в управлінському процесі функцій системи управління.

З цього визначення бере витоки як відправна точка у напрямі вирішення і як конкретна проблема – відсутність на промислових підприємствах України цілісної інтегрованої системи внутрішнього економічного контролю, яка була б здатна якісно підвищити динамічність цієї важливої функції управління. Останнім часом практично відсутні роботи, котрі були б націлені на її вирішення. В окремих докторських дисертаціях розробляється постановка контролю в макроекономічних системах; в інших вирішуються локальні питання логістики, маркетингу, обліку, інформатизації управління, тощо.

Проблема набуває особливої актуальності ще й у зв'язку з перенесенням в нашу дійсність запозичених західних концепцій, що мають безпосереднє відношення до проблеми контролю. Так, скажімо, стратегічний контроль, антикризовий, фінансовий, зовнішньоекономічний, корпоративний, бухгалтерський контроль, контролінг є альтернативами класичній системі контролю і претендують на власну теорію і методологію. Вчені-економісти відзначають цілковиту безпідставність подібних заяв [42].

Мета полягає у тому, щоб осмислити теоретичну обґрунтованість ключових положень, які відрізняють альтернативні пропозиції від сформованих у вітчизняній літературі уявлень про функцію контролю і визначити, наскільки вони узгоджуються із загальною потребою створення цілісної системи контролю.

**1.2.1. Аналіз публікацій щодо виникнення альтернативних пропозицій.** Наразі для прикладу обрано контролінг. Його прихильники

стверджують, що контролінг виник в Америці, але там від нього відмовились. Найбільш повно система контролінгу була вперше описана і застосована в США – пишуть Р.Манн і Е.Майер [134]. Однак більше вони про США не згадують. Залишається невідомим де, коли і ким був розроблений чи впроваджений контролінг. Більш конкретно, щоправда, без посилань на певні джерела, висловлюється С.Петренко: “В 1931 році в США було організовано Інститут Контролерів Америки” [163, с.8]. Однак зауважимо, що ті контролери не мали ніякого відношення до контролінгу в його сучасному тлумаченні. Як пише Тоні Скоун, контроль проводиться, коли є суттєві відхилення фактичних даних від планових. Контроль – це дії, які здійснюються, коли є різниця між тим, що було заплановано, і тим, що фактично сталося. Процес контролю можна розділити на: читання і інтерпретацію звітів, аналіз відхилень, установлення причин відхилень, дії [188, с.81-91].

Автор обстежила достатню кількість літературних джерел, розмовляла на цю тему з американськими вченими-економістами – ніде немає спогадів про американський контролінг [249; 247]. Немає навіть терміну “контролінг” ні в теорії, ні на практиці. Якщо контролінг свого часу десь і з’явився в Америці, то зник так непомітно, як і виник. Академік М.Г.Чумаченко виказує більш категорично думку про походження контролінгу: “...ця німецька система...” і далі: “Необхідно підкреслити, що контролінг – чисто німецький напрямок управлінської діяльності. В США ця система не застосовується і не описується. Достатньо сказати, що в капітальному підручнику з бухгалтерського обліку та аудиту США [247], який до 1981 року витримав з 1944 року 21 видання, ні в змісті, ні в предметному вказівникові цього терміну нема” [232, с.3].

Концепцію реанімували німецькі економісти [134]. Проте, як свідчать публікації інших німецьких вчених [236], у них вона також не існує в такому вигляді, як на папері.

Автор мала змогу ознайомитись зі змістом ряду сучасних наукових американських видань, статей, навчальної літератури з обліку та контролю; вела бесіду з колегами тамтешніх університетів, молодими вченими. Нідє ніяких слідів контролінгу в Америці нема. Про нього ніхто не чув. До американської економічної науки контролінг якщо і має відношення, то лише через часткову співзвучність термінів “контролінг” і “Controllershіp”. Останній використовується в США в тлумаченні “контролер”, “контролерство”. Застосування цього терміну не має ніякого відношення до контролінгу. Навпаки: підкреслюється розвиток функцій обліку і контролю, робиться акцент на аспекті контролю й аналізу господарської діяльності. Тому автори виказують їхню точку зору щодо прийняття терміну “контролерство”, особливо в великих концернах. На їх думку титул “контролер” показує позицію повної відповідальності посадової особи за стан обліку, контролю і аналізу на підприємстві [249].

Зміни в бухгалтерському обліку та в контролю дуже схожі на змінення в країні – є багато хорошого, але й багато поганого [37].

Сучасна економічна наука знаходиться у стані так би мовити “буму” навколо контролінгу. Як його тільки не називають: метаменеджмент; такий, що забезпечує раціональність управління; інструмент управління [95]; функція внутрішнього контролю; концепція інформації і управління [163, с.3]; управління управлінням; концепція управління діяльності підприємства, що координує і інтегрує зусилля різних служб; включає в себе установлення цілі підприємства, здійснює функцію контролю відхилень фактичних показників діяльності підприємства від планових, координує і направляє діяльність усієї системи управління підприємством, являється синтезом планування, обліку, контролю, економічного аналізу, організації інформаційних потоків і багато чого іншого [95, с.3] і т.п.

Слушно зазначають П.Лабзунов, Р.Попов: «Оцінка ролі і місця контролінгу в управлінні у зарубіжних і вітчизняних авторів суттєво відрізняється: від наділення основними функціями управління (планування,



організація, стимулювання, контроль, регулювання, аналіз) до зведення до функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту” [117].

Уточніть значення слів і ви позбавите людство від більшої частини його помилок – сказав ще Рене Декарт [46].

**1.2.2. Дефініції щодо сутності контролінгу.** Існує багато визначень поняття «контролінг», але часто вони мають на увазі подання контролінгу в суто рекламному стилі, збагачують його теоретично, приписуючи вже наявні властивості, присутні іншим функціям управління. Провідні вітчизняні вчені справедливо вказують, що автори робіт з контролінгу не націлені на чітке визначення змісту цієї функції і взаємозв’язку підрозділу контролінгу з іншими підрозділами в організаційній структурі підприємства [232, с.3].

Зміст ключових положень щодо сутності контролінгу наведено в додатку А та в таблиці 1.1. Його роздмухано до неосяжних розмірів, боцімто для розвитку економічної науки. Насправді ж досягнення економічної науки як раз і нівелюються через підміну наукових понять і тлумачень, як от: контролінг – система управління підприємством. Окрім того, в практиці діяльності підприємств, навіть там, де він впроваджений, контролінг зводиться до простого рахівництва та оперативного управління витратами [236].

Однак лише повнота наукових понять і чітке установлення предмета науки та її методів забезпечують принципову можливість розпізнати управлінський феномен системи [223, с.53]. Контролінг не має чітких визначень. Ядром концепції є співставлення запланованих показників з фактичними. Будь-який його варіант базується на плануванні, на розробці для звітного періоду показників, з якими співставляються фактичні дані – стверджують німецькі вчені [134, с.82]. Така трактовка дозволяє віднести контролінг до елементів аналізу господарської діяльності, але унеможлиблює тлумачення його як системи управління [232, с.3].

Існують суттєві розбіжності наукових розробок з приводу місця контролінгу в економічній науці та його практичного застосування. Оцінка ролі та місця контролінгу в управлінні у зарубіжних і вітчизняних авторів суттєво відрізняється: від наділення основними функціями управління (планування, організація, стимулювання, контроль, регулювання, аналіз) до зведення до функцій планування і контролю чи координації системи менеджменту [117, с.98].

Поняття контролінгу у різних авторів різне. Деякі автори підкреслюють, що на служби контролінгу на підприємствах звертається недостатня увага, вони живуть своїм відокремленим життям й ізольовані від інших функціональних сфер. Більш того, контролерам рекомендується надбання навичок, які б виходили за рамки однієї функції [95, с.90]. Навіщо штучно насаджувати функціонально розрізненим працівникам функції інших спеціалістів? Окремі вчені розуміють таке подвійне положення “моду на контролінг” і тому передбачливо вишукують йому місце в системі внутрішнього контролю: контролінг – один із блоків системи внутрішнього контролю й одне із найважливіших джерел її інформаційного забезпечення. Від ступеню ефективності системи внутрішнього контролю залежить довіра до бізнесу хазяйнуючого суб’єкта [163, с. 4]. Саме так! Це по-перше.

По-друге: навіть якщо припустити нав’язування контролерам необхідності придбання навичок, вибірково вихвачених із обов’язків інших фахівців, то виникає велике питання, чи вони справляться з непритаманними їм функціями? Тим більше, що служба контролінгу, як правило, складається із працівників, котрі мають середню спеціальну освіту. Як бачимо, немає реальних підстав для розширення концепції контролінгу. До такого висновку все більше приходять і автори публікацій з контролінгу. Так, Данілочкіна коректно зауважує, що контролінгові дослідження не повинні занадто сильно дистанціюватись від розуміння контролінгу на практиці [95, с.90].

Дещо іншої думки, на наш погляд – більш виваженої, притримується колектив авторів [205, с. 175], які стверджують, що контролінг є

функціонально відокремленим напрямком економічної роботи на підприємстві. Він зв'язує воедино функції обліку, інформаційного забезпечення, контролю, координації. Контролінг не підмінює собою управління підприємством, а переводить його на якісно новий рівень.

Взагалі автори звужують поняття “контроль”, а функцію контролю в управлінні підприємством зводять до перевірки вже скоєного: різниця між термінами “контроль” і “контролінг” полягає у тому, що контроль спрямований у минуле і зорієнтований на виявлення помилок, відхилень, на пошук винних; а контролінг – у майбутнє, прагне так керувати процесами поточного аналізу і регулювати планові і фактичні показники, щоб виключити помилки і відхилення [170, с. 247]. Робиться просте жонгливання поняттями контроль – контролінг, тим більше, що у тих же авторів знаходимо: “Системи контролю – це сукупність суб’єкта, об’єкта та засобів контролю, взаємодіючих як єдине ціле в процесі встановлення бажаних результатів виконання, вимірювання стану об’єкта контролю, аналізу та оцінки даних вимірювання, пошуку шляхів і вироблення заходів коригуючого впливу” [170, с.244].

Наявна підміна понять і ототожнення контролю і контролінгу [149, с.385-389; 198]. Наводиться порівняльна характеристика стратегічного й оперативного контролінгу [149, с.387-389; 198, с. 219-220].

Розмаїття визначень часто супроводжується поданням контролінгу в суто рекламному стилі, коли необгрунтовано збагачують його теоретично, приписуючи властивості, які притаманні іншим функціям управління. Вітчизняні вчені справедливо вказують, що автори робіт з контролінгу не націлені на чітке визначення змісту цієї функції і взаємозв’язку підрозділу контролінгу з іншими підрозділами в організаційній структурі підприємства. Існує суперечливість багатьох положень концепції контролінгу, наявність необгрунтованих висновків і рекомендацій, слабких місць, дискусійних і невирішених питань, помилок [42, с.61; 232, с.3].

У спеціальній літературі виділяють чотири типи дефініцій для визначення контролінгу [236, с.63]. Однак наявні угруповання вже не охоплюють усе розмаїття тлумачень. Тому пропонуємо шість типів, які в стислому вигляді характеризують стан теоретичної розробки визначення концепції контролінгу і дозволяють в межах даної роботи проаналізувати його місце та відношення до системи управління з нашої точки зору (Табл. 1.2.2.1).

Таблиця 1.2.2.1

### Типи визначення контролінгу

№ п/п	Зміст дефініцій	Літературні джерела
01	02	03
1.	Контролінг як функція інформаційного забезпечення	Ивашкевич В.Б. – Предисловие к русскому переводу Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с., с.7; Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе: Методические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 216 с., С.187; Крыштафич А.Н. Управление знаниями – перспективное направление менеджмента // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. - № 1. – С. 42-52. - С.47; Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с. - С. 4; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем./Поя ред. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. — М.: Финансы и статистика. – 1997.
2.	Контролінг як єдина система управління підприємством, орієнтована на результат	Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; под ред. Н.Г.Данилочкиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – С.3; Терещенко О.О. Контроллинг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. – 2001. - № 12. – С.56-63. - С.56; Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 208 с.; Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. - С.88; Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с., С.426; Немцов В.Д., Довгань Л.Є. Стратегічний менеджмент. – К.: ТОВ «УВПК «ЕксОб», 2002. – 560 с. - С.385-389; Стратегия и

		тактика антикризисного управления фирмой / Общ. Ред. Градова А.П.: - СПб.: Специальная литература, 1996. – 286 с. - С. 217.
3.	Контролинг як управління управлінням	Анискин Ю.П., Павлова А.М. Планирование и контроллинг. – М.: Омега – Л, 2003. – 280 с., С.181; Анташов В.А., Уваров Г.В. Экономический советник менеджера. – Минск: Финансы, учет, аудит, 1996. - С.93; Ивашкевич В.Б. – Предисловие к русскому переводу Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992. - С. 7; Лабзунов П., Попов Р. Об организации системы контроллинга на промышленных предприятиях России // Проблемы теории и практики управления. – 2003. - №2. - С. 97-99. - С.98; Попов С.А. Стратегический менеджмент. – М.: Дело, 2003. – 352 с., С.236.
4.	Контролинг як специфічна функція, що забезпечує раціональне управління підприємством	Егоров Ю.Н., Варакута В.А. Планирование на предприятии. – М.: Инфра – М., 2001. – 176 с., С.21; Ивашкевич В.Б. Контроллинг: сущность и назначение. //Бухгалтерский учет. – 1991. - №7. – С. 8-12; Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления. – М.: Финансы и статистика, 1993. - С.88; Пушкар Р.М., Тарнавська Н.А. Менеджмент: теорія та практика. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003.– 490 с., С. 246; Пушкар М.С. Розробка систем обліку. - Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с., С.151; Технологии корпоративного менеджмента/Под ред. Мишуровой И.В., Новосельской Н.Ф. – М.: ИКЦ «МарТ», 2004. – 544 с. – С.175; Шэффер У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - № 5. – С.62-67.
5.	Контролинг як функція управління	Шэффер, Утц. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - №5. - С. 62-67, С.63; Пич Г., Шерм Э. Уточнение содержания контроллинга как функции управления и его поддержки// Проблемы теории и практики управления. – 2001. - № 3. – С.102-107; Попов С.А. Стратегический менеджмент. – М.: Дело, 2003. – 352 с., С.236; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем./Поя ред. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. — М.: Финансы и статистика. – 1997; Шэффер У. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - № 5. – С.62-67.
6.	Контролинг – це контроль	Шэффер, Утц. Должен ли контроллинг выполнять функцию контроля? // Проблемы теории и практики управления. – 2002. - №5. - С. 62-67, С.62; Лабзунов П., Попов Р. Об организации системы контроллинга на промышленных

		<p>предприятиях России // Проблемы теории и практики управления. – 2003. - №2. - С. 97-99. - С.98; Петренко С.Н. Контроллинг. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. – 328 с. - С. 4; Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Пер. с нем./Поя ред. А.А.Турчака, Л.Г.Головача, М.Л.Лукашевича. — М.: Финансы и статистика. – 1997.</p>
--	--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

**1.2.3. Критичний аналіз наявних тлумачень.** Видається доцільним розглянути кожен групу дефініцій окремо.

Контролінг як функція інформаційного забезпечення. Джерелом інформації автори вважають бухгалтерський облік, зокрема – управлінський [82, с.7; 90, с.187; 108, с.47]. Це – помилковий підхід уже тому, що замінити якимось чином плановий відділ, бухгалтерську службу та інші управлінські структури на підприємстві контролінг не може. Окрім того, ці служби самі в змозі формувати та подавати безпосередньо керівництву необхідну йому інформацію. Цілком логічно заключити, що керівництву простіше і надійніше отримувати інформацію і роз'яснення з перших рук, а не від контролерів. У такому сенсі служба контролінгу є не лише зайвою, але шкідливою. Щодо контролю, то у цій групі дефініцій про нього не йде мова.

2. Контролінг як управління підприємством, орієнтоване на результат. Його задача міститься в перетворюванні цільових установок в заходи по їх здійсненню і ідентифікації відхилень, а також в забезпеченні реакції на них. В цій групі дефініцій контроль поряд з реалізацією цілей являє собою суттєву задачу контролінгу. Контролінг розглядається як спеціальна система методів та інструментів, що охоплює інформаційне забезпечення, планування, координацію, контроль і внутрішній консалтинг [203, с.56].

Відправним моментом організації контролінгу є планування та співставлення фактичних показників із запланованими [134]. Із запропонованим розумінням контролінгу не можна погодитись. У даному випадку справедливим буде його тлумачення скоріше як елементу

господарського аналізу, а не як системи управління. На загальний соціально-економічний результат орієнтована вся система управління, а не якась окрема її частина. Тож доцільно активізувати аналітичну та контрольну діяльність на підприємстві замість впровадження зайвої структурної одиниці контролінгу.

3. Контролінг як управління управлінням. У цій групі дефініцій головна задача контролінгу вбачається в координації різних підсистем управління підприємством. У такому контексті контроль, як одна із функцій системи управління, стає об'єктом контролінгу поряд із плануванням, інформаційним забезпеченням та іншими підсистемами.

На наш погляд – це найприкріша помилка, котра свідчить ні про що інше, як тільки про захоплення новомодною концепцією. Від системи управління помилково відбираються властивості саморегулювання. Цілком очевидно, що фахівці з контролінгу не можуть виконувати функції керівників. Їх роль зводиться по суті справи до передачі інформації керівництву. Працівники служби контролінгу ніяк не зможуть координувати діяльність різних підсистем управління підприємством, а тим більше піддавати перевірці діяльність планових, контрольних та інших служб. Навіть якщо уявити, що контролінг – управління управлінням, то хто управляє контролінгом? І чи потрібно мати велику кількість контролюючих структур? Виходить не підприємство, а суцільна, сама себе безперервно контролююча інстанція. Вчені-економісти Зігерт В. і Ланг Л. застерігають: «Контролювати може лише той, хто знає, що повинно бути, і своєчасно робить це надбанням інших. Нелюдська, цинічна влада використовує необмежений тотальний контроль: кожний в будь-який час знаходиться під підозрінням і вже тому наполовину винен... Якщо на якому-небудь підприємстві чи в установі отримують розповсюдження подібні страхи, значить в системі контролю є суттєві недоліки» [80].

4. Контролінг як специфічна функція, що забезпечує раціональне управління підприємством. Контролінг – найважливіша функція менеджменту, систематична перевірка виконання на усіх рівнях поставлених

задач і прийняття заходів для запобігання відхилень від намічених шляхів реалізації поставлених задач [208]. Передбачується діяльність по підвищенню вірогідності того, що реалізація управлінських заходів відповідає вже встановленим відносинам між цілями і засобами. При цьому спочатку виділяють заходи як дії з прийняття виконавцем відносин між цілями і засобами, а потім – власне контроль як діяльність з виявлення та усунення відхилень шляхом змінень вказаних відносин або способу їх здійснення. Тлумачення контролінгу в цьому випадку менш широке, ніж при координаційному варіанті, який включає в себе поряд з реалізацією управлінських заходів і контролем також їх організацію чи попереднє узгодження.

Автори цієї групи дефініцій роблять спробу, на наш погляд, скоротити розрив між тлумаченнями контролінгу в теорії та його практичним застосуванням, наблизити концепцію до користувача. Проте навіть у такому випадку контролінг є мало привабливим для практиків через те, що система управління вже не буде цілісною. Вона приймає вигляд набору окремих розрізнених функцій, як от: планування і регулювання. Контроль у процесі контролінгу не передбачується, він виникає “потім”. Помилка в тому, що не можна регулювати невідомі відхилення. Їх необхідно спочатку виявити, а це можна зробити безпосередньо через функцію контролю.

5. Контролінг як функція управління. Останнім часом з’явилися намагання реконструювати поняття контролінгу і контролю з урахуванням оперативного і стратегічного аспектів. Відповідно до цього розглядаються не одна, а навіть дві управлінські функції: оперативний контролінг і стратегічний контролінг. Не дивлячись на те, що мова йде про управлінські функції, саме управління не розглядається. Стверджується лише, що ці дві функції раціонально доповнюють контроль. Так, оперативний контролінг має за мету термінову адаптацію підприємства до змінень навколишнього середовища. Досягнення цього передбачується завдяки наданню



загальносистемної, агрегованої інформації для координації проблем шляхом самонастройки [236, с.63].

Стратегічний контролінг має завдання координації підфункцій при формулюванні цілей, їх реалізації і контролю в процесі стратегічного управління.

За цією ознакою можна віднести оперативний контролінг до дефініцій інформаційного характеру, а стратегічний – до дефініцій координаційного плану. Постає питання: навіщо чимось доповнювати функцію контролю? Система внутрішнього економічного контролю має усі механізми, щоб надати керівництву оперативну інформацію для адаптації до змінень.

Щодо стратегічного контролінгу, то тут наявне перебільшення його можливостей. Про це вже говорилось при розгляді дефініцій координаційного характеру. Не виникає сумніву щодо помилковості визначення контролінгу як функції управління.

6. Контролінг – це контроль [236, с.62]. Автори цієї групи дефініцій по-різному трактують коло задач спеціалістів з контролінгу. Наприклад: Контролер повинен піклуватись про те, щоб кожен міг контролювати самого себе. Або: самоконтроль менеджерів – по можливості, зовнішній контроль за участю контролерів – по необхідності [Там же, С.62]. Незважаючи на словесне маскування, усі вони практично нівелюють різницю між поняттями «контроль» і «контролінг». Так, Х.-У. Кюппер, П.Хорват, Ю.Вебер, М.Гайтанідес, У.Шеффер аналізують позиції різних авторів, з'ясовують їхню думку та постулюють свою точку зору стосовно відносин між контролем і контролінгом [Там же, С. 62-67]. Хоч дехто з них і заявляє, що не слід плутати контроль з контролінгом, однак усі вони доходять висновку, що все більше авторів захоплюються розробкою саме контролінгу. Існує також чимало пропозицій з його практичного впровадження. Не дивлячись на розбіжність підходів, автори надають контролю особливого значення. Саме тому контролінг розглядається у значенні контролю. Однак і в науковій

літературі, і в пропозиціях для практиків відсутній єдиний підхід. Зберігається нечіткість розмежування між контролем та контролінгом.

**1.2.4. Дискусійність висновків, зроблених попередниками стосовно контролінгу.** Необхідно відмітити неабияку живучість концепції контролінгу в науковій літературі. Навіть розглядаючи дві крайні позиції з погляду на контроль і контролінг: контролінг – це просто контроль; їх ніяк не можна змішувати, – автори, тим паче, міркують наступним чином. Перша позиція говорить за те, що впровадження контролінгу явно слугує підсиленню контролю. Друга, протилежна точка зору, нівелює аспекти контролю в контролінгу [236, с.62]. Як бачимо, вирішується лише місце контролю. Контролінг же сприймається авторами як даність, як аксіома, як щось стале і класичне, незважаючи на розмаїття тлумачень щодо його визначення і практичне часткове дублювання контролю.

По своїй суті усі ключові позиції повторюють давно відомі і висвітлені у вітчизняній літературі положення про цілі, задачі, функції і структуру управління. Автори практично усіх груп дефініцій наполягають на тому, що контролінг у тому чи іншому тлумаченні є системою управління. Коли мова йде про систему управління, то незрозуміло, навіщо вводити в науковий оборот термін “контролінг”.

Якщо розглядати контролінг з точки зору функції контролю, то виникають запитання, на які автори концепції не дають відповіді.

1. Не визначено метод контролінгу. Кожна функція управління має свій, лише їй притаманний метод. То який же метод контролінгу, якщо він претендує на взаємопроникнення декількох функцій, або й на систему управління у цілому?

2. Не обгрунтовано об'єкти контролінгу. Якщо автори першої групи дефініцій відводили йому скромне місце кур'єра з передачі інформації керівництву, то потому в перелік об'єктів вводились виробничі витрати,

доходи, процеси постачання, виробництва, стратегічного розвитку, власне управління.

3. Не визначено принципи, на яких має будуватись методологія контролінгу та прийматись рішення про його функціональний апарат. Як відомо, економічний контроль характеризується рядом принципів, що є підґрунтям для організації та структурної побудови системи контролю, розподілу функцій та відповідальності, взаємовідносин з усіма функціональними підсистемами системи управління.

4. Не вирішено якими повинні бути організаційні форми контролінгу. Існують різні пропозиції щодо його впровадження в практику підприємств. Проте не з'ясовано чи є контролінг альтернативою системі контролю і замінить її в цілому, чи буде здійснюватись водночас із внутрішнім економічним контролем.

5. Не вирішене питання про інформаційне забезпечення контролінгу. Теоретики контролінгу наділяють його обліковими функціями, роблячи наголос на управлінському обліку. Але концепція управлінського обліку має відношення лише до собівартості продукції. Яке тлумачення контролінгу повинно бути у такому разі; чи не дублюватиме контролінг виробничий облік; яке взаємопроникнення та взаємовідносини будуть між обліковими функціями та контролінгом?

Цілком справедлива думка К. Хомбурга про те, що: якщо в області науки контролінг концептуалізується як координатор усієї управлінської системи чи гарант раціональності управління, то на багатьох підприємствах контролінгові служби практично займаються тим, що виправляють грубі помилки в розрахунках внутрішньофірмових витрат і обліку отриманих результатів [226].

**1.2.5. Проблема відсутності концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю.** Ситуація з контролем проявляється з точністю до “навпаки” відносно контролінгу: стосовно останнього наявне

розмаїття теоретичних розробок (хоч вони і пустопорожні, бо не обґрунтовують вислови типу: контролінг – система управління; контролінг – метаменеджмент; і т.п.) і тлумачень, проте на практиці це – рахівництво. Елементи внутрішньогосподарського контролю наявні на усіх підприємствах повсякчас, хоча теоретично системний підхід ще не достатньо опрацьований. Вчені у захваті від контролінгу і їм не вистачає наснаги взятись за внутрішній економічний контроль. А проблема відсутності системи контролю вже волає про її вирішення. Управлінська функція контролю пронизує усі етапи цілісної управлінської діяльності – від проектування товару до його експлуатації користувачем [32]. Контроль – це процес визначення, оцінки й інформації про відхилення фактичних показників від заданих і результати аналізу. Контролювати можна цілі, хід виконання плану, розвиток процесу. Предметом контролю може бути не лише виконавча діяльність, але й робота менеджера [126, с.425]. Контрольна інформація використовується в процесі регулювання. Отже, усе, на що претендує контролінг, маємо в налагодженій системі внутрішнього економічного контролю.

Як підкреслює Утц Шеффер, відносини між контролем і контролінгом багато в чому залишаються ще не з'ясованими [236, с.62]. Вчені зазначають наявність очевидного зв'язку між контролем і контролінгом як в теоретичному обґрунтуванні, так і в практиці застосування. Існують дві крайні точки зору. Х.-У. Кюппер констатує, що твердження одних провідних спеціалістів зводять контролінг до контролю: “Контролінг – це просто контроль”; інші роблять особливий наголос на тому, що їх ніяк не можна змішувати [Там же, С. 62].

У першому випадку впровадження контролінгу явно слугує підсиленню контролю. В протилежному навпаки – аспекти контролю, що містяться в контролінгу, принижуються. Перша точка зору притаманна противникам контролінгу, друга – прихильникам.

Новий, третій напрямок у вітчизняній літературі з'явився нещодавно: проставляється не просто знак рівності між контролем і контролінгом, а робиться жонгливання поняттями “контроль” – “контролінг”. Так, наприклад, читаємо: “Проблема контролю за ефективністю господарювання набула актуальності саме тепер, коли в економічній сфері намічаються деякі ознаки стабілізації” [168, с.151]. Трохи нижче на тій же сторінці: “Цю науку (контролінг) можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління”.

Контролінг уявляється неоправданим об'єднанням зовсім не однорідних за змістом функцій. Так, планування затрат доцільно зберегти в планово-економічному відділі. Контроль є прерогативою дієвої системи внутрішнього економічного контролю. Окрім того, система контролю охоплює моніторинг і аналіз господарської діяльності підприємства.

У Хомбурга читаємо: “попитом користуються орієнтовані на ринок контролери” [226]. Щоб бути орієнтованими на ринок, контролери повинні добре знати інформаційні потреби ринку. Але у такому разі то вже не є контролери, а маркетологи. Дедалі більше науковці розуміють, що прикрашений будь-якими лаврами контролінг не замінить добре усім відомий контроль. Тож в публікаціях останнім часом з'являються питання типу: в якій мірі особи, що їх на підприємстві називають контроллерами, здатні здійснювати ефективно контроль? [Там же, с.89]. На наш погляд, не є вірною сама постановка питання через те, що контролер взагалі нічого і ніяк не повинен контролювати. Так, далєбі, стверджує і К.Хомбург. Сфера контролінгу – витрати виробництва. У цьому аспекті він виступає як блок системи внутрішнього контролю і може застосовуватись у вигляді оперативного (поточного) контролю за витратами виробництва. Це – місце контролінгу і тут він дійсно буде ефективним. У такому значенні він фактично і застосовується у практиці хазяйнування.

**1.2.6. Екскурс в історію задля правильності вирішення проблемних питань сьогодення.** Галас навкруги контролінгу нагадує наукову організацію праці. На вседержавній раді з організації праці в 1967 році було зроблено офіційне визначення сутності наукової організації праці: «В сучасних умовах науковою слід вважати таку організацію праці, яка започатковується на досягненнях науки і передового досвіду, котрі систематично впроваджуються у виробництво, дозволяють найкращим чином поєднати техніку і людей в єдиному виробничому процесі, забезпечують найбільш ефективно використання матеріальних і трудових ресурсів, безперервне підвищення продуктивності праці, сприяють збереженню здоров'я людини, поступовому перетворенню праці у першу необхідність, життєву потребу» [223, с.63 ].

В економічній енциклопедії наукова організація праці (НОП) характеризується наступним чином: “Термін НОП використовується для визначення процесу удосконалення організаційних форм використання живої праці в рамках окремого трудового колективу... НОП забезпечується і шляхом додержання ряду загальних наукових принципів, що визначають методологічний підхід до вирішення усього комплексу задач удосконалення соціалістичної практики хазяйнування. Це принципи науковості, плановості, системності, безперервності, демократичного централізму, нормативності, заінтересованості в відповідальності, економічності” [72] .

Для визначення наукового підходу до формування трудових процесів були задіяні основні принципові положення, які охоплюють широкий круг проблем. Це проблеми соціальної, економічної, техніко-технологічної, правової, санітарно-гігієнічної, психофізичної природи. Такий добір проблем різної природи викликав зіткнення багатьох наук. Загалом це відповідає системному підходу. Однак у такому викладенні НОП стала ірраціональною для науки. Нормування праці – чисто економічна категорія, а не організуюча сила. Системний підхід, як справедливо стверджує Хачатуров С.Є., не універсальна закономірність, це не вимога змішування понять, а

симбіоз різних умов, що забезпечують трудовий процес у його цілісності. Праця не є організаційною категорією, тому немає сенсу її проектувати. Праця є технологічною категорією і повністю підлегла технологічній культурі виробництва. Праця повинна здійснюватись в апріорі організованому просторі [223, с.63-65].

Головні положення НОП перекликаються з головними положеннями контролінгу. Дійсно, дійшло до того, що контролінг називають управлінням управління, метаменджментом, хоча усі його дії проходять в апріорі організованому управлінському просторі. Він не є окремою самостійною сутністю. Це лише синтез, добірка деяких добре відомих елементів окремих функцій управління.

Симбіоз умов, які забезпечують зв'язок між окремими функціями та об'єднують їх для досягнення цілей організації (підприємства) слід розглядати як здійснення процесу управління на його черговій стадії. У такій інтепретації контролінг можна розглядати, як симбіоз умов, необхідних для ефективного управління витратами виробництва.

Можна погодитись з авторами, які відмічають різноплановість прояву контролінгу в управлінському процесі [95; 163]. Дійсно, коли контроллери завзято, активно приймаються за виконання приписаних їм обов'язків, наприклад, за проведення контролю, то пригнічується творча активність працівників, діяльність яких перевіряється. Процес управління стає не еволюційним і не ефективним через нав'язування волі контроллерів. З іншого боку, якщо сутність контролінгу зводиться лише до рахівництва, то це також призведе до небажаних наслідків, оскільки на кожному підприємстві вже функціонує відповідна облікова служба і не існує принципово проблем організації рахівництва за будь-якою моделлю.

Протягом десятиріч проводилось гіпостазування наукової організації праці. Авторитарне насаджувannya її положень набуло потворної форми в практиці управління підприємствами і лише перешкоджало досягненню його ефективності. Через те, що наукову організацію праці було доведено до

«раціоналістичного фаталізму», теоретики-економісти “заблокували шлях розвитку” істинної організаційної науки [223, с.65].

Далекий, але все ж подібний, наслідок маємо наразі в економічному контролі й управлінні через втручання пропозицій, привнесених зовні, без наукового обґрунтування й вирішення питань доцільності для вітчизняних промислових підприємств. Цілісна наука складається, як відомо, з двох частин – теоретичної і прикладної. Якщо теорія – це множина принципів положень науки, то прикладна частина – це деталізація принципів положень до ступеню практичного освоєння. Лише на основі чітко сформованої теорії може бути утворена істинна прикладна частина. Перебіг наукових подій сьогодні вказує на розвиток контролінгу на зразок експерименту наукової організації праці. Контролінг претендує на універсальність концепції, а часом і на «надуніверсальність», як от: «метаменеджмент», «управління управлінням». Об’єктивно контролінг не є самостійною сутністю. Вже відмічалось, що він є елементом симбіозу, синтезу навколо витрат підприємства як предмету пізнання. Це і створює «видимість, кажимість, безпосереднє однобічне проявлення суті, неадекватно вираженої окремими явищами» [215, с.89].

Прихильники контролінгу можуть застосувати його на підприємстві. Це – не велика вада. Однак не рекомендуємо наслідувати усі наукові розробки з цього приводу. На практиці можуть виникнути ще більші непорозуміння, аніж у теорії з досліджень контролінгу. Деякі науковці пропонують підкорення контролінгу усіх функціональних систем підприємства, стверджуючи, що для його ефективного функціонування потрібні радикальні зміни у плануванні, обліку, контролю, регулюванні. Зауважимо, що особливо зрадіють обліковці вітчизняних підприємств, якщо їм в черговий раз прийдеться змінювати всю облікову систему.

У вітчизняних практиків є добре їм відома, опробована, дійсно функціонуюча система внутрішнього контролю. Саме вона без зайвого клопоту може вирішувати практично усі, притаманні їй як функції, завдання



управління. Як зазначають вчені, контроль – це слідування за процесом діяльності, а також встановлення реальних витрат і результатів управлінської діяльності і її всебічної ефективності [54, с.18 - 20]. Зрештою, контроль як функція, що є потребою такої властивості управлінського процесу, як зворотній зв'язок, має постійно приводити у відповідність систему і методи управління з новими умовами і властивостями об'єкту, що виникають у процесі його функціонування і розвитку. Контроль – це постійна профілактична діяльність із нормалізації проходження управлінського процесу. Запобігання порушенням цього процесу – найбільша ефективність контрольної функції.

Контроль в управлінській діяльності важливий не тільки тому, що сама культура управління і ефективність цієї професійної діяльності передбачують обов'язковість його здійснення [32, с.846]. Контроль та його результати виступають базою, котра слугує основою для прийняття наступних рішень з метою подальшого удосконалення діяльності організації, підвищення її ефективності, результативності, прибутковості. Іншими словами: контроль – це процес забезпечення організацією своїх цілей [157, с.330].

Поки що в економічній науці з приводу контролінгових досліджень маємо “ефект перетягування одіяла”... Замість ганятись за примарними, багаторічної давності, віяннями та перетягувати у сферу контролінгу ніяк йому не притаманні функції, слід зробити інжиніринг наявної управлінської функції – контроль. Виникла потреба у реінжинірингу системи контролю та можливостей використання отримуваної у його результаті інформації. Головними інструментами контролю повинні й надалі бути спостереження, перевірка усіх сторін діяльності, облік і аналіз [157, с.321; 205, с.175]. Наслідуючи П.Друкера, можна сказати, що тільки визначеним чином організовані відомості мають сенс [70, с.172]. Для різних цілей одну й ту ж саму інформацію можна організувати по-різному. Дієвий внутрішній економічний контроль надає практично всю необхідну інформацію для ефективного управління організацією. Ми цілком згодні з думкою

В.А.Єрофєєвої стосовно того, що процес управління документальними масивами включає: організацію документування усіх аспектів діяльності підприємства (об'єднання) зі створенням інформаційно-пошукової системи; систему контролю за об'ємами і якістю створюваних документів (включаючи їх уніфікацію і стандартизацію), а також контроль виконання; організацію контролю за зберіганням документів. Функції управління усією сукупністю документальних масивів доцільно покласти на контрольно-обліковий апарат, який діє у складі єдиної економічної служби управління підприємством [74, с.40]. Контроль – це мистецтво управління [57, с. 34].

Отже, концепція контролінгу необгрунтовано претендує бути альтернативою системі управління і функції контролю. Її ключові положення не вирішують задачі розвитку контролю як системи.

### **1.3. Стан практики контролю на промислових підприємствах**

Протягом двох десятиріч у різних аспектах автором вивчався стан внутрішнього контролю в промислових підприємствах. Заради справедливості слід відзначити, що у сфері контролю не все в минулому було погано. Працюючи в 90-х роках над кандидатською дисертацією, автор власноруч обстежила стан обліку й контролю в тридцяти дев'яти промислових підприємствах, виробничих і науково-виробничих об'єднаннях машинобудування й металообробки міста Одеси.

**1.3.1. Історичний огляд стану внутрішнього контролю.** Практично в кожному із обстежених підприємств була передбачена штатна одиниця бухгалтера-ревізора, або окремий відділ контролю, як от у науково-виробничому об'єднанні “Кисеньмаш”, у виробничому об'єднанні “Електронмаш”, на судоремонтному заводі №1, у виробничому об'єднанні ім.Дзержинського й інших підприємствах. На той час актуальною була не відсутність внутрішнього контролю, а його якість. В шіснадцяти із

обстежених підприємств не дотримувалась третина необхідних умов забезпечення якості обліку й контролю, проте і в цих підприємствах так чи інакше здійснювався внутрішньогосподарський контроль.

Окрім того, в усіх без винятку підприємствах проводили роботу народні контролери із числа їхніх штатних працівників. Автор цієї роботи була викладачем і очолювала деканат факультету при суспільному інституті народного контролю в місті Одеса. Названий факультет був переповнений слухачами, інститут суспільних контролерів настільки плідно функціонував, що виникла ідея організації управління внутрішньогосподарським контролем у підприємствах через гуртки якості. Ідея була апробована на базовому науково-виробничому об'єднанні "Кисеньмаш", покладена в основу написання третьої глави кандидатської дисертації автора й витримала успішний захист [130].

Як згодом з'ясувалось із перевідних видань з менеджменту, приблизно водночас була впроваджена в практику управління Японських компаній аналогічна ідея, котра залишається актуальною до сьогодні. Вчені вказували, що на самих успішних заводах в Японії головною складовою успіху виявилась не його організаційна структура, не кількість інспекторів, а ефективність управління [3, с.63; 85, с.65-68; 143, с.28; 144, с.42; 246, с.73]. Залишається нагадати, що часткою його являється внутрішній контроль.

**1.3.2. Результати оцінки стану обліку й контролю в промислових підприємствах.** Керування протягом багатьох років проходженням студентами виробничої практики на промислових підприємствах, виконанням дипломних та магістерських робіт показало значні зміни не лише в назвах підприємств, їх організаційній формі та правовому статуті, але й у здійсненні управління ними, у тому числі – внутрішнього контролю. Проведено обстеження 43 підприємств м.Одеси та Одеської області. Висновок невтішний: лише в 17 підприємствах (39,5 %) більш-менш належним чином функціонує внутрішній контроль. Обстеженням охоплені об'єкти, актуальні для кожного підприємства за будь-яких часів, форм власності, моделей

управління, тощо – основні засоби; виробничі запаси; розрахунки з оплати праці; розрахунки з постачальниками й покупцями; грошові засоби.

Обстеження проводилось із питань дисертаційного дослідження та охоплювало дві функції управління – облік і контроль. При цьому облік розглядався, як основне інформаційне джерело для забезпечення внутрішнього контролю: оперативними даними про відхилення від норм використання ресурсів у виробництві; бухгалтерськими даними про витрати ресурсів при проходженні господарських процесів в основних сферах діяльності підприємства; даними про витрати за центрами виникнення й центрами відповідальності. Досліджувався також ступінь децентралізації бухгалтерських працівників у виробничі підрозділи, де безпосередньо здійснюються господарські процеси, використовуються необхідні для цього ресурси та визначаються економічні результати виробництва. Останнє, безперечно, стосується великих і середніх підприємств з виділенням у них відповідних функціональних служб управління. В малих підприємствах означений розподіл відсутній – усі управлінські функції, як правило, суміщені й уособлені в діяльності бухгалтера. Узагальнені у додатках Е – Ж результати обстеження роблять можливими наступні висновки.

Протягом досліджуваних двадцяти років у вітчизняній економіці чітко виділяються три періоди: перший – 1985-1990 роки, період епохи адміністративно-командного управління з централізованою системою бухгалтерського обліку та контролю господарської діяльності підприємств і намаганням максимально можливого скорочення управлінського персоналу; другий – 1991-2000 роки, перехідний період із зруйнованим адміністративно-командним управлінням, практично повністю відсутнім уявленням щодо управління діяльністю підприємства в ринкових умовах і намаганням отримання максимально можливих прибутків в максимально короткий термін; третя – 2001-2005 роки, сучасні нові підприємницькі утворення, чи (та) підприємства із завершеною реорганізацією, із пошуком нових підходів

до управління, котрі дали б змогу отримувати стабільні прибутки й стабільно збільшувати ринкову вартість підприємства.

Досліджувані нами функції характеризуються наступним чином. В усіх підприємствах бухгалтерський облік централізовано. У виробничих цехах фахівці-бухгалтери відсутні. В жодному із підприємств навіть не розглядалось питання щодо інтеграції бухгалтерського персоналу та їх обов'язків у відділи управління, як центри відповідальності, центри контролю, центри прийняття управлінських рішень.

На 11 підприємствах із 43 досліджувався облік і контроль виробничих запасів.

Практично втрачені здобутки минулих років стосовно застосування основних елементів нормативного методу обліку виробничих витрат, як от: відокремлене документування відхилень від норм витрат матеріалів і витрат на оплату праці; оперативне групування означених відхилень за місцями виникнення, причинами, винуватцями; систематичне надходження до відповідних управлінських структур інформації про відхилення для здійснення функції регулювання; і т.ін.

Незадовільними є облік і контроль витрат на виробництво. Не ведеться їх аналітичний облік за окремими центрами відповідальності. Практично відсутні оперативний і поточний контроль у місцях витрат. Загальною є також інформаційна скудність обліку для цілей внутрішнього контролю й управління, пов'язана із розсіюванням на різних синтетичних рахунках витрат постачання й збуту та відсутністю аналітичних даних стосовно витрат на управління й господарське обслуговування, інших аналітичних угруповань у відповідності з поточними потребами управління конкретним підприємством.

Діяльність підприємств у сфері внутрішнього контролю характеризується наступним чином. У більшості з них відсутні елементарні вимоги щодо налагодження контролю, як от: не затверджується перелік документів, котрі дійсні лише за наявності підпису керівника; не затверджуються плани, кошториси, норми, положення; не затверджуються форми внутрішньої звітності; не складаються графіки документообігу; не здійснюється контроль за правильністю кореспонденції бухгалтерських

рахунків; не проводяться перевірки показників звітності; не визначено переліку осіб, що мають право на підпис документів та отримання грошей у підзвіт; не укладаються домовленості з матеріально відповідальними особами; не назначаються наказом керівника інвентаризаційні комісії; не проводяться перевірки товарно-матеріальних цінностей; не проводиться аналіз інформації; не існує взаємоув'язаності результатів контролю та прийнятих в управлінні рішень; відсутня система комунікації між обліковими службами, підрозділами обробки інформації та управлінськими службами; управління підприємством здійснюється інтуїтивно, без застосування результатів внутрішнього економічного контролю.

Ефективність внутрішнього контролю досліджувалась за критеріями його доцільності (показники – всебічність контролю, повнота, наявність результату взаємозв'язаних сумісних дій частин системи контролю, достатність контрольної інформації для прийняття управлінських рішень, використання результатів контролю для прийняття управлінських рішень, вплив результатів контролю на прийняття рішень із забезпечення стратегічного розвитку підприємства, можливість поширення отримуваних результатів на розвиток системи внутрішнього контролю); надійності (показники – точність контрольної інформації, постійний розвиток системи контролю; удосконалення методів контролю; врахування тенденцій у змінах зовнішнього контрольованого середовища; можливість переведу об'єктів контролю з вихідного стану в необхідний; дотримання доцільності у визначенні обсягів контролю; відповідність ресурсного забезпечення; застосування планових показників з урахуванням наявності того чи іншого виду ресурсів, що ними може оперувати економічна система у своїй різносторонній діяльності); своєчасності контролю (показники – дотримання необхідних для ефективного управління підприємством термінів проведення контролю; дотримання термінів проведення перевірок згідно з їх програмами, планами; надання інформації за термінами, оптимальними для прийняття своєчасних рішень в управлінні підприємством). Зрозуміло, що, навіть у тих

підприємствах, де наявні елементарні прояви контрольної діяльності, все ж контроль як система не функціонує. Отже, про його ефективність у сучасних промислових підприємствах не може бути мови.

1.3.3. Відображення актуальності окреслених проблем через призму фінансових результатів. Про актуальність піднятих проблем свідчить моніторинг результатів економічної діяльності. Так, за даними обласного статистичного управління [153; 216; 67] вражаючими є збитки промислових підприємств Одеської області (табл. 1.3.3.1).

Таблиця 1.3.3.1

**Показники фінансової діяльності промислових підприємств**

по усій сукупності звітуючих одиниць  
за 1995-2004 р.р.

Показник / Роки	Кількість підприємств	Питома вага збиткових до загальної кількості, %	Сума збитку до оподаткування, одержана збитковими підприємствами, тис.грн
1995	Н/в	10,6	5207
1996	Н/в	26,9	17680
1997	Н/в	42,9	65678
1998	Н/в	51,4	140727
1999	Н/в	49,2	184787
2000	Н/в	46,3	203876
2001	Н/в	Н/в	Н/в
2002	2068	42,3	396985
2003	2219	42,9	635115
2004	2153	40,5	315061

Зрозуміло, що на результати фінансово-господарської діяльності впливає велика кількість різноманітних факторів. Однак, як свідчить статистика, десять років тому питома вага збиткових підприємств дорівнювала трохи більше десяти відсотків (10,6% у 1995 році). Починаючи з 1996 року збитковість значно збільшується і з 1997 по 2004 роки сягає щорічно за 40, а в окремих випадках – і за 50 відсотків. Без сумніву,

негативний прояв будь-яких факторів міг бути значно меншим у разі функціонування на кожному із збиткових підприємств ефективної системи внутрішнього економічного контролю. Отже, на актуальність вирішення проблеми вказує необхідність виведення промисловості України із сталої збитковості й глибокої кризи, в якій вона сьогодні знаходиться, на рівень поступового стабільного економічного розвитку, на рівень досягнення цілей діяльності кожного підприємства та його економічної стійкості. Актуальність дослідження підсилюється також необхідністю орієнтації внутрішнього економічного контролю на створення наукових передумов у сфері удосконалення його організації.

На завершення аналізу стану проблеми й постановки задачі її наукового обґрунтування підкреслимо, що для практичного створення цілісних систем внутрішнього економічного контролю в промислових підприємствах велике значення мають передумови розвитку.

### **Висновки до розділу 1**

Детальне опрацювання літературних джерел і власне бачення проблеми удосконалення економічного контролю та можливостей її вирішення дали змогу отримати наступні результати.

1. Протягом досліджуваних двадцяти років у вітчизняній економіці чітко виділяються три періоди: перший – 1985-1990 роки, період епохи адміністративно-командного управління з централізованою системою бухгалтерського обліку та контролю господарської діяльності підприємств і намаганням максимально можливого скорочення управлінського персоналу; другий – 1991-2000 роки, перехідний період із зруйнованим адміністративно-командним управлінням, практично повністю відсутнім уявленням щодо управління діяльністю підприємства в ринкових умовах і намаганням отримання максимально можливих прибутків в максимально короткий термін; третій – 2001-2005 роки, сучасні нові підприємницькі утворення, чи (та) підприємства із завершеною реорганізацією, із пошуком нових підходів



до управління, котрі дали б змогу отримувати стабільні прибутки й стабільно збільшувати ринкову вартість підприємства. Практично усі основоположні питання становлення науки економічного контролю вирішені вченими ще до другого з вище означених періодів, тобто – до 1991-го року. Значний науковий внесок зробили видатні вчені України, професори: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Валусь Б.І., Крамаровський Л.М., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Мурашко В.М., Сопко В.В., Суйц В.П., Чумаченко М.Г.

Аналіз літератури у контексті вирішуваних у даному дисертаційному дослідженні завдань показав отримані дослідниками за різних часів результати в області теорії, методології й методики контролю, котрі складають його науковий потенціал, визначають здатність розвиватись у необхідних напрямках та відповідати вимогам управління. На цій основі нами окреслено коло невирішених питань щодо теоретичного визначення: місця й ролі внутрішнього контролю у системі управління підприємством; законів та принципів розвитку внутрішнього економічного контролю; реалій застосування різних нововведень у контролі й управлінні; ставлення до альтернатив класичній системі внутрішнього контролю; єдино прийняттого терміну – внутрішній економічний контроль; єдності у розробці методу, котрий слугував би при вирішенні різноманітних задач і досягненні цілей внутрішнього контролю, надаючи в його розпорядження систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи таким чином витрати часу та інших ресурсів стосовно проведення контрольних дій; упорядкованості усієї сукупності термінів шляхом формалізації власного понятійного апарату, тобто, шляхом визначення із безлічі тлумачень єдиного варіанта для теорії економічного контролю, шляхом уточнення формулювань та класифікації методів, можливих до застосування у сфері внутрішнього економічного контролю; класифікації різносторонніх характеристичних угруповань прийомів внутрішнього економічного контролю; конкретного визначення предмета контролю.

В області методології відсутнє визначення: цілісного теоретичного обґрунтування системи контролю та можливостей застосування щодо його дослідження системного підходу; властивостей контролю, як системи; конкретних форм організації контролю; шляхів оптимальної централізації й децентралізації та доцільного наближення функції контролю до об'єктів; спрямування системи контролю на доцільність її організації та функціонування.

Методика потребує: розробки порядку оцінювання стану внутрішнього контролю; розмежування понять “якість” й “ефективність” внутрішнього контролю; побудови системи оцінок якості; визначення вимог, принципів оцінки та її методів, критеріїв оцінювання якості й ефективності; визначення внутрішніх і зовнішніх суб'єктів оцінювання; визначення цільових орієнтирів та форм оцінювання якості; встановлення обмежень у поширенні оцінки, у застосуванні методики оцінювання; уточнення класифікації економічних об'єктів контролю; вирішення проблеми цілепокладання у системі внутрішнього економічного контролю.

2. Проведений аналіз публікацій стосовно виникнення альтернативних пропозицій, екскурс в історію розвитку управління й контролю задля правильності вирішення проблемних питань сьогодення, опрацювання великої кількості літератури та детальний аналіз дефініцій стосовно визначення ролі й місця контролінгу в діяльності сучасних промислових підприємств дали можливість обґрунтувати дискусійність висновків, зроблених попередниками стосовно контролінгу. Всебічно обґрунтована принципова недоцільність і бездоказовість підміни наявних управлінських функцій вигаданою метафункцією. Зроблено висновок щодо безпідставності нав'язування безлічі новомодних віянь практично не підготовленій до цього вітчизняній економіці. Вперше стверджується необхідність вирішення низки науково важливих і практично актуальних питань утворення в промислових підприємствах цілісної системи внутрішнього економічного контролю.

3. Показана значимість проблеми відсутності концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю. Зроблено обсяжний аналіз і дана критична оцінка існуючої в промислових підприємствах практики організації і здійснення внутрішнього економічного контролю у розрізі питань, актуальних для управління сучасними промисловими підприємствами та безпосередньо вирішуваних у даному дослідженні.

4. Проведене обстеження облікової системи як основного інформаційного джерела для забезпечення контролю за відхиленнями від норм використання ресурсів у виробництві, витратами ресурсів при проходженні господарських процесів в основних сферах діяльності підприємства, витратами за центрами виникнення й центрами відповідальності; вивчення ступеню централізації обліку й контролю; критичне обстеження досліджуваних функцій управління промисловими підприємствами у розрізі трьох періодів розвитку вітчизняної економіки дозволяють зазначити відсутність системного внутрішнього контролю.

Моніторинг результатів економічної діяльності промислових підприємств Одеси й області за 1995-2004 роки висвітлив актуальність піднятих проблем через призму фінансових результатів промислових підприємств.

Усе вищесказане дозволяє вважати висновки до першого розділу всебічно обґрунтованими.

## **Розділ 2. Передумови і системний підхід до розвитку внутрішнього контролю**

- 2.1. Передумови удосконалення внутрішнього економічного контролю
  - 2.1.1. Значення передумов
  - 2.1.2. Розробленість проблеми
  - 2.1.3. Основні положення щодо класифікації передумов
  - 2.1.4. Класифікація передумов
  
- 2.2. Системний підхід до організації внутрішнього економічного контролю
  - 2.2.1. Застосування системного підходу у сучасних наукових розробках
  - 2.2.2. Системний підхід як методологічна база для дослідження
  - 2.2.3. Переваги системного підходу та загальна спрямованість дослідження
  
- 2.3. Визначення понятійного апарату
  - 2.3.1. Основні особливості системного дослідження
  - 2.3.2. Поняття взаємозв'язку у системі контролю
  - 2.3.3. Поняття терміну „управління” у системі контролю
  - 2.3.4. Основні функції системи внутрішнього контролю

Висновки до розділу 2.

## **Розділ 2. Передумови і системний підхід до розвитку внутрішнього контролю**

### **2.1. Передумови удосконалення внутрішнього економічного контролю**

У дослідженні передумов, котрі визначають можливості розвитку внутрішнього економічного контролю існує чимало невирішених питань. Основні з них – визначення середовища системи внутрішнього економічного контролю; окреслення факторів його формування; відповідність контрольного середовища вимогам управління; виокремлення передумов удосконалення системи контролю.

Мета даної розробки – усунути наявну теоретичну прогалину відносно адаптації факторів формування контрольного середовища до вимог управління підприємством та розробки чіткого переліку передумов розвитку й удосконалення системи внутрішнього контролю до оптимального рівня.

**2.1.1. Значення передумов.** Стосовно контрольного середовища мають право на існування та зустрічаються в літературі такі поняття, як «фактори» й «елементи». Часто їх безпідставно ототожнюють, не дивлячись на те, що елемент – то є складова чого-небудь цілого, а фактор – умова, рушійна сила, причина будь-якого процесу. Наприклад, навряд чи можна віднести до елементів структури: “Порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів; порядок підготовки управлінського обліку та підготовки звітності для внутрішніх цілей” [171]. У даному випадку маємо механічне перенесення назви пунктів 2.4 та 2.5 змісту підручника “Внутрішній контроль та аудит” Л.В.Сотнікової [195, с.3]. Елементи, на нашу думку, визначають параметри, а фактори вказують на можливі характеристики контрольного середовища. Тож перелік повинен охоплювати саме структурні складові: організаційна структура підприємства, управління економічним суб’єктом, система внутрішнього контролю.

Термін «передумови» ми зв’язуємо з існуванням своєрідної для системи контролю інфраструктури, у якій він функціонує та з необхідністю підсилення впливової значущості терміну “фактори” для підвищення ефективності внутрішнього економічного контролю. Важливе, навіть вирішальне місце відводять передумовам автори, зауважуючи, що можна мати гарні теоретичні рішення і методики, але не створити ефективної організації оперативного контролю якщо не налагоджене оперативне планування, застаріли норми витрат матеріалів і розцінки на заробітну плату, облікова інформація недостовірна і створюється несвоєчасно, недосконала організаційна структура управління і т.п. Потрібно удосконалити передумови, а для цього необхідно, як мінімум, їх класифікувати [160, с. 36; 200, с.53]. Оцінка, зроблена авторами у відношенні передумов розвитку оперативного контролю, справедлива і для нашого випадку. Проте має сенс застереження щодо переоцінки значення передумов, коли стверджують, що під їх впливом трансформується не тільки система обліку, але і споконвічні положення, що лежать у її основі: принципи організації обліку, принципи обробки облікової інформації. З цього приводу О.І.Паламарчук пише, що помилковість такого твердження не викликає сумнівів. Принципи це цільові настанови, що визначають найбільш важливі напрямки

створення і функціонування системи бухгалтерського обліку [160, с. 36]. Дійсно, передумови, якщо вони досконалі, створюють сприятливе середовище, своєрідну інфраструктуру, необхідну для реалізації принципів у тім обсязі і змісті, що були в них закладені у процесі вироблення формулювань. Досконалі передумови – принципи «працюють» так, як задумано, передумови недосконалі – реалізація принципів зв'язана із втраченими можливостями. Але це ніяк не означає, що принципи йдуть слідом за передумовами. Навпроти: ставиться мета, формулюються принципи, що визначають шляхи її досягнення, створюються необхідні для цього передумови. Отже, їхнє реальне значення у тому, що передумови – це споконвічно існуючі чи спеціально створені можливості, рушійні причини, без яких складно, а часом неможливо досягти поставленої мети.

Проблемі цілепокладання буде надано достатньо уваги. Наразі зауважимо, що, на нашу думку, головною метою внутрішнього економічного контролю є сприяння максимізації ринкової вартості підприємства, досягненню цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі розвитку і удосконалення системи шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями. Вона вимагає постійного, системного удосконалювання за двома основними рівнодіючими напрямками – організаційним і комунікативним: потрібно підсилювати дієвість контролю та оптимізувати його інтеграцію з іншими функціями управління. Вирішення цільової двоєдиної задачі можливе у разі формування передумов як зовні, так і у межах компетенції власне системи внутрішнього економічного контролю. Уявляється правильним кроком розробка їх класифікації задля чіткого визначення характеру, спрямованості, практичного значення, а також виділення тих передумов, котрі безпосередньо впливають на стан системи контролю та сприяють її оптимізації.

**2.1.2. Розробленість проблеми.** Якщо погодитись із розглядом системи внутрішнього контролю як сукупності організаційних методик і процедур,

застосовуваних керівництвом економічного суб'єкта для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності, то повинна бути практично аксіомою суцільна заінтересованість усього колективу підприємства, його власників та керівників у створенні позитивного контрольного середовища, в якому б формувалися передумови його розвитку та удосконалення. Однак дослідження вказує на недостатнє розуміння ролі та значення внутрішнього контролю з боку керівників різного рівня управління підприємством, і, як наслідок – недостатня розвиненість внутрішнього контрольного середовища, якому присвячено багато наукових розробок закордонних і вітчизняних учених. Різні аспекти цієї проблеми досліджували Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Ю.А. Данилевський, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремізов, В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков, Т.А. Дубровина, О.В. Ковальова, Ю.П. Константинов, Л.В. Сотникова та інші. Так, під категорією "контрольне середовище" розуміють поінформованість і практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю [195, с.30]. Практично в унісон з цим звучить тлумачення середовища контролю як процедур і засобів, що відображають загальне ставлення адміністрації, директора і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю [35, с.172].

Зроблені окремі спроби класифікувати передумови, що впливають на систему обліку. Виділяють такі фактори: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиток господарського механізму, рівень керування, система керування контролем у країні, досягнутий рівень механізації й автоматизації робіт, рівень підготовки кадрів, рівень наукового потенціалу в області обліку й аналізу, відношення до контролю керівників підприємства, методичне забезпечення, наукова організація роботи, вищестоящі системи [168, с. 100].

До числа факторів відносять також рівень використання засобів обчислювальної техніки, кваліфікований склад кадрів, форму організації обліку і розподілу праці, використання нормативного методу обліку [74, с.21-23]. Окрім

того, серед факторів зустрічаються: принципи, форми і методи господарювання, обсяг виробництва і чисельність персоналу, найближче навколишнє середовище, методологія і методика обліку.

Найбільш розгорнутий перелік факторів з метою визначення оцінки їхнього впливу на контрольне середовище зроблено Л.В.Сотніковою [195, с. 42-49]. Автор виділила наступні напрямки: управлінська філософія та стиль керівництва (фактори: управлінські та оперативні рішення, у тому числі, на великих і малих підприємствах; відношення керівництва до комерційних ризиків; контроль за комерційними ризиками; розуміння керівництвом підприємства значення фінансової звітності; готовність до виправлення суттєвих помилок та недоліків; звернення до аудиторів за консультаціями з питань обліку; сприйняття та виконання аудиторських рекомендацій; статус системи внутрішнього контролю в організації); організаційна структура (фактори: відповідність організаційної структури розмірові та складності бізнесу клієнта; розподіл каналів відповідальності та повноважень; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; готовність використати контрольні процедури для затвердження господарських операцій; контроль за децентралізованою діяльністю; контроль за централізованою обліковою діяльністю; контроль за децентралізованою діяльністю з обробки даних; засідання ради директорів з метою розробки стратегій та процедур аналізу результатів діяльності та прийняття рішень; характеристика ревізійної комісії; та ін.); розподіл повноважень та обов'язків (фактори: розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів; та ін.); кадрова політика й практика (фактори: єдність персоналу; контроль за персоналом з боку керівництва; завантаженість персоналу у системі обліку; плинність кадрів у системі обліку; та ін.); зовнішня бухгалтерська (фінансова) звітність (фактори: додержання графіка документообігу; складання наказу про облікову політику; відстеження нормативних змін в обліку та оподаткуванні; та ін.); внутрішня управлінська звітність (фактори: виявлення відхилень від запланованих показників;



інформування керівництва про відхилення; та ін.); робота з органами державного зовнішнього контролю (фактори: установлення процедур, котрі гарантують виконання вимог органів нагляду та контролю; контроль за вказаними процедурами).

У відомих нам дослідженнях із даної сфери знань зустрічається також класифікація передумов організації оперативного контролю на економічні (фактори: економічна стійкість підприємства, цілеспрямованість економічного механізму внутрішньогосподарського управління); виробничі (фактори: складність виробництва, вид виробництва, номенклатура продукції, розмір підприємства, тип виробництва); організаційні (фактори: складність організаційної структури виробництва, складність організаційної структури управління, тип організаційної структури управління, рівень делегування функцій); кадрові (фактори: кваліфікація персоналу, цілеспрямованість системи матеріального стимулювання); інформаційні (фактори: достатність нормативної, планової і облікової інформації, оперативність інформації, раціональність інформаційних каналів) [200, с.55].

Певне узагальнення факторів зроблено в окремих дисертаційних дослідженнях. Так, запропонована класифікація, у якій розмежовані зовнішні і внутрішні фактори; у кожній групі виділені дві підгрупи – фактори об'єктивні і суб'єктивні; у межах вказаних підгруп визначені відповідні фактори. При цьому до зовнішніх об'єктивних факторів віднесено: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиненість господарського механізму, досягнення науково-технічного прогресу, форми власності. Зовнішні суб'єктивні фактори – це повнота рішення проблем обліку на законодавчому рівні, цілеспрямованість рішень виконавчих органів влади в області економіки, вимоги з боку зовнішніх користувачів інформації.

Уявляється, що вони містять ряд спірних і помилкових положень. Передусім, слід зазначити два важливих моменти: по-перше, за розглядом контрольного середовища забули власне про контроль, тобто, майже усі автори розглядають контрольне середовище відокремлено від контролю. Між іншим, воно існує і безпосередньо в системі внутрішнього контролю. Найближчим до

сказаного є точка зору, за якою поняття середовища відображає умови роботи механізму внутрішнього контролю [31, с.40]; по-друге, практично усі автори досліджують змістовну сутність контрольного середовища, так би мовити, зовні, на потребу зовнішніх користувачів, передусім, аудиторів. Розгляд крізь призму вимог, пропонованих зовнішніми аудиторами, не є достатнім для удосконалення контрольного середовища підприємства та формування на цій основі передумов оптимізації системи внутрішнього контролю.

Окрім того, рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва взагалі не підлягають розглядові за даною темою. Вони є категоріями макроекономіки, глобальними, впливовими на усі без винятку сторони життя, умовами життєдіяльності суспільства. Їхня макроекономічна сутність унеможливує простеження впливу на стан обліку та контролю в конкретному підприємстві.

У цьому сенсі справедливою є думка авторів, що різноманіття форм власності диктує нові правила поведінки, визначає особисту зацікавленість власника у процвітанні свого підприємства. Він організує таку систему обліку, що створює необхідні для управління інформаційні і контрольні можливості, незважаючи на низький рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Власник не чекає, поки цей рівень стане високим, він вирішує проблеми обліку виходячи зі здорового глузду, тим більше, що підприємства практично вільні у виборі моделей аналітичного обліку [Там же, с. 40].

Що ж до оптимізації системи контролю, то і вказані фактори, і по аналогії з ними такі фактори як розвиненість господарського механізму, удосконалювання його принципів, форм і методів, – ні практично, ні навіть теоретично не можуть сприйматись як передумови через те, що підприємства не можуть їх удосконалювати. Контроль за комерційними ризиками; контроль за централізованою обліковою діяльністю; контроль за децентралізованою діяльністю з обробки даних; контроль за персоналом з боку керівництва; контроль за виконанням вимог органів нагляду та контролю складають

змістовну сутність функціонування системи внутрішнього контролю, а тому не можуть розглядатися як передумови.

Вельми спірним уявляється вплив на стан системи контролю тип і складність виробництва, розмір підприємства (великі та малі), відношення керівництва до комерційних ризиків; розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; номенклатура продукції. Стосовно внутрішнього контролю частина наведених характеристик є об'єктивно заданою (як от: розміри підприємства, номенклатура продукції), а тому повинна бути всебічно охоплена контролем; інша – такою, що не має у нашому випадку впливового сенсу.

Управлінська філософія та стиль керівництва; відповідність організаційної структури розмірові та складності бізнесу клієнта; розподіл каналів відповідальності та повноважень; завантаженість персоналу у системі обліку; плинність кадрів у системі обліку; кваліфікація персоналу, цілеспрямованість системи матеріального стимулювання; рівень використання обчислювальної техніки, оптимальність каналів інформаційних зв'язків, вимоги з боку внутрішніх користувачів інформації – це, власне, підґрунття для впровадження системи внутрішнього контролю. Спостерігається суміщення понять: фактори формування системи і фактори впливу на стан системи.

2.1.3. Основні положення щодо класифікації передумов. Визначення та класифікація саме тих передумов, котрі необхідні для удосконалення системи контролю з метою надання управлінню доцільної, своєчасної, достовірної інформації про економічні об'єкти, отриманої у процесі здійснення превентивного, оперативного і наступного контролю, вбачається нами як важливе завдання, задля вирішення якого будемо вважати відправними наступні положення. Видається за недоцільне класифікувати зовнішні (стосовно організаційної системи у цілому) передумови, тому що вони зовсім не зв'язані з можливостями реалізації їх підприємством. Нереально удосконалювати внутрішній контроль шляхом вирішення його проблем на законодавчому рівні,

або через цілеспрямованість рішень виконавчих органів влади в області економіки. Так, Закон України «Про бухгалтерський облік і звітність» та Господарський Кодекс України містять лише загальні положення щодо організації господарського контролю і нагляду за господарською діяльністю суб'єктів підприємництва; Закони України: «Про організацію аудиторської діяльності в Україні», «Про підприємство», «Про підприємства в Україні», «Про господарчі товариства» – вказують на відповідальність за стан внутрішнього контролю керівництва підприємством; стандарти аудиту містять запозичені постулати, котрі не мають однозначно позитивного прояву у практиці внутрішнього контролю. Частина з них не перешкоджає йому розвиватись, хоча не дає для цього нових імпульсів, нових можливостей; інша частина навіть призводить до зсуву, суміщення й переплутування понять, тому що запозичені положення закордонної практики контролю не враховують специфіки розвитку управління вітчизняними підприємствами.

Наступне положення стосується структурної побудови та кількісного складу класифікації. Наразі немає рації виділяти значну кількість передумов, поділяти їх на групи, підгрупи. Окрім того, достатньо окреслити коло передумов, котрі реально утворюються в межах підприємств та сприяють оптимізації системи. Виходячи з цього ми не розглядаємо фактори, які не ввійшли до передумов у ході аналізу класифікацій, розроблених попередниками. Оскільки змістовна сутність передумов у тім, щоб створити таке середовище, яке б сприяло оптимізації ефективності функціонування системи, то за межами класифікації залишаються, наприклад, фактори організації персоналу, як такі, що впливають на створення системи внутрішнього економічного контролю.

**2.1.4. Класифікація передумов.** Аналіз існуючих класифікацій факторів впливу на контрольне середовище, удосконалення господарського обліку та оперативного контролю вказав на переваги та недоліки існуючих підходів, дав можливість започаткувати авторську розробку. Однак, на відміну від попередників, ми сформулюємо чітко обґрунтований перелік передумов,

котрі знаходяться в межах компетенції підприємства і дають змогу на їх основі удосконалювати й оптимізувати організацію та функціонування системи внутрішнього економічного контролю.

Першою у цьому переліку повинна бути економічна стійкість підприємства. Підприємство, котре не має достатніх ринків збуту, стійких стосунків з постачальниками, зазнає постійних фінансових труднощів, не зможе займатись удосконаленням внутрішнього контролю; для нестійкого в економічному плані підприємства актуальною є задача поновлення чи первинного встановлення стабільності. Економічна стійкість дозволяє підприємству проаналізувати ефективність управління за усіма його складовими, звернути увагу на недосконалість окремих підсистем, переглянути та у разі необхідності підсилити наявність передумов удосконалення внутрішнього контролю чи оптимізації ефективності системи.

На останньому ми зробили наголос через обставини, котрі можуть утворитись на будь-якому, навіть економічно стійкому підприємстві – наявними можуть бути лише окремі, епізодично чи періодично виконувані контрольні процедури та перевірки (наприклад, часткова інвентаризація при передачі справ матеріально-відповідальними особами; інвентаризація каси; поточна перевірка працівниками бухгалтерії правильності складання первинних документів за господарськими операціями у місцях їх виконання; тощо). Наведений приклад частково характеризує внутрішній контроль, котрий можна удосконалювати подібними частковими доповненнями. Однак повноцінним удосконаленням являється впровадження цілісної системи контролю, діяльність котрої можна оптимізувати відповідно до потреб управління. Тому наступною повинна стати передумова узгодженості цільових напрямків системи внутрішнього економічного контролю та управління підприємством. Адекватність цілеспрямування контролю цілям управління окремими об'єктами та підприємством у цілому створює потребу в адекватному контрольному впливі, отже, надихає виконавців та керівників різного рівня на здійснення контролю там, тоді і стільки, де, коли і скільки це є оптимальним для ефективного управління.

Проте можливості вирішення задач, що стоять перед внутрішнім контролем на шляху до досягнення його цілей, багато в чому залежать від адекватності організаційної структури його системи та апарату управління. У разі строго функціонального підходу до формування системи із статичною централізацією у службі контролю унеможлиблюється раціональний розподіл повноважень. Навпроти – доцільне сполучення централізації і децентралізації контрольних функцій дозволяє здійснювати інтеграційні процеси управління на усіх його рівнях. Отже, при оптимізації організаційної структури управління створюються передумови для подальшої оптимізації функціонування системи внутрішнього економічного контролю.

Оптимізація ефективності комунікативного потенціалу системи контролю визначається рівнем автоматизації управлінських процесів на підприємстві. Функціонування системи контролю неминуче зв'язано зі збором інформації, її обробкою, реалізацією інформаційних зв'язків, котрі формуються у стійкі потоки та інтегруються в інформаційну структуру управління. Так, канал прямого зв'язку забезпечує систему контролю інформацією про стан підконтрольного об'єкта; канал зворотного зв'язку надає управлінню стверджувальну чи коригуючу інформацією для прийняття управлінських рішень. Інформація, що її отримують у результаті контролю, є носієм ідей, рішень, повідомлень про плинні обставини в управлінні. Достатність програмного забезпечення, можливості сучасних засобів автоматизації дозволяють поглиблювати і розширювати комунікативні зв'язки, отримувати різносторонні й різноманітні за ступенем деталізації моделі економічних об'єктів, інтегрувати їх з нормативними, плановими, бухгалтерськими моделями та оперативно виявляти недоліки задля вирішення задач внутрішнього контролю та досягнення цілей. Передумовою, котра впливає як безпосередньо на стан системи внутрішнього економічного контролю, так і на управління підприємством у цілому є рівень розвитку науки контролю й управління. Завдання полягає в тім, щоб відслідкувати за публікаціями у періодичних і наукових виданнях, сприйняти і своєчасно втілити раціональні ідеї та практичні рекомендації науковців. Хоча реалізація цієї передумови зв'язана з добором кваліфікованого персоналу, що виходить

за межі власне проблем контролю, проте у наш час це не є перешкодою для визначення рівня розвитку науки контролю передумовою його удосконалення та оптимізації: населення України – одне з найосвіченіших у світі, тому не виникає утруднень при комплектуванні управління кадрами відповідної кваліфікації.

Для наглядності класифікація передумов зображена на рис. 2.1.4.1.

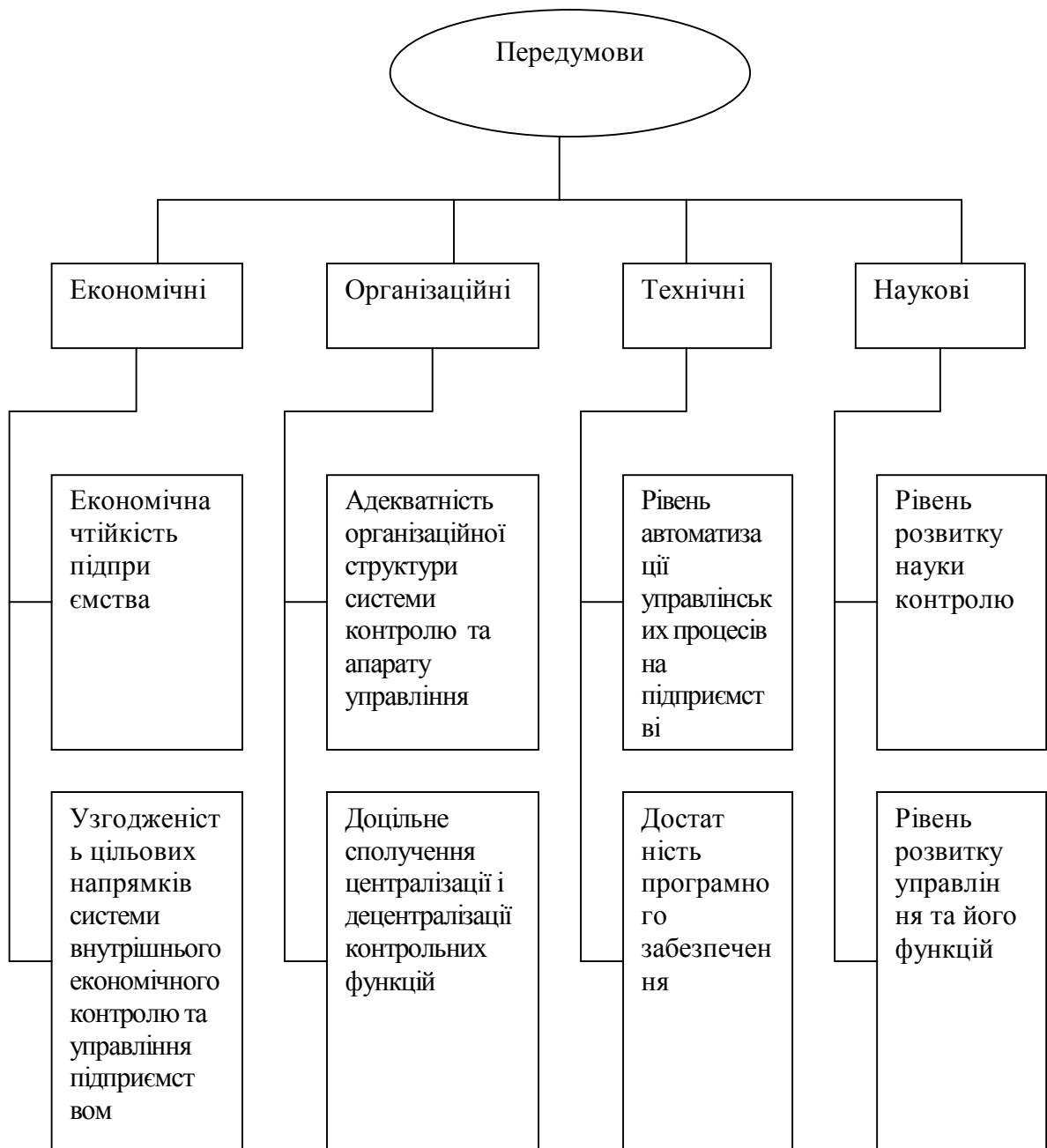


Рис. 2.1.4.1. Класифікаційна модель передумов оптимізації внутрішнього економічного контролю

Саме за наявності вказаних передумов існує реальна можливість удосконалення та оптимізації внутрішнього економічного контролю за усіма його складовими.

## **2.2. Системний підхід до організації внутрішнього економічного контролю**

Практично всі наукові роботи з контролю висвітлюють захоплення авторів системним підходом: на цей термін робляться посилання та стверджується, що контроль – то є система. Однак цілісного теоретичного обґрунтування, серйозного дослідження, котре б засвідчувало, що контроль – то є дійсно система, – досі немає.

### **2.2.1. Застосування системного підходу у сучасних наукових розробках.**

Системний підхід – це метод, котрий “...представляє собою експліцитний вираз процедур визначення об’єктів як систем і способів їхнього специфічно системного дослідження (опису, пояснення, передбачення, конструювання і т.д.). Він може виступати у свідомості вчених та фіксуватись у відповідних текстах у доволі різних формах – від емпіричного напівінтуїтивного опису спеціальних процедур системного дослідження і до строгого, в приватному випадку математичного, виразу загальносистемних процедур і методів” [181, с.27]. Таким чином, роз’яснюється, що для системного підходу до дослідження характерним є хоча б інтуїтивний розгляд процедур, авторських тверджень, положень. Наразі маємо наступне. Так, наприклад, у одній із наукових праць наголошується: “застосовано системний підхід до господарського контролю. Автор доводить, що контроль є складною, динамічною, саморегулюючою системою, яка складається з сукупності елементів, пов’язаних спільною функцією та постійно взаємодіючих один з одним” [49, с.72]. Це – авторська



анотація до статті. Нею розпочинається стаття. На першій сторінці знову зустрічаємо це ж твердження, але вже інше авторство: “Таким чином, контроль є складною, динамічною, саморегулюючою системою, так як представляє сукупність великої кількості різноманітних елементів, які знаходяться у тісному взаємозв’язку і безперервному розвитку [196, с.495]. Такою ж фразою стаття закінчується в одному із пунктів висновку [Там же, с.76]. Розглянемо, чи ж насправді доводить і що доводить автор?

Почнемо вже із назви, де начебто проявився намір автора вести мову про “господарський” контроль. Як цей намір з’явився, так він і зник. Господарський контроль згадувався ще двічі. Однак залишилась таємницею сутність його змістовного авторського тлумачення, бо окрім нього раптом виникає наступне: “категорію контролю можна розглядати з декількох позицій: як функцію управління, як цілеспрямовану діяльність, як систему органів, що здійснюють контроль. Однак всі ці три аспекти контролю представляють єдине ціле” [Там же, с.73]. Певна річ, можна так розглядати, а можна й інакше. Але до чого тут тоді господарський контроль? І яке його місце у тому невідомому, хто знає де і ким представленому “єдиному цілому”?

У цій же статті зустрічається ще один контроль – фінансовий: “З позицій кібернетики контроль уже давно розглядається як форма зворотного зв’язку, за допомогою якої керуюча система одержує необхідну інформацію про дійсний стан об’єкта, яким управляють, і ступеня реалізації управлінських рішень. У випадку з фінансовим контролем такий підхід заслуговує на особливу увагу” [Там же, с.73]. Обізнані в теорії систем та кібернетиці зрозуміють, що там дійсно давно мова йдеться про зворотній зв’язок, але то є поняття далеке від фінансового контролю. Та й чому тепер вже лише “фінансового”? А куди ж подівся “господарський” (який у статті, власне, і не розглядався)? Залишається вважати, що авторові байдуже як обізвати отой контроль. Чому так відбувається? В чому проблема? На нашу думку, загальнонаукова проблема полягає у відсутності єдиної теоретично обґрунтованої та методологічно розробленої на принципі ізоморфізму законів побудови систем у різних сферах діяльності концепції внутрішнього

економічного контролю. Метою розробки за даним питанням є визначення правомірності застосування системного підходу як єдиної методологічної бази щодо досліджень у сфері внутрішнього економічного контролю, а також визначення (формалізація) на цій основі понятійного апарату.

У взятій нами для прикладу статті справедливо підкреслюється, що поняття системи застосовують і до реальних матеріальних об'єктів, і до абстрактних, котрі є продуктами теоретичної діяльності, і до складних об'єктів, які включають людську діяльність [Там же, с.72]. Однак відсутність авторського ставлення до цього факту породжує догадку про цілковиту солідарність з використанням положень та термінів теорії систем де, коли, як і кому заманеться. Більш того, мабуть, вже одне їх згадування – то і є доказовість системного підходу. Бо як інакше можна тлумачити заяву про здатність до саморегулювання системи контролю наявністю у ній управлінських процесів: “Крім вищеперерахованих ознак, контроль є саморегулюючою системою, оскільки їй властиві управлінські процеси” [Там же, с.73]? Ця теза взагалі не супроводжується ніякими роз'ясненнями, вона просто постулюється. Постає запитання: про яку систему, котра вже охоплює управління, йде мова і де задекларований у заголовку господарський контроль та ще й системний підхід до нього?

Окрім того, часто контроль ототожнюється з управлінням, з прийняттям рішень, з аналізом господарської діяльності: “Відомо, що сукупність суб'єкту та об'єкту управління (в даному випадку - контролю) становить механізм управління (контролю)”; “формується управлінське рішення (результати контролю)”; “контроль включає в себе аналіз” [Там же, с.74-75]. Автор у одній і тій самій науковій публікації вступає у протиріччя з вказаними вище твердженнями: “Однак не слід і перевищувати роль контролю. Адже збір інформації про об'єкт управління, її узагальнення та аналіз належать до сфер обліку та економічного аналізу, якими не можна нехтувати” [Там же, с.76]. Стосовно останнього питань не виникає. Суперечливим як раз була заява щодо включення аналізу в контроль.

Можна лише здогадуватись щодо “цілковитого схвалення”, особливо господарниками, таких, наприклад, висловів: “якщо по результатах ревізії на об’єкті не було виявлено порушень, це свідчить про низький рівень контролю і є вихідними даними для прийняття рішень по його удосконаленню” [Там же, с.74]. Мабуть слід поважати таку точку зору автора, однак поняття “система” у цьому випадку має зовсім не кібернетичний відтінок. Це – по-перше. По-друге, відсутня логічна послідовність мислення стосовно досліджуваних категорій. Проаналізуємо виказане зауваження. У даному випадку згадується ревізія. Отже, мова йде, вочевидь, про зовнішній контроль. Потім стверджується про низький його рівень у разі відсутності порушень. Більш того, ототожнюється контроль як функція управління з контролем-видом діяльності: “виконують функцію контролю поряд із іншими функціями управління – обліком, аналізом (наприклад, бухгалтери); спеціалізуються на виконанні функцій контролю (наприклад, працівники КРУ, податкових органів тощо)”[Там же, с.74].

### **2.2.2. Системний підхід як методологічна база для дослідження.**

Нами розглянута лише одна стаття як приклад, не більше того. Втім у статті робиться заявка на її наукове спрямування вже хоча б через згадування про кібернетику, використання термінів “система”, “системний підхід”. Вона узагальнює помилки науковців у сфері дослідження теоретичних та методологічних питань економічного контролю, залишаючи невирішеними важливі проблеми. Не можна претендувати на творення науки, не вивчивши її основ хоча б настільки, наскільки це необхідно, щоб не припускати переплутування усіх можливих категорій та термінів. Коли вже ми так полюбляємо використовувати окремі положення теорії систем, то слід розібратись в її основах, тим паче, що маємо фундаментальні наукові праці Берталанфі Л., Біра Ст., Богданова А.А., Садовського В.Н., Вунша Г., Ланге О., Джонсона Р., Каста Ф, Розенцвейга Д., Месаровича М.Д., Мільнера Б.З., Евенко Л.И., Рапопорта В.С., Блауберга Н.В., Юдіна Е.Г., Акофа Р., Ешбі У.,

Черчмена Ч., Карташева В.А. та багатьох інших [2; 21; 24; 27; 52; 181; 65; 241; 91; 142; 140].

Отже, орієнтуємось на визначення вірогідності пристосування об'єкта даного дослідження – внутрішнього економічного контролю – в теорію систем. Задля цього розглянемо сублімацію тлумачення поняття "система" в його закономірному розвитку (Табл. 2.2.2.1).

ТАБЛ. 2.2.2.1.

Генезис системного підходу

№ групи дефініцій	Змістовна сутність	<i>Літературне джерело</i>
01	02	03
1.	Системи як матеріальні формування, елементи яких якимось чином зв'язані між собою чи знаходяться в якихось відносинах, тобто уявлення системи як зовнішнього матеріального утворення відносно суб'єкта дослідження	Акоф Р. О природе систем. – Изв.АН СССР, Техническая кибернетика, 1971. – С.68-75. - С.69; Алтаев В. Предисловие. В кн.: Общая теория систем / Пер.с англ. В.Я.Алтаева, Э.Л.Наппельбаума. – М.: Мир, 1966. – 187 с., с.9; Месарович М. Основания общей теории систем. В кн.: Общая теория систем: Критический обзор. – В кн. Исследования по общей теории систем. – М.: Прогресс, 1969. – 232 с. – С.23-82. - С.29; Бир Ст. Кибернетика и управление производством. – М.: Наука, 1965. – 391 с. - С.22; Кузьмин В.П. Принцип системности в теории и методологии К.Маркса. – М.: Политиздат, 1976. – 176 с. - С.10; Ланге О. Целое и развитие в свете кибернетики. – В сб.: Исследования по общей теории систем. – М.: Прогресс, 1968. – С.181-251. - С.196; Рапопорт А. Математические аспекты абстрактного анализа систем. – В сб.: Общая теория систем. – М.: Мир, 1966. – С.83-105; Ханика Ф. Новые идеи в области управления. Пер. с англ. – М.: Прогресс, 1969. – 482 с. - С.23.
2.	Система визначається як матеріальне утворення та зовнішня сутність відносно суб'єкта дослідження, однак відрізняється від усіх відомих робіт конструктивністю висновків та пропозицій	Анохин П.К. Теория функциональной системы. – Успехи физиологических наук, 1974. – Т.1, №1, с.19-54. – С.33

3.	Поняття системи має певний суб'єктивістський характер, воно пов'язане з дослідником і його відношенням до об'єкта	Эшби У. Росс. Конструкция мозга. Пер. с англ.- М.Мир, 1962. - 236 с. – С.36; Паск Г. Естественная теория цепей. – В сб. Самоорганизующая система. – М.: Мир, 1964. – С.315-357. – С.315; Байцер Б. Архитектура вычислительных комплексов. Пер.с англ. – М.: Мир, 1974. - с. 74
4.	Система як здатність мислення людини стосовно цілеспрямованої організації дослідницького процесу	Дружинин В.В., Конторов Д.С. Проблемы системологии. – М.: Сов.радио, 1976. – С.75; Черняк Ю.И. Простота сложного. – М.: Знание, 1975. – 216 с. – С.51; Блауберг И.В., Юдин Э.Г. Становление и сущность системного подхода. – М.: Наука, 1973. – 270 с.; Блейк Роберт Р., Моунтон Джейн С. Научные методы управления. К.: Наукова думка, 1990. – 247 с.; Джонсон Р., Каст Ф., Розенцвейг Д. Системы и руководство / Пер. с англ. под ред. Ю.В.Гаврилова и Ю.Т.Печатникова. – М.: Сов.радио, 1971. – 648 с.; Жуков Р.Ф. Основные понятия кибернетики и исследования операций и возможности применения их в управлении производством. – Ленинград: ИПК СП, 1975. – 36 с.; Каргашев В.А. Система систем. Очерки общей теории и методологии. – М.: Прогресс-Академия, 1995. – 325 с.; Курочкин А.С. Управление предприятием (процессный аспект). – К.:МАУП, 1998. – 144 с.; Локтионов М.В. Системный подход в менеджменте. – М.: Генезис, 2000. – 288 с.; Маркетинг. Сборник: Пер. с англ. / Общ. Ред. И предисл. Костюхина Д.И. М.: Прогресс, 1974. – 446 с.; Мильнер Б.З., Евенко Л.И., Рапопорт В.С. Системный подход к организации управления. – М.: Экономика, 1983. – 224 с.; Пушкарь А.И. Концепция моделирования управляемого развития производственно-экономических систем. – Донецк: ИЭП НАН Украины, 1997. – 32 с.; Соловьев Г.А. Экономический контроль в системе управления. – М.: Финансы и статистика, 1986. - 191 с.; Соловьев В.С. Теория управления социальными системами. – Владивосток: ВГУЭиС, 1998. – 136 с.; Соловьев В.С. Организационное проектирование систем управления. – М.: ИНФРА – М, 2002. – 136 с.; Чистов Л.М. Оптимизация управления социально-экономическими системами. Часть 1. СПб: Изд-во СПбГУ, 1999. – 603 с.

У даній таблиці окреслено чотири типи дефініцій стосовно розвитку системної науки., котрі у логічній послідовності підводять дослідника до обґрунтованого ствердження про можливість застосування основних положень кібернетики у дослідженні з економічного контролю.

Як відмічають У.Ешбі, Р.Джонсон, Ф.Каст, Д.Розенцвейг вивчення взаємодіючих елементів, очевидно, розпочалось ще за часів Ньютона, котрий називав “системою світу” те, що він досліджував [241, с.171; 65, с.17]. Проте перші згадки про зародження теорії систем відносяться приблизно до 1940-го року, коли Говард Айкен закінчив роботу із створення облікової машини MARK-1. З цього часу починається дослідження великих динамічних систем і виникає теорія систем як спроба об’єднати наукові принципи.

Найбільш розповсюдженими в літературі стали визначення систем як матеріальних формувань, елементи яких якимось чином зв’язані між собою чи знаходяться в якихось відносинах, тобто вчені дають уявлення системи як зовнішнього матеріального утворення відносно суб’єкта дослідження: “Система – це безліч взаємозв’язаних елементів... не існує жодної підмножини елементів, не зв’язаної з іншою підмножиною” [2, с.69]; Берталанфі Л. фон називав системою безліч елементів довільної матеріальної природи, котрі знаходяться у взаємодії та заданих відношеннях один до одного, комплексом взаємодіючих компонентів [140, с.29]; “...все, що складається із зв’язаних одне з одним частин, ми будемо називати системою” [21, с.22]; “Попри те, що поняття системи визначається по-різному, зазвичай все-таки мається на увазі, що система представляє собою визначену множину взаємозв’язаних елементів, що утворюють стійку єдність і цілісність та наділені інтегральними властивостями й закономірностями” [113, с.10]; “Система – це множина зв’язаних діючих елементів” [118, с.196]; “Система – це не просто сукупність одиниць... а сукупність відносин між цими одиницями” [175, 88; 176, с.179-182]; “Ми можемо визначити систему як якусь цілісність, абстрактну чи реальну, котра складається із взаємозв’язаних взаємодіючих чи взаємозалежних частин” [222, с.23].

Деякі осторонь стоять праці вчених, точка зору яких тяжіє до визначення систем як матеріального утворення та зовнішньої сутності відносно суб’єкта дослідження, однак відрізняється від усіх відомих робіт конструктивністю висновків та пропозицій: “Системою можна назвати тільки

такий комплекс вибірково залучених компонентів, у яких взаємодія та взаємовідносини мають характер взаємної орієнтованості компонентів на отримання заданого корисного результату” [7, с.33].

Визначення наступної групи авторів відрізняється від попередніх тим, що поняття системи має певний суб’єктивістський характер, воно пов’язане з дослідником і його відношенням до об’єкта: “Систему можна визначити як будь-яку сукупність перемінних, котрі спостережник машини вибирає із числа перемінних, властивих реальній машині” [242, с.36]; “Будь-який комплекс, будь-яка форма розподілу активності в ланцюгу, котра розглядається будь-яким спостережником як закономірна, є системою” [161, с.315]; “Система – це те, що утворюється в результаті оптимізації конструкції шляхом всебічного аналізу взаємозв’язаних факторів, котрі впливають на її суттєві характеристики” [16, с. 74]; “Застосовуючи термін “система”, ми висловлюємо не лише сутність, а й наше відношення до сутності об’єкта, підкреслюючи клас властивостей, котрі представляються інтересними, точку зору...” [69, с.75]. До речі, автори останньої монографії, цілком присвяченої проблемам теорії складних систем, взагалі не роблять спроби визначення поняття “система”, що свідчить про його складність та неоднозначність тлумачення. На рівні абстракції та узагальнення властивостей усіх систем вчені дають два взаємодоповнюючих визначення, котрі відповідають двом важливим сторонам діяльності людини, а саме: пізнанню дійсності та впливу на неї.

Стосовно першого з них система характеризується як відображення у свідомості суб’єкта (дослідника, спостережника) властивостей об’єктів та їхніх взаємовідносин при вирішенні задачі дослідження, пізнання. Сенс другого визначення полягає у тім, що система уявляється як спосіб використання суб’єктом (конструктором, експлуатаційником) властивостей об’єктів та взаємовідносин між ними при вирішенні задачі проектування, експлуатації чи управління; ...система, що вирішує проблему – це єдність чотирьох понять: задача, спостереження, об’єкт, язик. У підсумку система постає у вигляді наукового способу, дисципліни мислення і

практичної діяльності, як засіб боротьби зі складністю, засіб пошуку простого в складному [230, с.51]. Це є визначення універсальні, бо стосуються будь-якого дослідження. В них відображається система як здатність мислення людини стосовно цілеспрямованої організації дослідницького процесу. Тлумачення автором поняття системи в “системному русі” відображає намагання зробити простішими у процесі дослідження складні матеріальні утворення.

Загальновідомими є два типи систем: відкриті та закриті. Основна різниця між ними в тім, що «в закритих системах блок управління являється складовою частиною тієї системи, якою він управляє, а у відкритих – не являється» [65, с.114]. Система внутрішнього економічного контролю є частиною системи управління, однак, вона нею не управляє, тож відноситься до систем відкритого типу. Ефективність роботи відкритих систем значною мірою залежить від притаманних їй властивостей та наявного потенціалу.

Велике значення для розуміння можливостей пристосування системного підходу як методологічного підґрунтя конструювання систем внутрішнього контролю мають праці, в яких приділяється увага застосуванню системних принципів в окремих галузях науки, у тому числі – в управлінні [27; 25; 65; 75; 91; 115; 122; 136; 142; 169; 193; 192; 231].

Короткі пояснення з приводу включення в цей перелік кожного видання та окремі цитати наведено в додатках. Об’єктивна обґрунтованість визначення системи дає можливість побудови адекватної теорії, що з певним ступенем достовірності дозволяє оперувати системними поняттями як науковим інструментом при дослідженні різних систем. Наразі видається доцільним перегляд сутності системного підходу за І.В. Блаубергом та Е.Г. Юдіним. Як відмічають автори, в наш час системна методологія має суто прикладний характер; для кожної проблеми формується своя власна методологія, котру не можна у такому ж вигляді застосувати для вирішення іншої, навіть близької до неї, проблеми.

У системному підході до внутрішнього контролю поняття «система» тісно зв’язане з цілою низкою інших понять: підсистема, організація, зворотній



зв'язок, цілі системи, структура системи в статичі, стан системи в динаміці, і т. ін. Це очевидне розширення понятійної бази дає змогу скласти настільки деталізоване уявлення про об'єкт, наскільки це необхідно для вирішення поставлених цілей та завдань. Важливим при застосуванні системного підходу є чітка організованість та доказовість понять, а не просте їх використання. В теорії економічного контролю детально розробленого системного понятійного апарату поки що немає. Даються окремі тлумачення цілей, завдань, інформаційних зв'язків. Однак вони далекі від цілісної наукової розробки й не узгоджені як всередині самої понятійної системи, так і між собою. Продовжують залишатись недостатньо роз'ясненими специфічні системні функції цих понять, не кажучи вже про побудову більш-менш чіткої системної теорії внутрішнього економічного контролю. Одним лише застосуванням понятійного апарату науковець підкреслює розбудову своєї концепції на певній теоретичній та методологічній основі. Хоча для системного підходу є характерною поглиблена увага до власної спеціальної розробки особливої методологічної бази, все ж важливою рисою цієї методології залишається намагання обґрунтувати її на принципі ізоморфізму законів у різних сферах діяльності. Цю сторону справи особливо підкреслюють І.В.Блауберг та Е.Г.Юдін, посилаючись на Л.Берталанфі та його послідовників із загальної теорії систем [24, с.58]. Вчені вбачали у виявленні та аналізі загальних для різних сфер діяльності законів і співвідношень одну із головних задач цієї теорії:

Система – це безліч взаємозв'язаних елементів... не існує жодної підмножини елементів, не зв'язаної з іншою підмножиною [2, с.69];

Системою можна назвати тільки такий комплекс вибірково залучених компонентів, у яких взаємодія та взаємовідносини мають характер взаємної орієнтованості компонентів на отримання заданого корисного результату [7, с.33];

Система – це те, що утворюється в результаті оптимізації конструкції шляхом всебічного аналізу взаємозв'язаних факторів, котрі впливають на її суттєві характеристики [16, с.74].

Закони організації систем єдині для будь-яких об'єктів, завдяки цьому можливе їх узагальнене вивчення. Структурні відносини можуть бути узагальнені, а організаційні задачі можуть вирішуватись способами, аналогічними математичним. Організовані системи визначаються на основі принципу “ціле більше суми своїх частин”; зміст цього принципу конкретизується як взаємодія позитивних проявів окремих частин (“активностей”) [27, с.35];

Теорія систем сприяє наведенню мостів між спеціальними науковими дисциплінами (кількість їх все збільшується). Переслідується мета викласти системний підхід щодо дослідження різних систем з єдиних позицій [52, с.8-9];

Системний підхід є тією платформою, що дає змогу зв'язати різночинний матеріал воедино; прийняти до уваги безліч факторів різноманітного характеру, виділити із них ті, котрі найбільшою мірою впливають на об'єкт з точки зору наявних загальносистемних цілей та критеріїв; віднайти шляхи та методи ефективного впливу на них [65, с.8];

Переробка сигналів зворотного зв'язку в сигнали, які коригують діяльність машини чи організму, називається контролем чи регулюванням [75, с.13];

Системою можна назвати тільки такий комплекс вибірково залучених компонентів, у яких взаємодія та взаємовідносини мають характер взаємної орієнтованості компонентів на отримання заданого корисного результату [91, с.31];

Незважаючи на те, що поняття системи визначається по-різному, зазвичай все-таки мається на увазі, що система представляє собою визначену множину взаємозв'язаних елементів, що утворюють стійку єдність і цілісність та наділені інтегральними властивостями й закономірностями [113, с.10];

Система – це множина зв'язаних взаємодіючих елементів [118, с.196];

Будь-який комплекс, будь-яка форма розподілу активності в ланцюгу, котра розглядається будь-яким спостережником як закономірна, є системою [161, с.315];

Система – це не просто сукупність одиниць... а сукупність відносин між цими одиницями [175, с.88; 176, с.180];

Системний підхід, є об'єктивно необхідною умовою побудови ефективної системи контролю, тому що в цьому випадку можна врахувати всі взаємозв'язки (залежності). Крім того, системний підхід дає можливість виявити економічний ефект та провести аналіз цього ефекту в системі управління контрольної діяльності [193];

Ми можемо визначити систему як якусь цілісність, абстрактну чи реальну, котра складається із взаємозв'язаних взаємодіючих чи взаємозалежних частин [222, с.23];

На вищому рівні абстракції, на якому узагальнюються властивості усіх систем, можна дати два взаємодоповнюючих визначення системи, котрі будуть відповідати двом важливим сторонам діяльності людини – пізнання дійсності та впливу на неї: система є відображення у свідомості суб'єкта (дослідника, спостережника) властивостей об'єктів та їхніх взаємовідносин при вирішенні задачі дослідження, пізнання; система є спосіб використання суб'єктом (конструктором, експлуатаційником) властивостей об'єктів та взаємовідносин між ними при вирішенні задачі проектування, експлуатації чи управління; ...система, що вирішує проблему – це єдність чотирьох понять: задача, спостереження, об'єкт, зв'язок; система – це науковий спосіб, дисципліна мислення і практичної діяльності, засіб боротьби зі складністю, засіб пошуку простого в складному [230, с. 22-24; Там же, с.51];

Системний підхід представляє собою напрямок методології наукового пізнання та соціальної практики, в основі якого лежить розгляд об'єктів цих систем; він організує дослідників на розкриття цілісності об'єкта, на виявлення різних типів зв'язків у ньому та зведення їх в єдину теоретичну картину [231, с.24].

Наведені приклади визначення систем засвідчують тезу про принципово міждисциплінарний характер системного підходу. Отже, існує можливість переходу основних законів, принципів, понять із однієї сфери діяльності до іншої, наразі – від управління до внутрішнього економічного контролю. Проте це не повинно бути пряме перенесення. Методологія системного підходу вимагає певного дослідження для будь-якої спеціальної розробки.

**2.2.3. Переваги системного підходу та загальна спрямованість дослідження.** Для удосконалень в системі управління, у тому числі, за вирішуваними питаннями оптимізації контролю, можуть бути використані два принципово актуальні в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки підходи – локально-функціональний та системний. Вибір системного підходу є принципово важливим. Ілюстрацією наведеного твердження є стан сучасного внутрішнього контролю в підприємствах України, майже суцільна відсутність якого загальновідома. Наявні епізодичні прояви локально-функціонального удосконалення у вигляді впровадження інвентаризацій сьогодні вже нікого не влаштовують вже хоча б через те, що й вони не реальні, а формальні. Виконання окремих контрольних процедур загалом не піддається координації звичайними методами управління через чисельність, функціональну розмежованість, інформаційну неузгодженість між підрозділами нижчої та середньої ланок управлінської ієрархії.

Навіть якщо поставити за мету узагальнення результатів такої діяльності у цілому по підприємству, то, попри усю складність здійснення задумки, просте складання розрізнених результатів призводить до плутанини та протиріч, унеможлиблює отримання єдиної, цілісної характеристики об'єкта. Окрім того, підсумок стосується тільки одного виду контролю – заключного (ретроспективного); це може бути якась одинична акція, якої замало для ефективного управління. Уникнути подібного здатна лише організація, що впровадила єдину модель внутрішнього контролю як цілого, тобто – системи. Підтвердження правильності нашої точки зору знаходимо як

усвідомлення значущості подібних обставин в роботах багатьох дослідників проблематики системного підходу [241, с.171-178].

Найбільш яскравим є посилання на К.Уатта: “Якщо ми вивчаємо систему як ціле, а не як сукупність окремих фрагментів, то ми повинні застосовувати стратегію дослідження, в якій місце кожного ступеню визначається з точки зору ретельного узгодження усіх цих фрагментів в єдине ціле в кінці програми досліджень. Інакше в кінці дослідження ми можемо виявити, що фрагментарні результати, отримані на кожному із різних ступенів програми, просто не можуть бути узгоджені один з одним і дати у підсумку повну глибокого сенсу “велику картину”. Задля уникнення такого сумного результату необхідно заздалегідь визначити програму дослідження у цілому з точки зору концептуальної моделі, в якій субмоделі, що відносяться до різних частин програми, можуть бути узгоджені як компоненти єдиного цілого” [24, с.59].

Вище сказане втілене в даному дослідженні за порядком, відображеним на рис. 2.2.3.1 “Блок-схема системного підходу до оптимізації внутрішнього контролю”. Загальна направленість дослідження за системним підходом визначається декількома блоками рішень: теоретичні, концептуальні, організаційні, методичні. Кожен блок супроводжується детальним аналізом наявних наукових та практичних розробок у даній сфері досліджень. Це дає змогу достовірно оцінити стан проблеми, визначити ступінь позитивності наявних рішень, рекомендацій, положень; окреслити невирішені й дискусійні питання; розвинути наявні наукові результати попередників і адаптувати їх стосовно можливості використання з метою впровадження цілісної системи внутрішнього економічного контролю в промислових підприємствах.

Окрім того, розробка достатніх для удосконалення внутрішнього економічного контролю теоретичних, методичних, організаційних і практичних рішень повинна супроводжуватись оцінкою існуючої практики.

Подальшого розвитку й наукової розробки потребують питання теоретичного блоку стосовно класифікації контролю, економічних об'єктів, передумов оптимізації, центрів відповідальності та точок контролю.

Концептуальний блок рішень супроводжується розробкою цілісної системи внутрішнього економічного контролю з окресленням низки законів, принципів і вимог до його організації; розробки системи цілей внутрішнього контролю; розробки підходу до оцінки цілеспрямованості системи контролю. Інакше кажучи, наявну негативну практику занедбаності контролю потрібно "розхитати" введенням таких цільових установок, котрі вкажуть на цілковиту значущість цієї достеменно важливої функції управління підприємством.

На концептуальному рівні необхідно визначитись із організацією не лише власне контролю, а й управління. Завдання полягає у вирішенні питання організаційної інтеграції його функцій. Питання вельми актуальне саме по собі через зв'язок із необхідністю переосмислення функціонального навантаження менеджерів різного рівня, а також працівників планових, облікових, фінансових, маркетингових служб, переглядом у цьому контексті їхніх службових обов'язків, положень про служби й відділи, посадових інструкцій.

Постає також питання часткової реорганізації структури управління шляхом введення окремої служби, відповідальної за стан внутрішнього економічного контролю на підприємстві. У контексті розподілу контролю на управлінський контроль, фінансовий контроль, контролінг, внутрішній аудит, стратегічний контроль, тощо правильне вирішення поставленого питання є надзвичайно важливим і актуальним. Його дослідження можливе лише за умови використання системного підходу із всебічним обґрунтуванням доцільності утворення одної-єдиної цілісної системи.

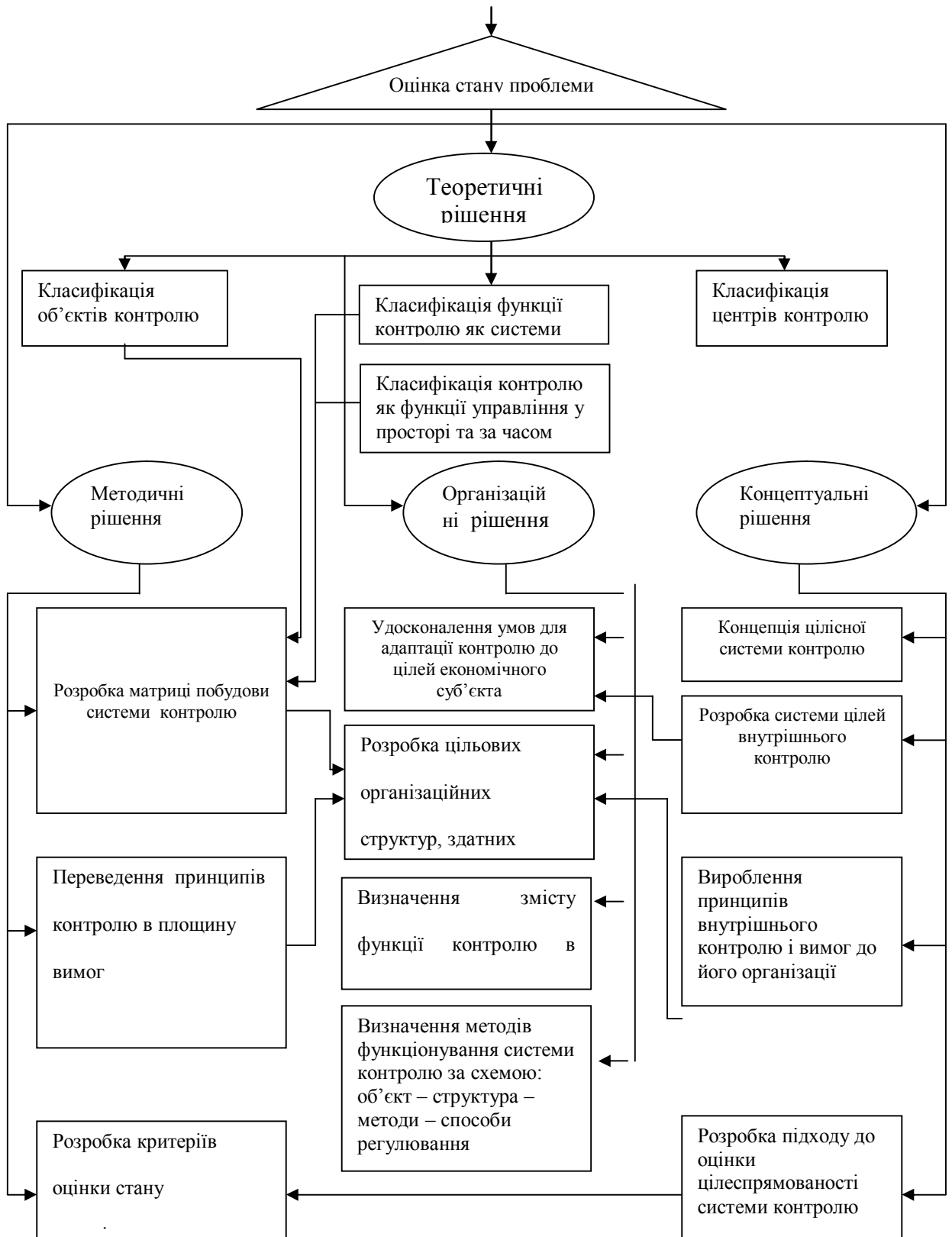


Рис. 2.2.3.1. Блок-схема системного підходу до оптимізації внутрішнього контролю

## 2.3 Визначення понятійного апарату

Застосування системного підходу, як основи розвитку методології сучасної науки економічного контролю, потребує значної уваги щодо формалізації системного дослідження, тобто: визначення її формальних аспектів та побудови власного понятійного апарату. Наразі мова йдеться про визначення із безлічі тлумачень єдиного варіанту для теорії економічного контролю, тим паче, що в усіх дослідженнях є посилення на єдине висхідне підґрунтя – системний підхід. Замість пропонованої кожним дослідником сукупності інтуїтивних уявлень щодо його системності, слід, вивчаючи системні побудови інших сфер дослідження, все-таки орієнтуватись на вимоги та обмеження загальної теорії систем.

**2.3.1. Основні особливості системного дослідження.** Безумовно, у кожного дослідника своя точка зору. Однак, не претендуючи на повноту та цілковиту аксіомність, зробимо наголос на деяких важливих показових рисах системного дослідження внутрішнього економічного контролю. В подальшому вони будуть розглянуті нами докладніше, в більшому обсязі, як такі, що визначають принципи створення системи. Наразі, обґрунтовуючи можливість та важливість застосування системного підходу в нашому дослідженні, є сенс виділити лише основні його особливості, які постають перед дослідником як невіршені проблеми.

Перш за все, це – цілісність системи внутрішнього економічного контролю. Вказана особливість дає таке уявлення у разі, коли система функціонує в певному оточенні – середовищі (для контролю – зовнішнє середовище). Окрім того, розчленування системи призводить до поняття “елемент” як мінімальний компонент системи, властивості та функції якого визначаються його місцем у межах усїєї системи внутрішнього економічного контролю. Важливим є те, що властивості усїєї (цілісної) системи не можуть бути повністю визначені без властивостей елементів і навпаки через наявність певних взаємовідносин між ними. Нами виділені чотири елементи



системи внутрішнього економічного контролю. Підставою для цього слугують праці вчених-системників, котрі стверджують про наявність подібних чотирьох елементів “у будь-якій управлінській системі” [65, с.113]. Суттєвим є зауваження з цього приводу Чарльза Р.Декерта: “...необхідно функціонально розділити отримання інформації, прийняття рішень і вплив. Зазвичай це досягається структурним розподілом елементів системи: елемента прийому інформації, елемента, котрий виробляє рішення та елемента, що здійснює коригуючі дії. Разом із збільшенням розмірів і складності соціальних систем ці функції, а також суміжні з ними функції зв'язку починають концентруватись в окремих соціальних підсистемах” [Там же]. Отже, контроль розподіляється між елементами, котрі взаємозв'язані інформаційним потоком – суб'єктом контролю; об'єктом контролю; контрольним процесом; комунікативним блоком (Рис. 2.3.1.1).

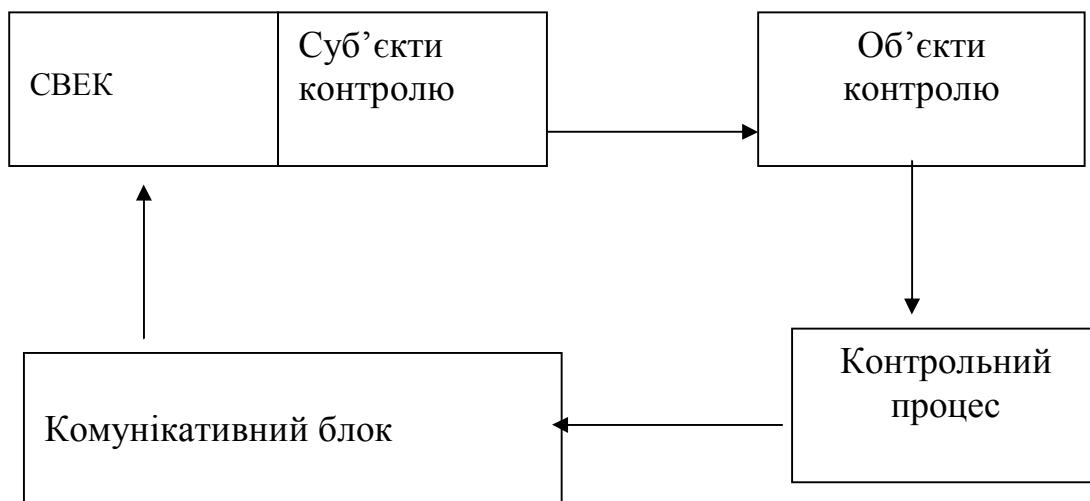


Рис. 2.3.1.1. Складові елементи системи внутрішнього економічного контролю

Ідеально правильно було б розташувати елементи за схемою, де перед усім виділити об'єкти контролю. Однак ми виділяємо першим суб'єкт контролю через особливість досліджуваної системи в її практичному прояві. Висхідним є наступне міркування: попри наявність безлічі підконтрольних об'єктів на сучасному підприємстві, контроль як система не діє. Річ у тім, що відсутність організованого суб'єкта унеможливує існування системи. Саме

суб'єкт передбачується системою як елемент, без якого неможливий нагляд за станом та рухом об'єкта, проведення стосовно останнього контрольних процедур. Складна структура підприємства може бути охоплена контролем за умови його адекватної організаційної складності. Лише системно впорядкована, узгоджена із структурою об'єктів організація суб'єктів контролю може охопити відповідними елементами цієї функції усі центри використання ресурсів і створення матеріально-речових результатів.

Принципом створення структури суб'єктів внутрішнього контролю є відповідність загальній логіці організації управління. Він викликаний до життя законом концентрації функцій і підтримується законом різноманітності контролю, законом самозбереження, законом синергії та законом інформованості. Внутрішній економічний контроль - одна з функцій системи управління, тому система внутрішнього контролю не може створюватись відокремлено від організаційної структури системи управління у цілому. Логіка її побудови є підґрунтям для визначення та добору конкретних форм організації контролю. Вона повинна бути такою, щоб забезпечити цілісність системи і вирішувати поставлені перед нею задачі. Даний принцип передбачує створення такої моделі організації системи контролю, в якій може бути досягнутий ефективний комунікативний зв'язок і створена система необхідних інформаційних потоків з раціональним розміщенням джерел і користувачів інформації, застосуванням сучасних технологій її одержання та передачі. Він є втіленням лінійного і функціонального принципів, в основі яких лежить розподіл контрольних обов'язків окремих служб та їх керівників.

Оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю є принципом, який ґрунтується на законі необхідної різноманітності та підтримується законами самозбереження, синергії, концентрації функцій та законом інформованості. Цей принцип покликаний визначити загальну направленість контролю на вибір таких його організаційних форм, які дають можливість реалізувати принципи їх

системної впорядкованості, ієрархічності побудови системи, доцільного наближення контролю до об'єктів, делегування повноважень і відповідальності, взаємодії з іншими функціями управління, введення функції контролю в центри прийняття управлінських рішень. Певна річ: першим про значні відхилення, серйозні помилки і порушення повинен знати керівник, а там, де це можливо - контролювати найважливіші ділянки роботи самостійно. У спогадах про С.П.Корольова приводяться два принципи контролю, які він застосовував у відношеннях зі своїми підлеглими: доповідь про будь-які відхилення у роботі повинна бути абсолютно правдивою, а першою людиною, якій треба було доповісти про відхилення повинен бути С.П.Корольов [86, с.98]. Обидва ці принципи цілком природні. Дійсно: керувати можна лише володіючи точною інформацією. Той, хто про все дізнається останнім, не може виконувати функції керівника. Якою мірою буде централізовано контроль визначається політикою управління та контролю на підприємстві. Часто централізована система стає занадто громіздкою і бюрократичною, а управління і контроль - неефективними. Окрім того, відсутність контролю на функціональному рівні може призвести до зниження якості управління організацією.

Існує зворотна сторона цього твердження: контроль не може бути надміру централізованим через фізичну неможливість охоплення усіх об'єктів контролем безпосередньо з боку керівника чи окремого централізованого підрозділу, що здійснює контроль. Однак неможливо проконтролювати все.

Можна стверджувати, що контроль – це процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей. У разі бездіяльності внутрішнього контролю та за відсутності централізованого управління ним виникає хаос і об'єднати діяльність колективів та підрозділів організації для досягнення її цілей стає неможливим. Таким чином, потрібне раціональне визначення форм і методів, які б забезпечували оптимальне співвідношення централізації і децентралізації контролю та ініціювали відповідний перелік його суб'єктів.

Об'єкт контролю – власне той елемент, задля якого створюється система. В контексті розгляду цілісності системи внутрішнього економічного контролю “об'єкти контролю” постають як окремі частини усього підприємства та управління ним, котрі можуть бути підконтрольними. Ними є грошові засоби та операції з ними; необоротні активи; запаси; розрахунки; вироблена продукція; витрати підприємства; та інші згідно з детальною класифікацією об'єктів внутрішнього економічного контролю промислового підприємства. Наразі не існує єдиного визначення об'єктів контролю. Так, наприклад, в найбільш загальному вигляді у якості об'єктів аудиту і ревізії на промислових підприємствах розглядають документальну інформацію [11, с.22]. Постають запитання: чому об'єкти - це лише інформація і чому тільки документальна інформація? В принципі таке тлумачення можливе. Однак у викладеній інтерпретації воно не є загальним, навпаки: повинна характеризуватись сутність одного із видів підконтрольних об'єктів - інформації. Проте автори не дають класифікації інформації як об'єкта контролю, а роз'яснюють вказане визначення об'єктів контролю, як: документальну інформацію про наявність та рух необоротних активів; документальну інформацію про придбання засобів виробництва; документальну інформацію про знос основних засобів; документальну інформацію про норми праці та норми споживання; і т.ін. Інакше кажучи, під об'єктами контролю виступають процеси і явища, відображені в документах. Відбувається змішування понять об'єкта контролю і предмета контролю. Автори вступають у протиріччя самі з собою: процеси і явища, відображені в документах, вже розглядалися ними як предмет контролю [Там же, с. 21]. Інші автори вважають об'єктами контролю предмети і засоби праці, а також саму працю, яка використовується у процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [19, с. 96]. Це визначення може сприйматись як найбільш загальне для характеристики об'єктів контролю, але з високим ступенем умовності через те, що усі об'єкти, у тому числі і процеси, очевидно, зашифровані в понятті "сама праця". Однак вище стверджувалося,

що предметом контролю є процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту [Там же]. Об'єкти контролю в їх визначенні розглядаються як частина процесу. Останній тлумачиться як предмет контролю. Насправді процес відтворення суспільно-необхідного продукту є також об'єктом, але більш складним.

Хибність концепцій: розглянуті дефініції, на наш погляд, не дають правильного визначення предмета контролю; не відображають реальної характеристики підконтрольних об'єктів; звужують значення досліджуваних категорій; утруднюють побудову класифікації об'єктів. В контексті розгляду цілісності системи внутрішнього економічного контролю "об'єкти контролю" постають як окремі частини усього підприємства та управління ним, котрі можуть бути підконтрольними. Об'єктами внутрішнього економічного контролю слід вважати окремі та (або) взаємозв'язані елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства, у тому числі, систему управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто, об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні, інформаційні характеристики.

Наступний елемент – контрольний процес – слугує для визначення відхилень і коригуючих заходів. Функціонування підприємства завжди супроводжується появою відхилень у різних сферах його діяльності. Це цілком природні явища, яких, однак, слід уникати та які повинні бути відкориговані. Якщо відхилення стають занадто великими, може утворитись так звана втрата управління, коли цілі підприємства та управління ним стають недосяжними. Ефективною є така система, яка спроможна надати на її виході дані не лише стосовно минулого чи теперішнього стану, а й виявити тенденції у функціонуванні (стані, русі) підконтрольного об'єкта ще до того, як з'являться відхилення, порушення. Таким чином, інформація про необхідність корекції об'єкта створюється на виході процесу контролю. В 90-х роках була зроблена спроба квантифікувати якість стану систем обліку та контролю [105.]. За часів сьогодення продовжуються дослідження

здебільшого у сфері оцінки якості аудиторських послуг [81]. Позначається дана проблема і в роботах з внутрішнього контролю. Однак детальні розробки практично відсутні. Так, наприклад, у одній з монографій за змістом повинна розглядатись оцінка методики внутрішньогосподарського контролю, проте зводиться вона лише до зауваження, що ефективна організація контролю забезпечується застосуванням нормативного обліку витрат виробництва [88, с.178]. Пояснюється таке становище, з нашої точки зору, неабиякою складністю проблеми. Необхідно мати на увазі особливості об'єкта дослідження. Справа у тім, що стосовно внутрішнього контролю можна застосувати декілька оцінок: оцінка ефективності системи контролю; оцінка якості контрольних процесів; оцінка якості інформації, одержаної в результаті контролю. Кожна з оцінок може розглядатись як цілком самостійна, при цьому буде отримана характеристика різних аспектів. Альтернативний варіант – інтеграція оцінок якості процесу та інформації в загальну оцінку ефективності системи.

Ряд методик, варіантів, підходів до оцінювання розглядався нами не хаотично, а у певному порядку. Моніторинг наукових розробок наводить на думку про можливість дослідження як ефективності внутрішнього контролю, так і його якості. Однак для внутрішнього контролю ці поняття хоча і не суперечливі, проте мають дещо різне змістовне навантаження. Так, якість контролю визначається ступенем досконалості його функціональних елементів: структура органів контролю; цільове спрямування системи; організація контролю; кадрове забезпечення; методика контролю; обробка результатів контролю.

В свою чергу ефективність визначається ступенем доцільності контролю, тобто ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю. Ефективність залежить від його достовірності, своєчасності, а також від вартості витрат на створення засобів контролю, його проведення і обробку результатів. Достовірність контролю – це ступінь визначеності його результатів, який залежить від точності контролю, від обсягів вибірки, від

переліку показників, що контролюються. Точність характеризує роботу засобів контролю, додержання процедурного зрізу його методики. Своєчасність контролю визначається часом його проведення та надання інформації для прийняття рішень в управлінні підприємством. Вартість контролю має дві основні складові: вартість засобів контролю; вартість усіх витрат на проведення контролю та обробку його результатів.

Доцільність, достовірність, своєчасність, вартість – це, по суті справи, основні характеристичні властивості системи внутрішнього економічного контролю. Ефективність виступає інтегрованою ознакою якості контролю та характеристичних властивостей: ступінь досконалості функціональних елементів контролю визначає якість контролю та зумовлює наявність його характеристичних властивостей. Однак не слід відмежовуватись від першочерговості сприйняття контролю через якість – досконалість організації та функціонування системи. Останнє є базою, підґрунтям для розгляду характеристичних властивостей. Лише опираючись на існування першоджерела – власне системи контролю, можливе визначення її якості, а вже потім – ефективності.

**2.3.2. Поняття взаємозв'язку у системі контролю.** Змістовна частина теоретичного обґрунтування організації системи внутрішнього контролю та вихідні положення її функціонування передбачують наявність чітко визначених принципів, категорій, і критеріїв організованості системи. Концептуальною базою побудови і тлумачення змістовної частини повинна бути єдина методологічна основа – системність. Системна концепція принципів, категорій і критеріїв обумовлена, передусім, метою укласти, організувати систему внутрішнього контролю. Окрім того, системна методологія передбачує використання методів і логічних засобів багатомірного дослідження функціонування системи – її попередньої, поточної і наступної траєкторій. Виходячи з цього робимо висновок: кожен із елементів змістовної частини повинен мати своє не конкуруюче

відношення стосовно організації системи контролю. Важливість дотримання цієї вимоги повинна підкреслюватись дослідниками при розгляді кожного окремого елемента як змістовної частини теоретичного обґрунтування, так і організації цілісної системи контролю.

Елемент "комунікативний блок" є засобом для отримання даних на вході системи та доведення інформації щодо необхідності коригуючого впливу на виході. Комунікативний блок забезпечує зв'язок як безпосередньо у системі, так і з зовнішнім середовищем. Одночасно можуть використовуватись різні пристосування і способи – паперові носії; організаційна техніка; різна комп'ютерна та обчислювальна техніка; і т.ін. Наявність взаємозв'язку конкретизує уявлення про цілісність системи. Інколи робиться наголос лише на важливості зворотного зв'язку. Стосовно його ефективності потрібні більш детальні пояснення. Справа у тім, що, поперше, некоректним є розгляд лише зворотного зв'язку. Виходить, що прямий зв'язок не є важливим. Наше заперечення засноване на одному з найважливіших принципів системного підходу, за яким необхідно розглядати проблему як єдине ціле, єдину систему і виявляти усі наслідки і взаємозв'язки. Зворотній зв'язок є комунікаційним каналом від користувача системи (вихід) до постачальника системи (вхід). Зміна вимог користувачів на виході змінює параметри функціонування усієї системи, отже, змінюється вхід. Іншими словами, між якістю інформації на виході і на вході існує прямий зв'язок, який характеризує впорядкованість інформаційних каналів. Ефективність зворотного зв'язку залежить від якості інформації як на виході системи, так і на вході. Вона визначається раціональним поєднанням централізованої і децентралізованої форм управління підприємством. Окрім того, категорії зворотній зв'язок, вихід, вхід є складовими елементами принципу "чорний ящик" системного підходу [214, с.28].

У системі внутрішнього контролю елемент "комунікативний блок" діє на основі закону інформованості. Закон знайшов відбиток у наукових працях із менеджменту. Однак автори, попри важливість самого закону, наводять



невірно його тлумачення. Стверджується, що в організованій системі не може бути більше порядку, аніж наявної інформації про реальне становище підконтрольних об'єктів. Останнє видається вельми спірним. Може бути надміру інформації, але це не є гарантом порядку. Збір великої кількості інформації пов'язаний з надмірними витратами, з надмірним наглядом і втручанням у справи виконавців, з напруженістю в колективі підприємства. Усе це може спричинити хаос замість встановлення порядку, працівники будуть намагатись зібрати якомога більше, часто зайвої, не завжди обґрунтованої інформації. Закон інформованості слід тлумачити як необхідність володіння достатньою кількістю об'єктивної та достовірної інформації. Ступінь цілеспрямованості системи внутрішнього економічного контролю залежить від одночасної дії законів та конкретних форм їх прояву. Однак якою б досконалою не була організаційна структура системи внутрішнього контролю, бажаних результатів можна досягти лише за умови достатності інформації. Це дозволяє отримувати достовірні результати контролю, робити адекватні висновки і надавати управлінню необхідну та достатню для прийняття правильних рішень інформацію.

Поняття зв'язку вельми актуальне як для практики контролю, так і для його теоретичного дослідження. Останнім часом у системних дослідженнях маємо безліч досить ретельних наукових розробок. Однак залишаються невирішеними багато складних методологічних проблем. Так, відсутність чітко сформульованих вимог та критеріїв унеможлиблює розрізнення зв'язків і відносин. Для того, щоб поняття зв'язку було прийнятним при застосуванні системного підходу до дослідження внутрішнього економічного контролю, необхідно впевнитись, чи відповідає він вимогам щодо категорії понятійного апарату загальносистемної теорії: в системі повинні бути наявні два або більше типи зв'язку. В системі внутрішнього економічного контролю виділяються функціональні зв'язки (всередині системи та між системою й зовнішнім середовищем), зв'язки у часі (інформація надходить, обробляється, виходить із системи як за різні проміжки часу функціонування

підконтрольного об'єкта, так і в результаті здійснення різних за зв'язком із часом видів контролю), зв'язки у просторі (специфічними системостворюючим зв'язком контролю охоплюється все управління підприємством). Наведена нами проста класифікація зв'язків вказує на правомірність використання наступних системних понять: структура та організація системи внутрішнього економічного контролю.

Структура може характеризуватись як по горизонталі – зв'язок між однотиповими, однопорядковими компонентами системи (наприклад, зв'язок між підрозділами системи внутрішнього економічного контролю; зв'язок між суб'єктами й об'єктами), так і по вертикалі - зв'язок між різними рівнями (наприклад, між виконавцями в місцях контролю, контрольним підрозділом та службою контролю підприємства). У підсумку розгляд вертикальної структури призвів до поняття ієрархії рівнів системи.

**2.3.3. Поняття терміну „управління” у системі внутрішнього контролю.** Оскільки досліджувана нами система підпорядкована метасистемі – управлінню, остільки останнє виступає специфічним способом регулювання багаторівневої ієрархії як зовні системи контролю, так і в середині неї. Однак особливістю є те, що й самій системі контролю притаманне поняття управління, хоча воно й обмежується власне системою. Різниця не лише в обсязі розповсюдження метасистеми управління та управління в системі контролю, а навіть у самому тлумаченні та застосуванні терміну управління.

Річ у тім, що наявність та швидке зростання кількості нових концепцій, їхнє зарубіжне походження та термінологія призвели до плутанини: в одному й тому ж виданні можна знайти різні тлумачення. Так, скажімо, в дійсно визначній роботі Р.Джонсона, Ф.Каста та Д.Розенцвейга функція управління трактується як "...вимірювання вихідних параметрів системи, порівняння результатів вимірювання з деякими заданими еталонами та вплив на вхід системи..." [65, с. 109]. З першого ж погляду стає зрозумілим, що

автори дають тлумачення функції контролю (окрім впливу на вхід системи). Втім, у книзі проводиться думка про чотири головні функції: планування, організація, управління (control), зв'язок. Автори спеціально пояснюють, що під терміном control вони мають на увазі процес, з допомогою якого розрізнені результати інтегруються в загальну систему досягнення поставленої мети [Там же, с.11]. В усій американській термінології немає терміну управління, проте існує термін контроль (control), який, власне і трактується вітчизняними вченими як управління.

Вважаючи управління метасистемою, що охоплює усі її функції (у тому числі й контроль), ми підкреслюємо те значення, яке надається власне внутрішньому контролю у всесвітній економіці та звертаємо увагу на необхідність постановки й вирішення у системному дослідженні проблеми цілестворення для спрямування системи контролю на доцільність її організації та функціонування. При цьому поняття цілей повинно тлумачитись в заданому кібернетикою сучасному сенсі.

**2.3.4. Основні функції системи контролю.** Наступна особливість застосування системного підходу при дослідженні внутрішнього економічного контролю виникає у зв'язку з управлінням та доцільним характером поведінки системи: потребує вирішення проблема співвідношення функціонування та розвитку системи, пошуку відповідних механізмів, котрі забезпечать досягнення цільових орієнтирів контролю, управління й підприємства у цілому.

В управлінні контроль підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах підприємства і окремих підрозділів, стимулює її ефективність і результативність шляхом активного впливу на підконтрольні об'єкти. Йому притаманні основні функції, відображені на рисунку 2.3.4.1.

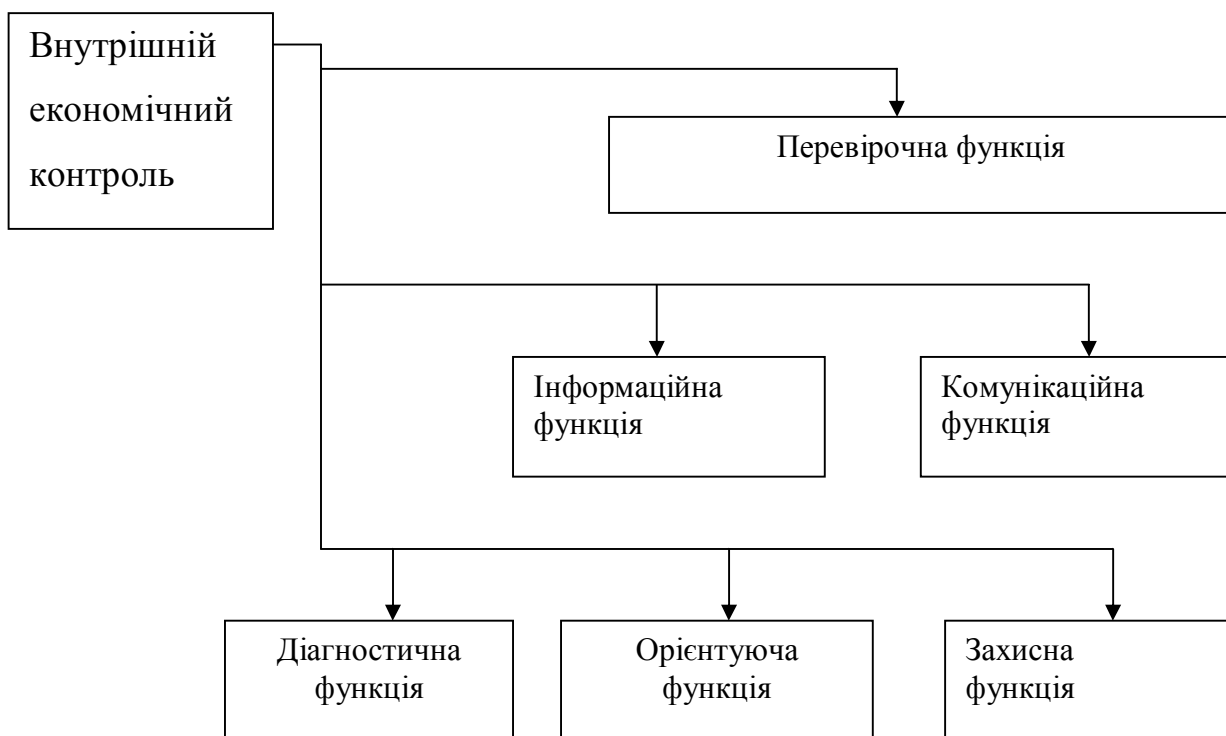


Рис. 2.3.4.1. Функціональна модель внутрішнього економічного контролю

Змістовне тлумачення функціональної моделі криється у розгляді кожної окремої функції системи внутрішнього економічного контролю:

- перевірочна функція: установлення доцільності, обґрунтованості, законності рішень; перевірка їх виконання; дотримання технічних, технологічних, правових та інших норм і нормативів; виявлення помилок і порушень;
- інформаційна: збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта;
- діагностична: вивчення і оцінка реального стану справ на підприємстві та в його оточенні; виявлення основних тенденцій стосовно змін у зовнішньому середовищі, вивчення можливостей підприємства, виявлення скритих резервів у його діяльності. Менеджери приділяють значну увагу діагностичній функції. Дж.Моргенстерн [145, с.27] дає пораду навчитись діагностувати проблеми, щоб не гаяти даремно час і сили. Можна просто визначити причини проблем, що виникли і прийняти правильне рішення;

- комунікаційна: забезпечує установлення і підтримку зворотного зв'язку; надає інформацію для планування та виконання прогностичної функції (створення основи припущень про майбутній стан об'єкта і можливі відхилення від заданих параметрів); координаційної функції (на основі отриманих результатів стан і поведінка підконтрольного об'єкта змінюються таким чином, щоб забезпечувались необхідні значення його характеристик чи стійкість функціонування при відхиленнях від них); функції стимулювання (за підсумками контролю здійснюється оцінка працівників, їх заохочення чи покарання);
- орієнтуюча: підказує, на що слід звернути особливу увагу;
- захисна: забезпечується збереження ресурсів.

Перелік функцій свідчить, що для ефективного управління потрібна чітка система контролю, яка б охоплювала усі сторони діяльності організації.

Табл. 2.3.4.1.

Матриця взаємозв'язку функцій контролю в системі управління

Функції контролю/ Функції управління	Переві рочна	Ін форма ційна	Діагно стична	Комуні каційна	Орієн туюча	Захисна
01	02	03	04	05	06	07
Прогнозування		+	+		+	
Планування		+	+	+	+	
Облік	+	+				+
Контроль	+	+	+	+	+	+
АГД	+	+	+			
Регулювання	+	+		+		+
Координація				+	+	+
Мотивація			+	+	+	

Отже, функції системи внутрішнього економічного контролю й функції системи управління тісно взаємопов'язані. В матриці показані основні зосередження функціонального зв'язку. Однак не викликає сумніву більш широке їхнє переплетіння, котре ще більше поглиблює тезу щодо декларативного характеру управління підприємством, якщо в ньому відсутній внутрішній економічний контроль як цілісна система.

## **Висновки до розділу 2**

За переліком розглянутих у даному розділі питань уявляється доцільним констатувати наступне.

1. Обґрунтування значущості передумов оптимізації системи внутрішнього економічного контролю вказують напрями поглиблення їхнього впливу на прояв факторів формування й удосконалення контрольного середовища. Детальний критичний аналіз існуючих розробок висвітлив важливі невирішені питання та дав змогу при їх розв'язанні запропонувати реальні до сприйняття, науково обґрунтовані передумови. Доказано, що розглядатись повинні передумови, котрі знаходяться в межах компетенції підприємства і дають змогу на їх основі удосконалювати й оптимізувати організацію та функціонування системи внутрішнього економічного контролю. З огляду на останнє виокремлені: економічні (економічна стійкість підприємства; узгодженість цільових напрямків системи внутрішнього економічного контролю та управління підприємством); технічні (рівень автоматизації управлінських процесів на підприємстві; достатність програмного забезпечення); організаційні (адекватність організаційної структури системи контролю та апарату управління; доцільне сполучення централізації і децентралізації контрольних функцій); наукові (рівень розвитку науки контролю; рівень розвитку управління та його функцій). Розроблено положення щодо класифікації передумов та запропонована їх класифікаційна модель.

2. Проведений аналіз існуючих розробок та окреслено чотири типи дефініцій стосовно розвитку системної науки., котрі у логічній послідовності підводять дослідника до обґрунтованого ствердження про можливість застосування основних положень кібернетики у дослідженні з економічного контролю. Велике значення для розуміння можливостей пристосування системного підходу як методологічного підґрунтя конструювання систем внутрішнього контролю мають праці, в яких приділяється увага застосуванню системних принципів в окремих галузях науки, у тому числі – в управлінні [24; 25; 65; 75; 91; 115; 122; 136; 169; 193; 192; 231].

3. В теорії економічного контролю детально розробленого системного понятійного апарату поки що немає. Однією з головних задач теорії вчені-системники вбачали виявлення та аналіз загальних для різних сфер діяльності законів і співвідношень. У системному підході до внутрішнього контролю поняття «система» тісно зв'язане з цілою низкою інших понять: організація, зворотній зв'язок, цілі системи, структура системи в статичі, стан системи в динаміці, і т. ін. Розширення понятійної бази дає змогу скласти настільки деталізоване уявлення про об'єкт, наскільки це необхідно для вирішення поставлених цілей та завдань. Важливим при застосуванні системного підходу є чітка організованість та доказовість понять, а не просте їх використання. Наразі у даному розділі розмежовано поняття "об'єкти контролю" і "предмет контролю". Продовжують залишатись недостатньо роз'ясненими специфічні системні функції внутрішнього економічного контролю, відсутня його чітка системна теорія. Хоча для системного підходу є характерною поглиблена увага до власної спеціальної розробки особливої методологічної бази, все ж важливою рисою цієї методології залишається намагання обґрунтувати її на принципі ізоморфізму законів у різних сферах діяльності. Цю сторону справи особливо підкреслюють І.В.Блауберг та Е.Г.Юдін, посилаючись на Л.Берталанфі та його послідовників із загальної теорії систем [24, с.58].

4. Вибір системного підходу є принципово важливим. Ілюстрацією наведеного твердження є стан сучасного внутрішнього контролю в

підприємствах України, майже суцільна відсутність якого загальновідома. Наявні епізодичні прояви локально-функціонального удосконалення у вигляді впровадження інвентаризацій сьогодні вже нікого не влаштовують вже хоча б через те, що й вони часто-густо не реальні, а формальні. Виконання окремих контрольних процедур загалом не піддається координації звичайними методами управління через чисельність, функціональну розмежованість, інформаційну неузгодженість між підрозділами нижчої та середньої ланок управлінської ієрархії.

Загальна направленість дослідження за системним підходом визначена декількома блоками рішень: теоретичні, концептуальні, організаційні, методичні. Кожен блок супроводжується детальним аналізом наявних наукових та практичних розробок у даній сфері досліджень. Це дає змогу достовірно оцінити стан проблеми, визначити ступінь позитивності наявних рішень, рекомендацій, положень; окреслити невирішені й дискусійні питання; розвинути наявні наукові результати попередників і адаптувати їх стосовно можливості використання з метою впровадження цілісної системи внутрішнього економічного контролю в промислових підприємствах. Окрім того, розробка достатніх для удосконалення внутрішнього економічного контролю теоретичних, методичних, організаційних і практичних рішень повинна супроводжуватись оцінкою існуючої практики.

Результати критичного розгляду викладеного в розділі матеріалу та можливість використання їх для подальших розробок підтверджують важливість досягнення окресленої мети та відображають певні кроки на шляху до наукового обґрунтування системності внутрішнього економічного контролю. Основні результати дослідження за даним розділом оприлюднені на відповідних конференціях і в окремих публікаціях.



## **РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНИМИ ПРОЦЕСАМИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА – ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

- 3.1. Контроль як специфічна функція управління
  - 3.1.1. Сутність внутрішнього економічного контролю та його змістовність
  - 3.1.2. Значення функції контролю в управлінні промисловим підприємством
  - 3.1.3. Постановка проблеми та базові положення класифікації внутрішнього економічного контролю
  
- 3.2. Контроль як організаційна система
  - 3.2.1. Доцільність розгляду
  - 3.2.2. Логіка дослідження зв'язків у системі
  - 3.2.3. Контроль як система
  - 3.2.4. Основні властивості системи контролю
  
- 3.3. Контроль як система методів
  - 3.3.1. Логіка дослідження
  - 3.3.2. Аналіз розробленості питання
  - 3.3.3. Визначення методу економічного контролю
  - 3.3.4. Система методів і прийомів

Висновки до розділу 3.

## **РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ І ЙОГО МІСЦЕ В УПРАВЛІННІ ЕКОНОМІЧНИМИ ПРОЦЕСАМИ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА – ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ**

### **3.1. Контроль як специфічна функція управління**

Вчені-економісти в усьому світі приділяють значну увагу контролю, як одній із функцій управління. Деталізуючи притаманні їм області наукових досліджень вони – кожен із своєї, суб'єктивної точки зору, – розглядають сутність, значимість та місце контролю. Однак до цього часу потребують доопрацювання важливі питання, а саме: сфера впливу контрольної інформації; сутність і змістовність внутрішнього економічного контролю; його класифікація.

Основною метою даної розробки є подальший розгляд існуючих теоретичних положень за досліджуваною проблемою на основі аналізу відповідних наукових праць і публікацій та викладення авторської точки зору щодо

неузгоджених питань стосовно значення й місця контрольної функції в управлінні та групування за відповідними класифікаційними ознаками.

### **3.1.1. Сутність внутрішнього економічного контролю та його**

**змістовність.** Почнемо із загального визначення поняття “внутрішній економічний контроль”. У авторів видань останніх років не існує єдності у визначеннях [11; 19; 54, с.19-20; 57, с. 105; 63; 87; 114; 234]. Внутрішній контроль визначають як такий, що включає контрольні функції, здійснювані власниками підприємства [19, с.25]; контроль, здійснюваний органами внутрішнього контролю (головним бухгалтером підприємства, ревізійною комісією, тощо) [11, с.17]; некоректність поділу систем контролю на внутрішні та зовнішні різновиди, оскільки не буває систем внутрішніх чи зовнішніх, існують лише відповідні спрямування контрольних дій [234, с.49]. Якщо за двома першими висловами прикладу [19, с.25; 12, с.17] особливі коментарі не потрібні – зрозуміло, що автори не досліджують внутрішній контроль, а виокремлюють його у загальній класифікації. Дискусійним видається саме третій вислів [234, с.49]. Беззаперечно, викликає подив виокремлення внутрішнього контролю за ознакою спрямованості контрольних дій [100]. Власне контрольні дії з боку будь-якого контролюючого суб’єкта (чи зовнішнього, чи внутрішнього) спрямовані практично на одні й ті ж самі об’єкти. Тому спрямованість контрольних дій не є класифікаційною ознакою для розподілу контролю на внутрішній та зовнішній. Однак, на нашу думку, хибною є також точка зору стосовно некоректності виокремлення системи внутрішнього контролю [234, с.49]. Безсумнівно, кібернетики не виділяють внутрішніх чи зовнішніх систем. Однак у випадку з контролем мова йде не про характеристику систем у їх кібернетичному сенсі, а про організаційну сутність контролю, здійснюваного у межах підприємства. Виокремлення “внутрішніх систем контролю” у роботах Є.О.Кочеріна [100] та П.К.Чіджі [354] принципово хибне. Іншими словами, коректним є розгляд не внутрішньої системи контролю, а системи внутрішнього контролю.

Розбіжність просліджується і в нормативах аудиту. Так, у відмінених нині національних нормативах аудиту, зокрема в ННА № 12, де викладено визначення внутрішнього контролю практично в дослівному перекладі з міжнародних стандартів аудиту – МСА 400 [138, с.126] є, на наш погляд, суттєве упущення, яке звужує тлумачення внутрішнього контролю. В МСА 400 зроблено наголос на тому, що система внутрішнього контролю – це *політика і процедури*, прийняті керівництвом суб'єкта для сприяння в реалізації цілей керівництва. В Національних нормативах система внутрішнього контролю трактується як термін, що визначає усі внутрішні *правила та процедури* контролю. Різниця очевидна – про політику щодо внутрішнього контролю в національних нормативах мова не йшла. Однак саме політика внутрішнього контролю несе в собі якщо не революційний, то еволюційний – вже точно, аспект удосконалення усієї системи управління підприємством.

Навіть вчені, розглядаючи класифікацію контролю, пропускають внутрішній контроль, як щось неіснуюче або викладають його спростоване бачення [11; 19; 148]. Так, наприклад, контроль власника поділяють на внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський [19, с.11]; визначають внутрішньогосподарський контроль як основний вид внутрішнього контролю [148].

Щоб уникнути помилок в організації системи внутрішнього контролю, слід розібратись у його сутності. У сучасній теорії маємо розподіл економічного контролю на такі види: внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський. Вказані терміни у різних авторів набувають різного змістовного наповнення; відбувається змішування та накладання понять (наприклад, розглядається управлінський (внутрішній) контроль. Це призводить до упущення можливостей розвитку теорії контролю у необхідному напрямку, а саме: не розроблено глибокої класифікації контролю та його об'єктів, не визначені суб'єкти контролю. Результатом є

відсутність у практиці управління промисловими підприємствами цілісної системи економічного контролю.

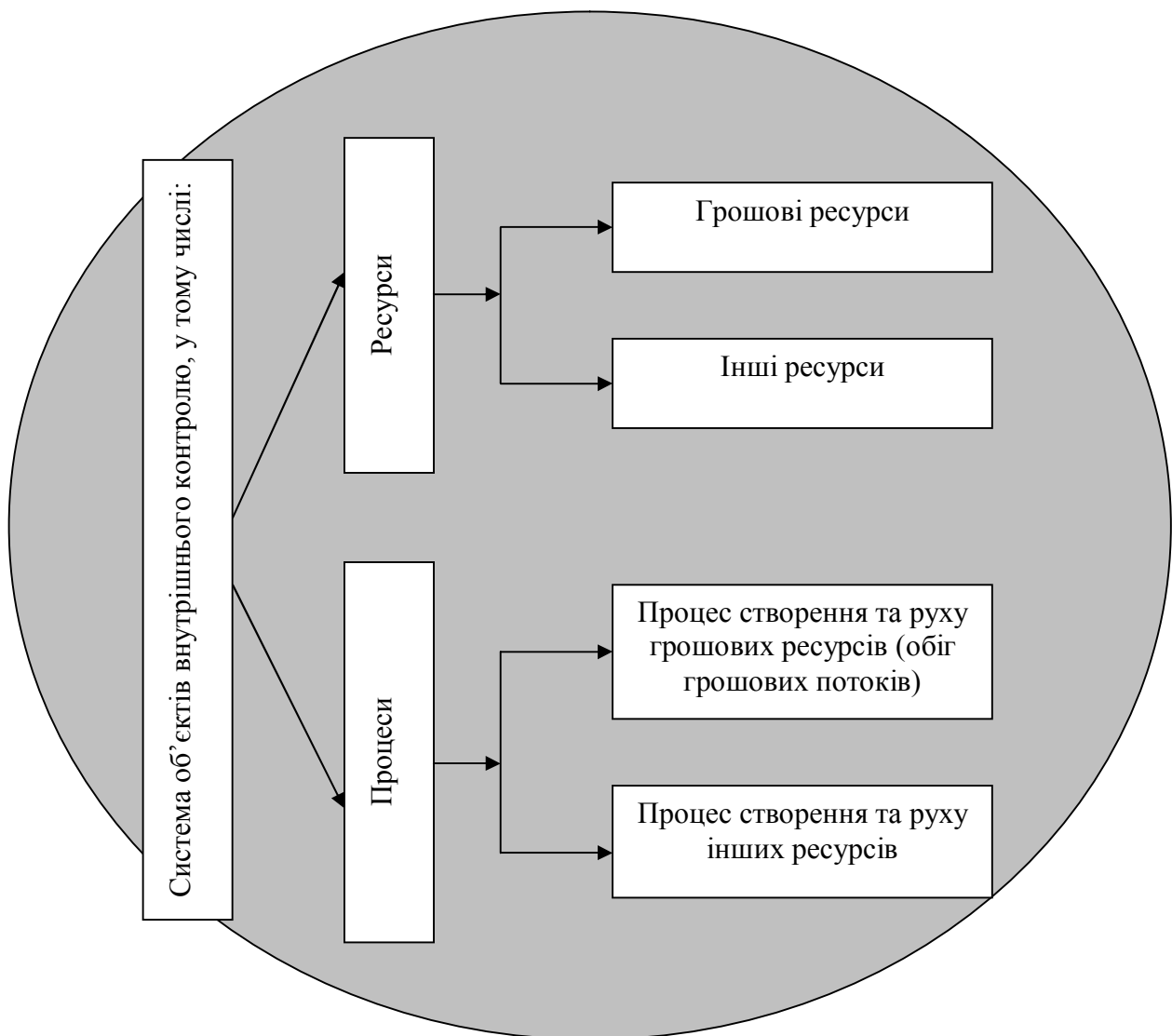
Фактично усіякий контроль, про який ведеться мова у наведених роботах – внутрішній; внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, – мають загальний, один і той же об’єкт, здійснюються за допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині однієї і тієї ж системи – підприємства. Виходячи з цього, можна тлумачити усі три терміни як різне словесне визначення одного поняття – внутрішній економічний контроль.

Наразі зроблено наголос на визначенні “економічний контроль”. У науковій літературі застосовуються різні терміни: господарський контроль [11, с. 8]; фінансовий та фінансово-економічний [234, с.69]; фінансово-господарський [19, с. 54].

Наведені інтерпретації є не що інше, як ідентифікація внутрішнього контролю за сферами діяльності, цебто: господарський – контроль, котрий здійснюється у сфері створення ресурсів та процесів їхнього руху; фінансовий – контроль у сфері створення грошей та процесів обігу грошових потоків; фінансово-господарський та фінансово-економічний – поєднання контролю у розглянутих вище сферах. Однак, по-перше, у кожній назві вже криється обмеження можливостей контролю конкретною сферою (сферами); по-друге, власне гроші є не що інше, як ресурси, а обіг грошових потоків – процес руху грошей; по-третє, ресурси і діяльність по їх створенню, процеси за усіма їх різновидами є самостійними об’єктами у сукупній системі об’єктів контролю; по-четверте, усі об’єкти внутрішнього контролю інтегровані у єдиному економічному просторі та є складовими частинами єдиного глобального об’єкта внутрішнього контролю – економіки промислового підприємства, котра однаково немислима без грошей і без інших ресурсів як економічних категорій. Синтезація поняття “внутрішній економічний контроль” зображена на рис. 3.1.1.1.

Логіка проведеного синтезу цілком адекватно віддзеркалює вимоги системного підходу, згідно з якими слід системно обґрунтовувати

визначення поняття, його теоретичне тлумачення, організацію, впровадження на практиці, оптимізацію й удосконалення за умови адекватного висвітлення предмета контролю та запобігання його однобічності чи обмеженням. Навіть автори, котрі схильні визначати контроль як фінансово-економічний, підкреслюють, що його об'єктом є функціонування сфер реальної (господарювання) та віртуальної (фінанси) економіки [234, с.69]. Відтак, сенс має єдина інтерпретація – внутрішній економічний контроль.



**Примітка.** Відтінена частина рисунку символізує економіку підприємства у цілому.

Рис. 3.1.1.1. Графічна інтерпретація системного підходу до формулювання терміну “внутрішній економічний контроль”

Мета його вбачається, як правило, в забезпеченні збереження коштів і товарно-матеріальних цінностей; виконанні виробничих та фінансових планів; недопущенні перевитрат матеріальних, енергетичних та фінансових ресурсів; виконанні планів впровадження нових методів праці і новітніх технологій; забезпеченні випуску та реалізації продукції високої якості та активного попиту [19, с.25]. Цей перелік можна продовжити і звести до детальної конкретизації вже не цілей, а завдань. На наш погляд, у такому висвітленні цілей «розмивається», знижується значення внутрішнього економічного контролю.

У даній роботі розглядається цілеутворення. Наразі зазначимо, що головна мета внутрішнього економічного контролю повинна бути такою, щоб спрямовувала його на досягнення цілей підприємства та забезпечення його життєдіяльності на основі сприяння розвитку і удосконаленню системи управління шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями. Перехід від сутності контролю до його змісту, тобто від мети до функцій, означає диференціацію і систематизацію цілей. Це повинно здійснюватись таким чином, щоб, з одного боку, не розривалась єдність цілі як направляючої і водночас рушійної сили, а з другого боку, відображались характерні для різних суб'єктів суттєві розбіжності і взаємозв'язок цілей. Відповідно до цього положення елементами механізму контролю виступають його основні функції: перевірна, діагностична, інформаційна, орієнтуюча, комунікативна, захисна.

В науці контролю до його завдань відносять, як правило, поточний (оперативний) та систематичний контроль [19, с.25]. На наш погляд, коректним є визначення поточного, оперативного та систематичного контролю як складових класифікації внутрішнього контролю за різними

класифікаційними ознаками. До головних завдань внутрішнього економічного контролю слід віднести: правильну постановку політики контролю і перевірку її дотримання в кожному окремому підприємстві і структурному підрозділі; встановлення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю; розробку стратегічних напрямків розвитку та удосконалення системи внутрішнього контролю на кожному конкретному підприємстві. Більш конкретний, деталізований перелік завдань внутрішнього контролю складається з урахуванням потреб підприємства, на якому він організується і проводиться.

**3.1.2. Значення функції контролю в управлінні промисловим підприємством.** Тлумачення контролю, як однієї з основних функцій управління дає А.П.Робсон [217]. Вчений розглядає контроль як логічний наслідок вибору альтернативних рішень та складання планів. Водночас він підкреслює, що контроль діяльності може призвести до перегляду раніше прийнятих рішень, переробки планів і т.п. Контроль передбачує виявлення помилок окремих виконавців так само, як і їхніх успіхів. Контроль супроводжується аналізом причин і успіхів, а також розробкою заходів, з допомогою яких можна виправити помилки і закріпити успіх. Така робота повинна опиратись на інформацію, що надходить до керівника і охоплює усю сферу відповідальності з основних питань його конкретної діяльності.

Дійсно, після вибору альтернативних рішень та складання планів обов'язково повинен здійснюватись контроль. Однак слушним, на наш погляд, є зауваження, що виконання попередніх контролю задач управління неможливе без інформації, яка надходить у результаті не лише контролю виконання планів і втілення стратегічних розробок – потрібна також інформація щодо правильності складання планів та доцільності проектів.

Належне місце контролю відводив В.С. Левін [120]. Він характеризував господарський контроль, як спеціалізовану функцію управління в підприємствах промисловості. Вчений підкреслював, що в загальній системі заходів, які направлені на інтенсифікацію економіки, важлива роль відводиться удосконаленню господарського контролю. Більш того: господарський контроль

повинен бути використаний як засіб підвищення ефективності виробництва, як засіб отримання максимальної віддачі від вкладених коштів.

До основних задач контролю вчений відносив забезпечення умов зберігання та раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; посилення режиму економії; виховання працівників в напрямку високої відповідальності за доручену справу. Правильно поставлений контроль сприяє виявленню і мобілізації внутрішніх резервів виробництва, впровадженню всього нового і прогресивного і, таким чином, виступає як важливий інструмент інтенсифікації економіки підприємств [Там же, с. 3-25]. Все це досить слушно відмічено, але для забезпечення усього вищесказаного недостатньо контролю лише з перевіркою функцією.

Даючи тлумачення контролю, як функції управління, В.С. Левін у той же час звужував його значимість для того ж таки управління. Він стверджував, що господарський контроль має своїм змістом лише всебічну систематичну перевірку виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства [Там же, с. 3-25]. У зв'язку з цим доцільним є розгляд наступних міркувань.

Серед поглядів щодо визначення поняття "господарський контроль" ніколи не існувало єдиного підходу [11, с. 8]. Дійсно, якщо дослідити походження та переклад безпосередньо слова "контроль", можна віднайти багатогранність його змісту [189, с.356]. Так, переклад з французької мови слова "контроль" дозволяє тлумачити його, як перевірку, спостереження з метою протидії, виявлення, попередження та припинення протиправної поведінки.

Переклад слова "контроль" з англійської мови додає, на наш погляд, дещо цікаве до його змісту, а саме: самовладання, самовлада. З'являється доповнення до тлумачення змісту слова "контроль" у контексті такої його відомої функції, як розробка заходів щодо урегулювання виявлених недоліків та запропонованої нами функції – передбачення можливих наслідків діяльності підприємства. Виділення запропонованої функції контролю, як такої, що має право на існування і застосування в теорії та практиці фінансово-господарського контролю потребує більш детального обґрунтування й доказовості. Але вже зараз можна з



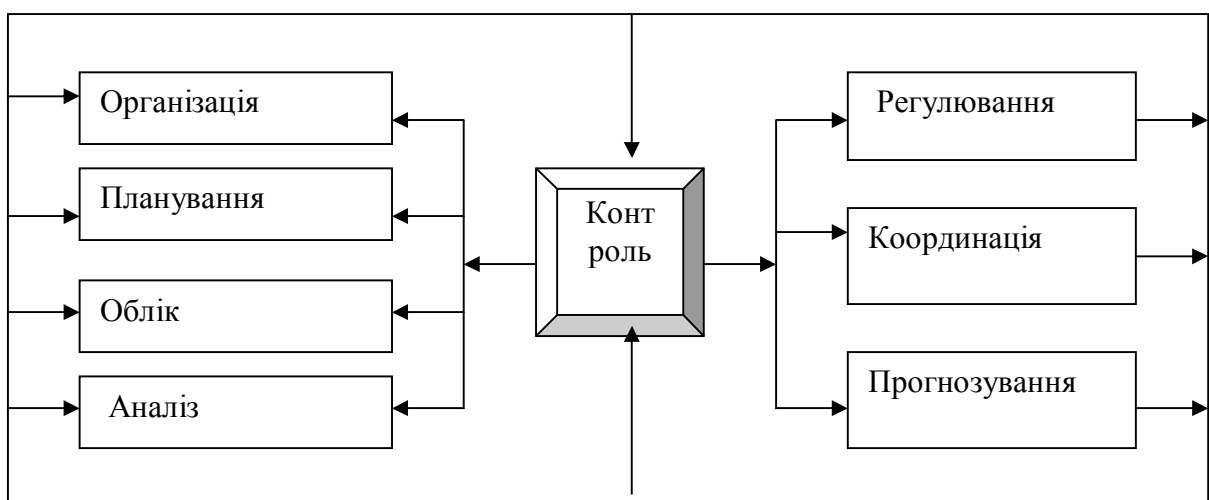
упевненістю сказати, що передбачення можливих наслідків діяльності підприємства, як функція контролю досить активно пропагується у контролінгу – німецький варіант назви системи регулювання витрат і результатів діяльності підприємства. Р.Манн та Е.Майер розглядають контролінг як систему регулювання витрат і результатів діяльності, що забезпечує можливість запобігання несподіваностей в економіці підприємства [134]. Тобто: якщо контроль у наш час розглядається як функція системи управління підприємством, то контролінг пропагується як система управління прибутками підприємства. Можна продовжувати на іноземний (наразі – німецький) лад називати означене вище самовладання контролінгом і пропагувати його як щось незвичне й надзвичайне. Однак, на нашу думку, коректною є характеристика контролінгу як однієї з форм внутрішнього економічного контролю. Головне – це те, що передбачення можливих наслідків діяльності підприємства дає можливість розширити зміст контролю, поглибити всебічність розгляду його класифікаційних характеристик, посилити доказовість системності контролю та підвищити його значення у досягненні цілей фінансово-господарської діяльності промислового підприємства.

Суттєві результати дослідження контролю в управлінні підприємством подає П.К.Чіджі [217]. Зокрема він підкреслює, що усі види бізнесу мають потребу в системах внутрішнього контролю, а більшість потребує впровадження служби внутрішнього аудиту. Останнє особливо актуальне для підприємств із філіями у їхній структурі. Загалом аудит тлумачать, як щорічну незалежну перевірку бухгалтерської звітності підприємства в інтересах власників. Однак аудит передбачує значно більш широкий спектр методів і прийомів. Його використання, як різновидності внутрішнього контролю на структурово складному підприємстві, може стати дієвим інструментом управління. За допомогою контролю виявляють відхилення від установлених норм у різних сферах діяльності підприємства і це може розглядатись, як перша стадія програми її удосконалення.

Практично в кожній публікації з управління наводиться перелік управлінських функцій, котрий, як правило, відрізняється від інших подібних списків. Однак у числі основних завжди наводиться функція контролю [174, с. 195].

М.Мескон, М.Альберт, Ф.Хедоурі дають тлумачення контролю, як процесу забезпечення того, що організація дійсно досягає своїх цілей [141, 389]. Без контролю починається хаос і об'єднати діяльність різних груп стає неможливим. Контроль являється невід'ємним елементом самої сутності усілякої організації. Останнє дозволило Пітеру Друкеру заявити: “Контроль і визначення напрямку – синоніми” [Там же, с.389]. Це призводить до безперервного взаємозв'язку усіх функцій управління. Саме тому, як відмітив Бажин М.І. у своїй книзі «Информационные системы менеджмента» [15., с. 25], на схемі управління стрілка від контролю повинна бути спрямована до планування. Однак у даному випадку загублена функція регулювання.

Доцільною послідовністю відзначається графічна інтепретація контролю як функції менеджменту у монографії В.О.Шевчука [234, с.13]. Проте на схемі не відтворено зворотного зв'язку, котрим характеризується внутрішній економічний контроль і як функція, і як підсистема у системі управління. Отже, з огляду на економічний контроль як одну з основних функцій управління, викреслюється графічна інтерпретація, зображена на рис. 3.1.2.1.



**Примітка.** Рисками вказані напрямки інформаційних потоків.

Рис. 3.1.2.1. Місце внутрішнього економічного контролю серед функцій управління промисловим підприємством

Справедливо підкреслено, що найкращим алгоритмом для вирішення поставлених перед управлінням задач є той, “який дозволяє компенсувати збурення взагалі, навіть ті, природа яких невідома” [75, с.14]. Цей закон може бути виражений рівнянням, графіком чи якимось іншим способом, але за змістом він буде являтися правилом розробки управляючих впливів. Для контролю таким правилом являється його класифікація.

**3.1.3. Постановка проблеми та базові положення класифікації внутрішнього економічного контролю.** В науці розуміють класифікацію як розподіл об’єктів, явищ, категорій за класами (групами і іншими підрозділами) залежно від їхніх загальних ознак, котрі характеризують зв’язок між об’єктами в єдиній системі відповідної сфери знань чи практичної діяльності. Під класифікацією контролю розуміють розподіл його видів за певними ознаками, які притаманні одним видам та відсутні в інших [11, с.11]. Багато авторів роблять своє визначення класифікації контролю [11; 19; 63; 87; та ін.]. Проте класифікація внутрішнього економічного контролю недостатньо розроблена. Немає єдності у виборі ознак класифікації, відсутній прояв системного підходу.

Отже, проблема полягає у відсутності таких наукових рішень, які б дали змогу обґрунтувати необхідність і можливість створення цілісної системи внутрішнього економічного контролю і на цій основі ліквідувати неузгодженість формулювань.

Науково обґрунтована класифікація внутрішнього контролю дозволяє глибше зрозуміти сутність цієї важливої функції управління промисловим підприємством, розкрити механізм функціонування відносин в ньому, виявити специфічні особливості різних його складових. Окрім цього, класифікація дає можливість зрозуміти різні сторони і особливості внутрішнього економічного контролю. З одного боку вона дозволяє теоретично проникнути в систему, зрозуміти, що представляє собою внутрішній контроль як система, а з другого боку – визначити найбільш

важливі напрямки її створення і функціонування. Тому мета дослідження за поставленим питанням полягає у висвітленні результатів авторської розробки класифікації внутрішнього економічного контролю.

Досягнення цієї мети супроводжувалось вирішенням ряду задач: проведено аналіз існуючих у сучасній науці контролю розробок класифікації контролю; осмислено результати цього аналізу; розроблено тлумачення поняття внутрішнього економічного контролю; побудована базова класифікаційна модель внутрішнього економічного контролю. Стартові положення розробки такої класифікації наступні:

- промислове підприємство – складна система, яка характеризується високим рівнем різноманітності. Звідси – система внутрішнього економічного контролю повинна мати такий рівень різноманітності, який дає їй можливість взаємопроникнення в усі функції управління підприємством і (або) взаємозв'язку з ними;
- повинна бути розроблена класифікація, глибока за сукупністю класифікаційних ознак і така, яка б розкривала всю різноманітність системи;
- класифікація повинна розкривати систему в економічному тлумаченні;
- класифікація повинна мати об'єктом виробничі системи;
- класифікація повинна бути універсальною для застосування різними за власністю, за структурною складністю, за галузевою спрямованістю суб'єктами.

При вирішенні поставлених задач та вимог у методологічному плані можуть бути корисними існуючі класифікації, окремі ознаки яких доцільно розглянути детальніше.

Аналіз існуючих класифікацій показав, що усі вони дають загальну класифікацію господарського [11, с.12; 87, с.44; 57, с. 105], економічного [19, с.13] контролю. Зустрічаються класифікації методичних прийомів внутрішнього аудиту [110]. Методичними прийомами фактичного й документального внутрішнього аудиту автори вважають сигнальне

документування, партійний розкрий матеріалів, інвентаризацію [Там же, с.237]. Що стосується класифікацій внутрішнього економічного контролю, то вони практично відсутні. В літературі з управління дається описова характеристика форм контролю, пов'язана з узгодженням інтересів власників, менеджерів та держави. Виділяється три форми контролю: акціонерний, управлінський і фінансовий [114, с.8]. Така класифікація є спірною:

- по-перше, через некоректне визначення класифікаційної ознаки. Річ у тім, що категорія “форма” має філософське тлумачення як спосіб існування і вираження змісту предметів, явищ. Звідси: форма внутрішнього економічного контролю може бути представлена як спосіб організації і вираження певним чином впорядкованої сукупності процедур внутрішнього економічного контролю усіх об'єктів;

- по-друге: з нашої точки зору не може бути розподілу внутрішнього контролю на акціонерний, управлінський і фінансовий. Припущена помилка, подібна до розглянутої вище (стосовно виділення внутрішньогосподарського, внутрішнього та внутрішньосистемного контролю). Акціонерний, управлінський і фінансовий контроль розкривають сутність внутрішнього контролю з точки зору його орієнтованості на окремі об'єкти: на майно корпорації, на виробництво та збут, на фінансові потоки. Не можна стверджувати, що контроль виробництва, збуту продукції є управлінським, а контроль майна чи контроль фінансів – якийсь інший. Усе це – сутність внутрішнього контролю як функції управління.

Отже, аналіз визначення видів контролю не дав бажаних результатів – єдність поглядів не очевидна. Першопричина цього. На нашу думку, полягає, по-перше, у відсутності єдиного підходу до класифікації; по-друге, у відступі при розробці класифікаційних моделей від обраного методологічного підґрунтя – системного підходу. Так, наприклад, існує точка зору щодо виокремлення відкритого і таємного видів контролю [57, с. 109]. Вельми дискусійною уявляється коректність віднесення таємного нагляду до

контролю. Таємний нагляд – зовсім інша сфера діяльності, котра не має нічого спільного із системою внутрішнього економічного контролю. Окрім того, гносеологічне тлумачення терміну «вид» охоплює широке коло понять. Тому термін «вид», «різновид» може застосовуватись як узагальнене визначення сукупності прикметних характеристичних ознак конкретного класифікаційного угруповання.

Найближчою до ключових положень нашого дослідження є розробка, в якій чітко простежується обрана концептуальна основа – системний підхід, а класифікація контролю будується виходячи із тріади взаємопов'язаних елементів його системи: суб'єкт – контрольні дії – об'єкт. [234, с.67].

Однак при такому розгляді губиться зворотній зв'язок із системою управління. Цебто, класифікацію облишено на моменті, задля якого, власне, створена система внутрішнього економічного контролю, а саме – реалізація наслідків її функціонування. Залишаючи модель без різновидів контролю, якими характеризується прояв його комунікаційної функції в процесах регулювання, координації, прийняття управлінських рішень, тим самим нівелюють вплив відкритості системи контролю, закривають її. Показовим у плані обґрунтування нашої точки зору є узагальнена графічна інтерпретація відносин системи управління (метасистеми) та однієї з її підсистем – досліджуваної нами системи внутрішнього економічного контролю (рис. 3.1.3.1).

Отже, при розробці класифікаційної моделі слід врахувати чотири відправні моменти: визначення різновидностей контролю у зв'язку з його суб'єктами; визначення різновидностей контролю у зв'язку з його об'єктами; визначення різновидностей контролю у зв'язку з методологією та методикою його здійснення; визначення різновидностей контролю у зв'язку з характером комунікаційних відносин.

I. Суб'єктна модель (рис.3.1.3.2). Пріоритетним системоутворюючим критерієм класифікаційних декомпозицій слід розглядати контролюючий

суб'єкт. Видається доцільною побудова класифікаційної моделі внутрішнього економічного контролю за наступними ознаками.

Суб'єктні відносини. Прихильники такого підходу виокремлюють прямий, представницький, ініціативний, примусовий, державний, муніципальний, незалежний, контроль власника, підприємницький, контроль споживачів [234, с.67].

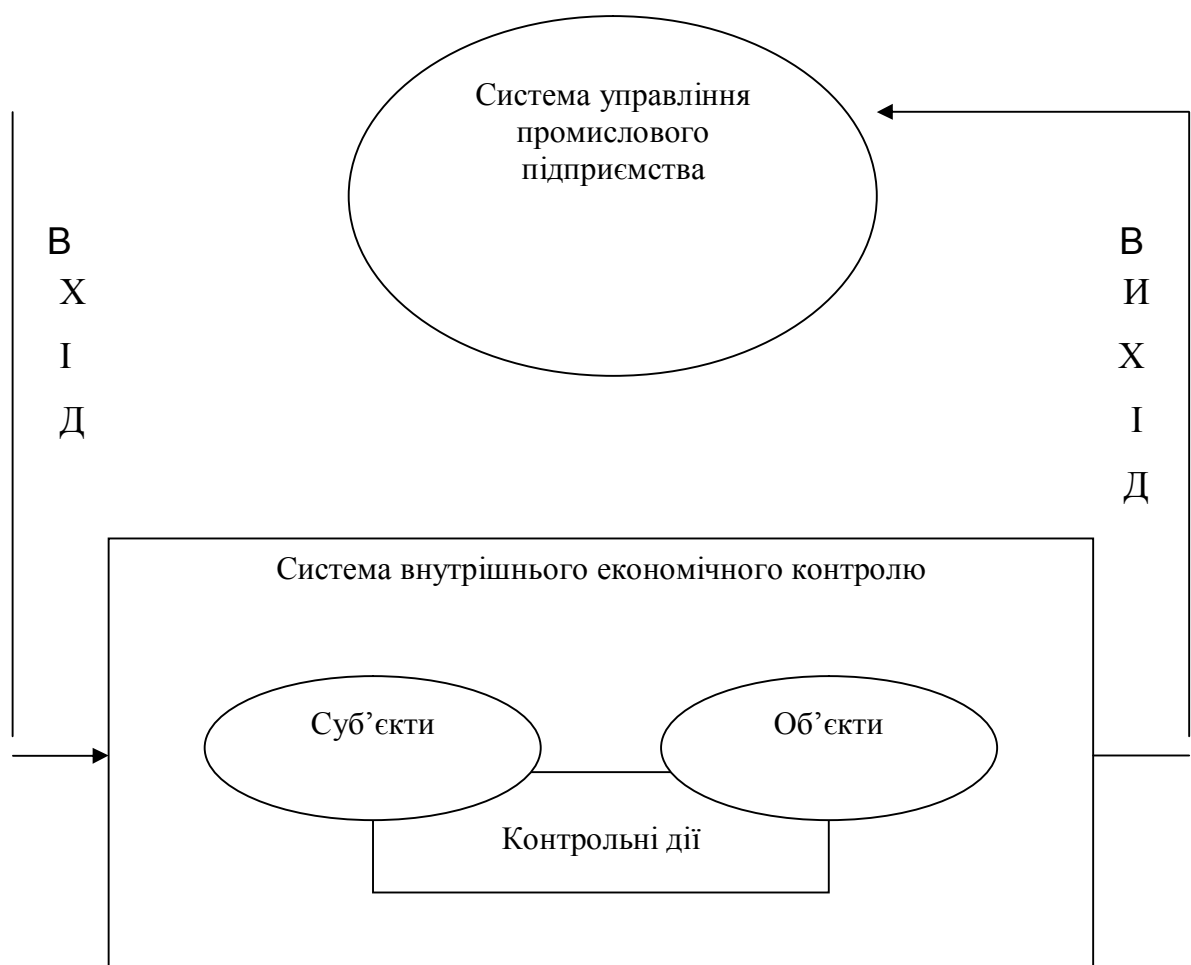


Рис. 3.1.3.1. Спрощена інтерпретація відносин систем управління та внутрішнього економічного контролю

Не претендуючи на безапеляційне прийняття нашої інтерпретації як єдино вірної, вважаємо, що в промисловому підприємстві у відповідності зі ступенем участі суб'єкта у проведенні контрольних дій існують: безпосередній контроль – безпосереднє, пряме виконання контрольних дій суб'єктами-ініціаторами контролю; опосередкований контроль – здійснення контрольних дій уповноваженими суб'єктами; колегіальний контроль – здійснення контрольних дій за участі ініціаторів контролю та уповноважених суб'єктів. Нема потреби додатково обґрунтовувати чи наводити окремі приклади – важливість кожного виду контролю очевидна.

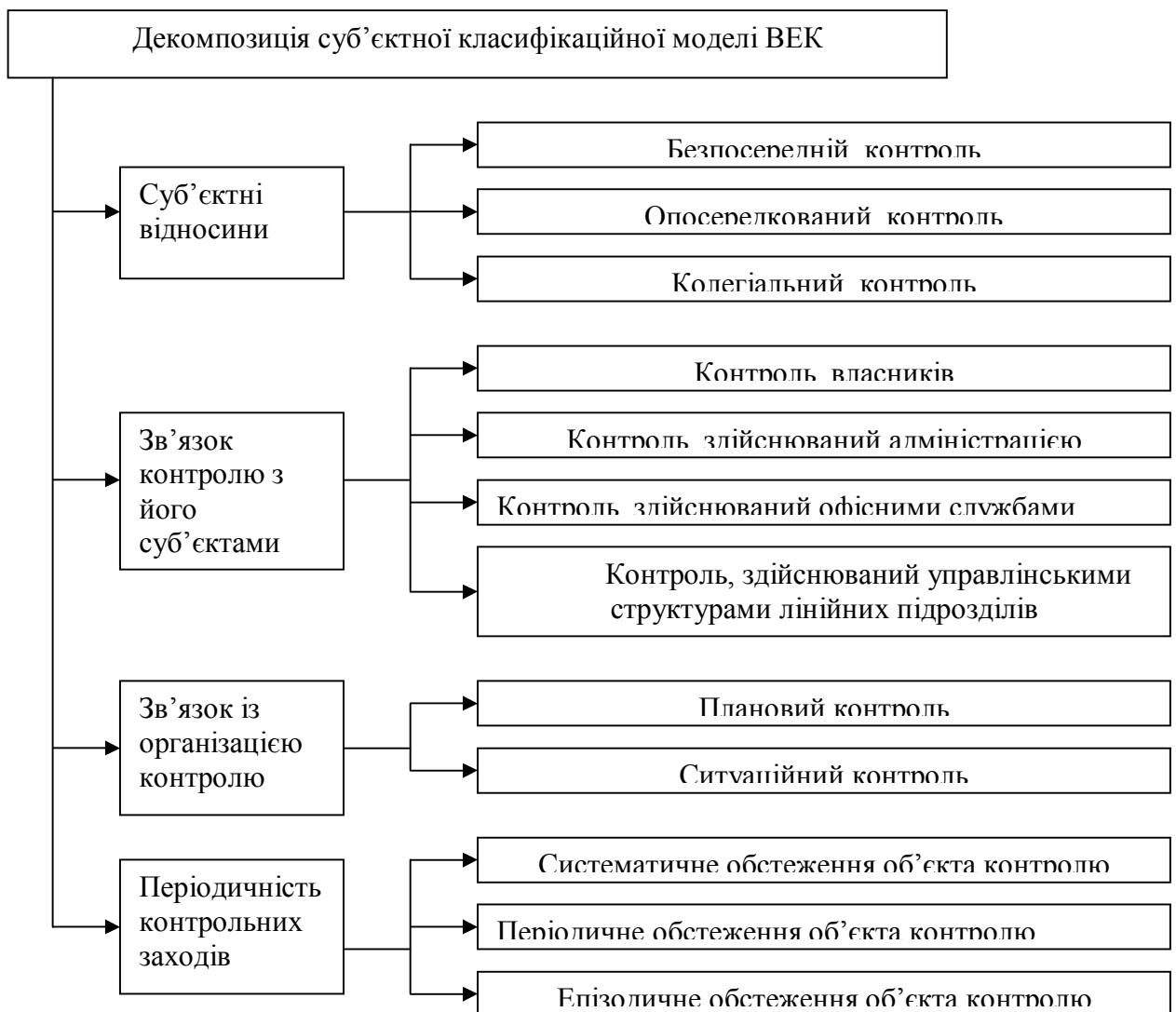


Рис. 3.1.3.2. Суб'єктна модель класифікації внутрішнього економічного контролю промислового підприємства



Зв'язок контролю з його суб'єктами. На розвиток сучасного підприємства впливають різні групи суб'єктів: засновники, акціонери, органи управління акціонерного товариства (АТ), працівники підприємства, кредитори АТ, фінансові посередники, підприємницькі структури, держава у цілому і її територіальні суб'єкти. Однак суб'єктами внутрішнього економічного контролю є працівники підприємства або власники, які здійснюють контрольні дії згідно із службовими обов'язками, або на основі їхніх прав. З точки зору зв'язку внутрішнього економічного контролю з суб'єктами доцільно виділити: контроль власників; контроль, здійснюваний адміністрацією; контроль, здійснюваний офісними службами; контроль, здійснюваний управлінськими структурами лінійних підрозділів. Така класифікація видається достатньо вичерпною для вирішення питань організації системи внутрішнього економічного контролю та ефективного її функціонування.

Зв'язок із організацією контролю на промисловому підприємстві передбачує плановий і ситуаційний контроль. При виокремленні різновидів контролю за цією ознакою пряма вказівка на термін "суб'єкти" відсутня. Однак їх участь в організації контролю очевидна. Практично уся контрольна діяльність здійснюється в організованому, плановому режимі. Однак можна навести безліч прикладів, коли виникають ситуації, що понукають до проведення незапланованих контрольних дій. Тому така класифікація нам видається доцільною і важливою.

Тісно зв'язана з попередньою, але не менше важлива класифікація за періодичністю контрольних заходів. Вона вказує на можливість систематичного, періодичного та епізодичного обстеження об'єкта контролю. Вибір організації контрольних дій у пропонованому розрізі залежить від затвердженої на підприємстві політики внутрішнього економічного контролю, від його цілей у кожній конкретній ситуації.

II. Об'єктна модель. Пріоритетним системоутворюючим критерієм класифікації є об'єкт контролю. Класифікаційна модель наглядно відтворена на рис.3.1.3.3.

Предметна цілісність. Цю ознаку можна інтерпретувати також як класифікацію за зв'язком із цілісністю системи об'єктів. Вона можлива, виходячи з того, що глобальним об'єктом внутрішнього економічного контролю приймається сфера економіки підприємства та система управління нею. Деякі автори пов'язують об'єкти з класифікацією за ознакою “об'єм контролю” [126, с. 427].

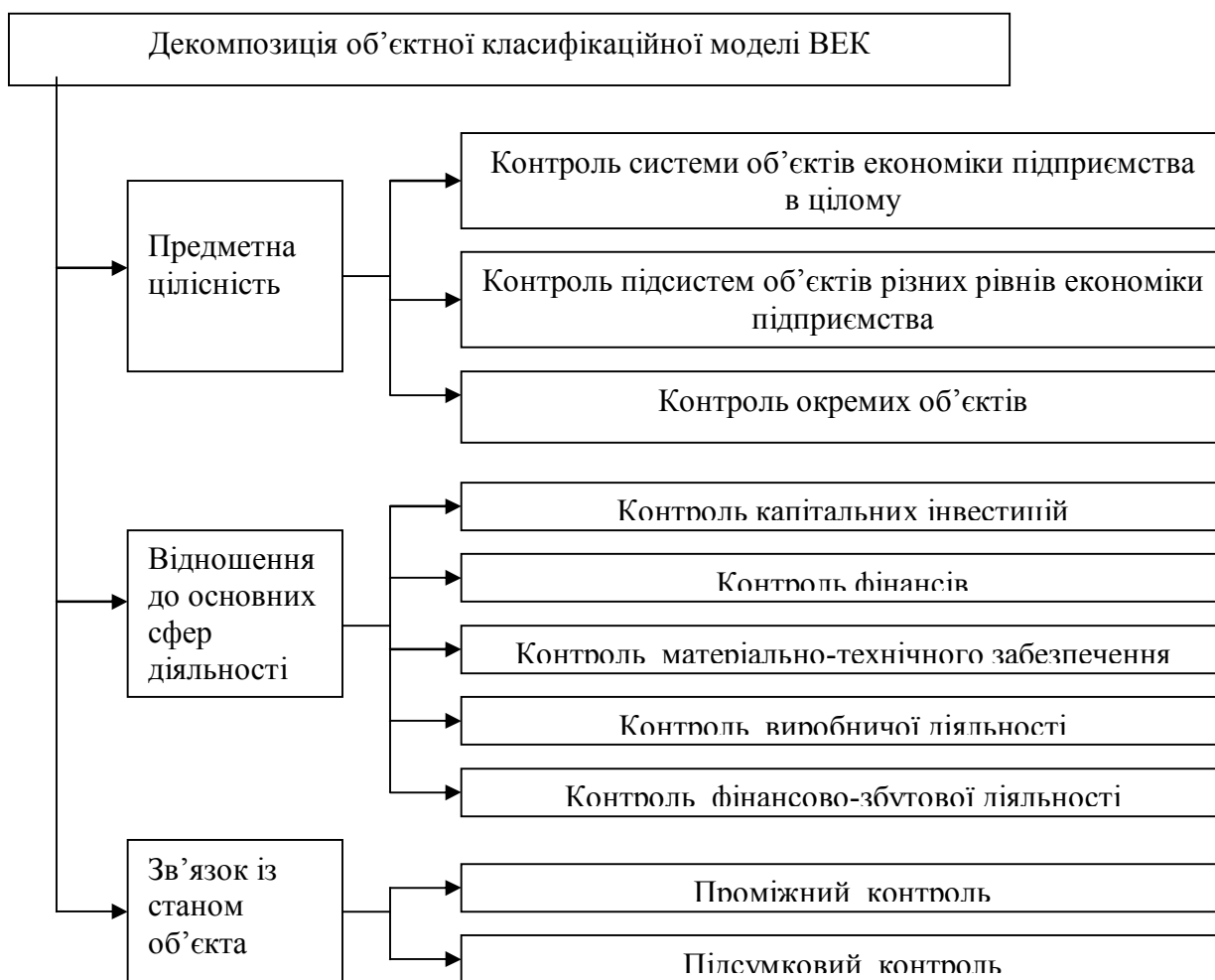


Рис. 3.1.3.3. Об'єктна модель класифікації внутрішнього економічного контролю промислового підприємства

Це хибна думка через те, що об'єктами внутрішнього контролю можуть бути: людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні, інформаційні ресурси, інвестиції, засоби і системи автоматизації, технічні ресурси, системи захисту матеріальних і інформаційних ресурсів, управлінські рішення, процеси, окремі господарські операції, витрати, результати діяльності, організаційні форми управління, методи управління, функції управління, підсистеми менеджменту, та ін. Класифікація об'єктів внутрішнього контролю – досить відповідальна і складна робота. Тому вона потребує окремого детального розгляду. Наразі за зв'язком із предметною цілісністю можна виокремити: контроль системи об'єктів економіки підприємства в цілому; контроль підсистем об'єктів різних рівнів економіки підприємства; контроль окремих об'єктів. Така класифікація дає можливість розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності і цільової орієнтації з точки зору системного підходу.

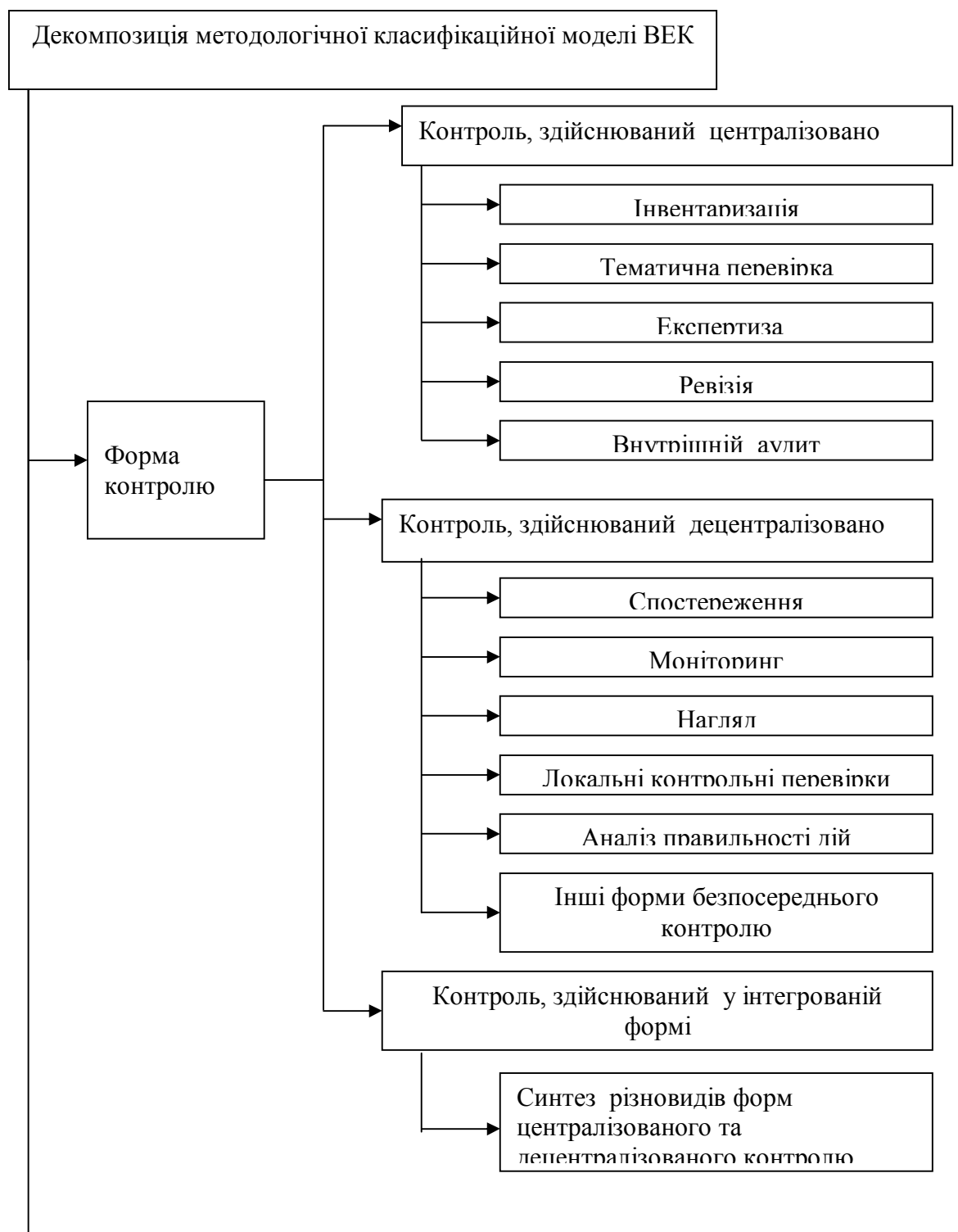
Відношення до основних сфер діяльності. За цією ознакою доцільна наступна класифікація: контроль капітальних інвестицій; контроль фінансів; контроль матеріально-технічного забезпечення; контроль виробничої діяльності; контроль фінансово-збутової діяльності.

Зв'язок із станом об'єкта. Ознака передбачує виокремлення контролю за об'єктом у його динаміці – проміжний контроль і у статичності – підсумковий контроль. У процесі проміжного контролю вивчається рух об'єкта й пов'язані з цим відповідні господарські операції та управлінські дії. Підсумковий контроль дає результативне уявлення про закінчені процеси.

III. Методологічна модель. Пріоритетний системоутворюючий критерій класифікації криється безпосередньо у назві третьої групи ознак – методологія та методика. Декомпозиція третьої групи ознак представлена на рис. 3.1.3.4.

Першочерговою ознакою повинна бути форма контролю. Вибір її залежить від складності організаційної структури підприємства, від видів і

масштабів діяльності, від політики внутрішнього контролю, від фінансових можливостей підприємства. Однак універсальною класифікацією внутрішнього економічного контролю за формами є: контроль, здійснюваний централізовано у формі інвентаризацій, тематичних перевірок, експертиз, ревізій, внутрішнього аудиту; контроль, здійснюваний децентралізовано у формі спостереження, моніторингу, нагляду, локальних контрольних перевірок, аналізу правильності дій, інших форм безпосереднього контролю; контроль, здійснюваний у інтегрованій формі – синтез його різновидів за централізованою та децентралізованою формами.



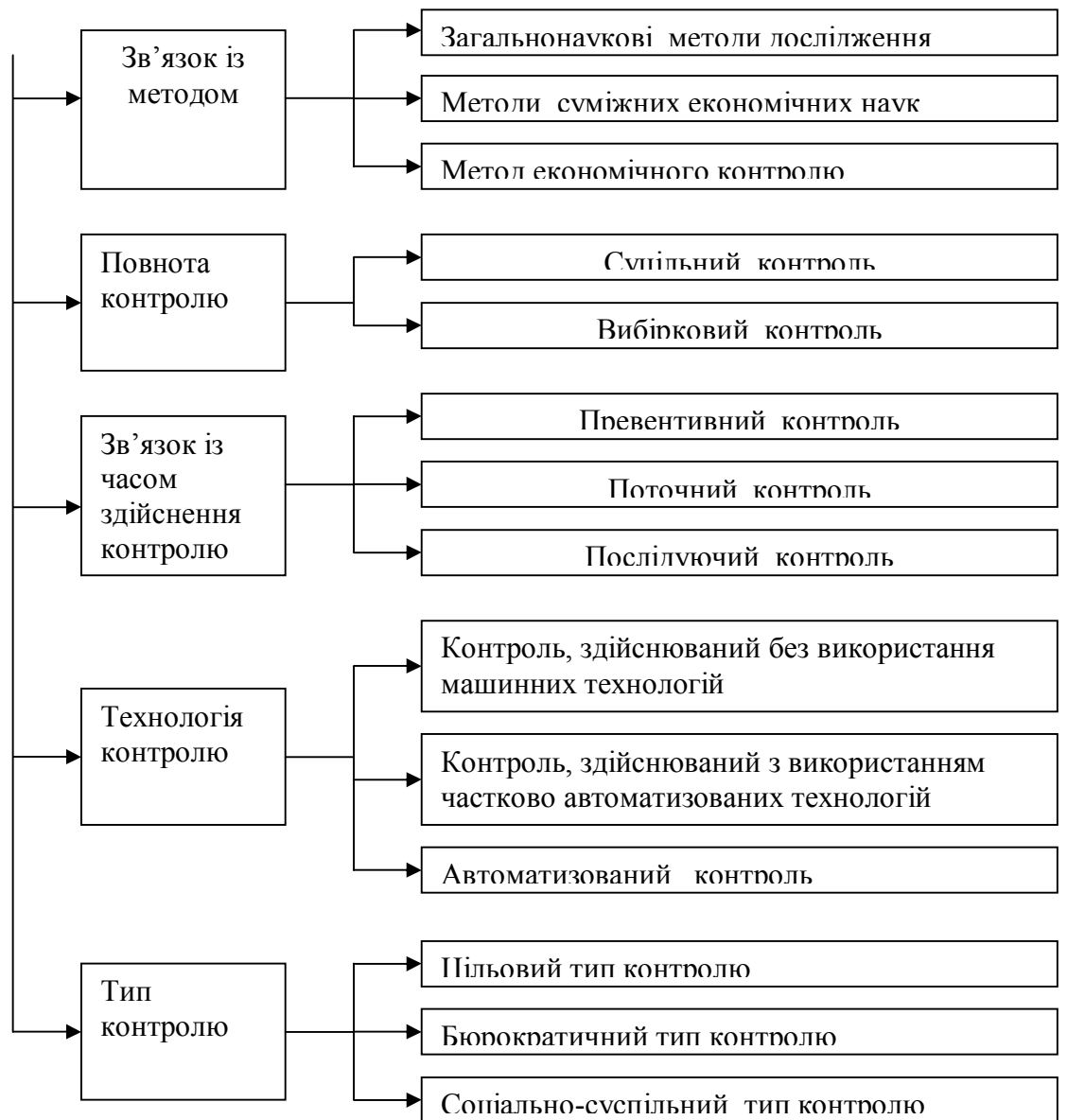


Рис. 3.1.3.4. Методологічна модель внутрішнього економічного контролю промислового підприємства

Класифікація внутрішнього економічного контролю, централізовано організованого та здійснюваного, охоплює практично усі відомі на сьогоднішній день форми: інвентаризація, тематична перевірка, експертиза, ревізія, контролінг, внутрішній аудит. Останнє не означає обов'язкової їх наявності на промисловому підприємстві, а орієнтує на вибір форм, доцільних для кожної конкретної організації.

Безпосередньо в контрольних точках організують і проводять перевірку виконавці та їх керівники. При цьому використовується децентралізована форма контролю у різноманітних її проявах.

Інтегрованою слід вважати форму контролю, яка утворюється шляхом синтезу централізованої та децентралізованої форм і проявляється у всьому їх різновиді.

Зв'язок із методом. В основу класифікації зв'язку з методом контролю покладене його поняття. Формулювання методу економічного контролю – одне з найважливіших і недостатньо досліджених питань. У даній роботі проводиться детальний аналіз існуючих тлумачень визначення методу та подається авторське бачення проблеми. Наразі достатнім є розуміння того, що при здійсненні внутрішнього економічного контролю застосовуються загальнонаукові методи дослідження (дедукція, індукція, синтез, аналіз, експеримент та ін.), методи суміжних економічних наук (економічний аналіз, економіко-математичні методи, статистичні методи) і власний метод – цебто метод, котрий робить можливим досягнення цілей функціонування системи внутрішнього економічного контролю шляхом документального контролю і фактичного контролю з притаманними їм прийомами: зустрічна перевірка; формальна, логічна, арифметична перевірка; інвентаризація; службове розслідування; експертиза; усне, письмове опитування, тощо.

Повнота контролю. Вчені відмічають, що інколи звучується змістовне наповнення класифікації через визначення ознаки, як повноти вивчення господарських процесів [11, с.12]. Постає питання: чому лише процеси? Ознака повноти контролю може бути застосована до будь-якого об'єкта залежно від його важливості для досягнення цілей підприємства й поставлених перед контролем завдань. За цією ознакою виділяється суцільний контроль і вибірковий контроль. Такий розподіл є типовим і зустрічається практично в усіх літературних джерелах з контролю за досліджуваним питанням, хоча й за іншими ознаками [12, с.41]. Запропонована нами класифікація за ознакою повноти не потребує більш

детального розгляду, вона видається обґрунтованою і цілком достатньою для розкриття функції контролю із вказаної точки зору.

Зв'язок із часом здійснення контролю. Для класифікації внутрішнього контролю пропонуємо: превентивний контроль; поточний контроль; послідуєчий контроль. Достатньо розповсюдженим є розподіл: попередній, поточний і наступний контроль. Його зв'язують інколи з етапами контролю [11, с.12]. При цьому ознака і класифікація не співпадають через те, що процес контролю має інші етапи [19, с.151]. Окрім того, важливим, на наш погляд є виділення саме превентивного (а не попереднього) контролю. Цей термін не лише вказує на зв'язок із часом здійснення контролю, а й на запобіжне значення контролю в регулюванні стану та руху об'єкта.

Технологія контролю. За цією ознакою виокремлюється контроль за технологічними характеристиками його проведення: контроль, здійснюваний без використання машинних технологій; контроль, здійснюваний з використанням частково автоматизованих технологій; автоматизований контроль. Неавтоматизовані технології внутрішнього економічного контролю характеризуються, як правило, повною відсутністю комп'ютерної техніки. Неповністю автоматизований внутрішній контроль характеризується використанням автоматичних засобів реєстрації, збору, обробки інформації для контролю. Автоматизований контроль здійснюється повністю в автоматичному режимі. Наприклад: використання прикладної комп'ютерної програми для автоматичного виявлення та виправлення помилок; програмна перевірка підрахунку загальних підсумків; автоматичне звіряння рахунків-фактур; використання корпоративних модулів для перевірки правильності планування; контролю собівартості виробленої продукції; використання даних автоматичного самоконтролю програмних засобів і т.ін.

Тип контролю. В основу типології можна покласти таку суттєву ознаку, як зв'язок із методологією контролю, котрий проявляється у даному випадку через методичну ємність. Цебто – результатний, бюрократичний, цільовий контроль. Усі три різновиди досить тісно пов'язані, проте мають

кожен свої риси: цільовий – контроль із конкретним цільовим спрямуванням, орієнтований на певний результат стосовно досягнення відповідних цілей кожним підконтрольним об'єктом; бюрократичний здійснюється у відповідності із спеціально розробленими планами й програмами; соціально-суспільний тип контролю – здійснюється колективами виробничих бригад, дільниць, цехів, відділів управління, тощо. Наявність чітких характеристик не заважає встановленню цілей при здійсненні контролю за останніми двома типами. Водночас при здійсненні цільового типу внутрішнього економічного контролю цілком ймовірний і навіть обов'язковий прояв бюрократичного (правила, стандарти, нормативи, процедури, бюджети) та соціально-суспільного (колегіальна відповідальність, соціальна відповідальність, норми, результати) типів контролю.

IV. Комуникативна модель. Пріоритетний системоутворюючий критерій – комунікаційні відносини. Модель внутрішнього економічного контролю за ознаками четвертої групи класифікаційних декомпозицій зображена на рис.3.1.3.5.

Характер взаємовідносин між контролером і підконтрольними особами. Декомпозиція класифікаційної моделі за цією ознакою базується на ступені залежності та розкриває взаємовідносини між контролером і підконтрольними особами. Наразі чітко виокремлюються два різновиди – контроль, обумовлений відносинами підлеглості та контроль, не обумовлений відносинами підлеглості. Беззаперечно, обидва різновиди є важливими й доцільними. Так, у другому випадку можна стверджувати про більшу об'єктивність, проте контроль, обумовлений відносинами підлеглості, як правило, відзначається більшою стабільністю та висвітленням вад підконтрольного об'єкта. Тож, для ефективного функціонування системи внутрішнього економічного контролю оптимальним є синтезований варіант комунікаційних відносин як симбіоз певної незалежності та підлеглості.

Спосіб взаємовідносин у процесі контролю може мати характеристику функціонально-примусового одностороннього контролю та реверсного



багатостороннього контролю. Декомпозиція за даною ознакою висвітлює як позитив, так і можливий негатив превалювання будь-якого із виокремлених різновидів.



Рис.3.1.3.5. Класифікаційна модель різновидів внутрішнього економічного контролю за характером комунікаційних відносин

Так, наявність обох різновидів є безперечно позитивним для управління підприємством. Однак превалювання функціонально-примусового одностороннього контролю може згодом перетворитись у просту формальність із складанням заспокійливої звітності за не проведеними перевітками. Прикладом часто слугують відомості й навіть акти з інвентаризацій, які не проводились.

Ліквідує цю ваду багатосторонній контроль – керівництво чи (та) безпосередня участь більше, ніж одного суб'єкта внутрішнього економічного контролю. Проте в даному випадку потрібно ретельно додержуватись принципу доцільності, щоб не перетворити контроль із системно упорядкованого в безсистемно тотальний.

Характер відносин до об'єкта контролю вказує на такі його різновиди як направляючий контроль, коригуючий контроль, фільтруючий контроль. У даному дослідженні робиться значний наголос на цілеутворенні в системі внутрішнього економічного контролю. Тож, практично вся ця сфера запрограмована як орієнтуюча діяльність у напрямку сприяння досягненню цілей управління підприємством. Водночас у результаті фільтруючого ефекту контролю утворюється інформація для коригування руху підконтрольних об'єктів у заданих орієнтирах. Наразі направляючий, коригуючий і фільтруючий різновиди описані у вигляді системного симбіозу, хоча вони існують і за певних обставин можуть застосовуватись як цілком самостійні варіанти контролю.

Інтенсивність проведення контролю. Контроль, здійснюваний в полегшеному режимі; контроль, здійснюваний в нормальному режимі; контроль, здійснюваний в підсиленому режимі – такі три різновиди виокремлюються за даною ознакою. Кожен з них може бути апріорі передбачений до різних об'єктів залежно від політики внутрішнього економічного контролю та його цілеспрямованості, а також від стану підконтрольного об'єкта та попередніх результатів контролю. Окрім того, для підвищення ефективності функціонуючої системи доцільним є перемінне

застосування різновидів інтенсивності проведення контролю по відношенню до конкретного підконтрольного об'єкта.

Просторовий аспект передбачує декомпозицію комунікативної класифікаційної моделі у розрізі контролю вхідної інформації, контроль виконавчого процесу та контроль вихідної інформації. Виокремлення різновидів внутрішнього економічного контролю за просторовою ознакою слугує виявленню важливих етапів формування, обробки та руху контрольної інформації і вказує на необхідність загострення уваги контролюючих суб'єктів у різних сегментах контрольного середовища.

Відношення до діючих нормативних чинників показує декомпозиція моделі за різновидами: обов'язковий контроль та ініціативний контроль. Зрозуміло, що обов'язковим є контроль, передбачуваний певними директивними та нормативними чинниками. Це – той різновид контролю, стосовно наявності якого існують конкретні вказівки власників, засновників, державних та інших повноважних інституцій. Попри всю важливість вказаного різновиду, він інтегрований у цілісну систему внутрішнього економічного контролю, котрий в умовах сучасного розвитку справ на промислових підприємствах можна, власне, вважати ініціативним. Наші міркування мають чинникові підґрунтя, в котрих відсутня вимога обов'язковості системного внутрішнього контролю.

Розроблені на базі наукових здобутків попередників і з урахуванням вимог сучасного управління промисловими підприємствами класифікаційні моделі внутрішнього економічного контролю дають можливість поглибити дослідження його сутності з метою практичного застосування досягнутих результатів і підвищення, таким чином, ролі й значення контролю як управлінської функції.

### **3.2. Контроль як організаційна система**

У вітчизняній економіці дедалі помітнішим стає процес об'єднання капіталу в великих, складних за своєю структурою підприємствах. Водночас зростає необхідність і значення контролю в управлінні ними. Практично в усій літературі з управління автори не обходять увагою його контрольну функцію, використовуючи при цьому термін “система контролю” .

**3.2.1. Доцільність розгляду.** До цього часу загальноприйнятий термін “система контролю” не перевантажений науковим підґрунтям. Жодна авторська розробка з контролю не має чіткого визначення правомірності системного підходу та структурного бачення господарського контролю як системи в підприємстві. Таке становище сприяє привласненню елементів, функцій, властивостей контролю різними новоявленими концепціями, наразі і такими, що претендують стати йому альтернативою. Наприклад, контролінг. До нього приміняють різні гучні терміни, у тому числі і термін “система” [95; 134; 163]. Акофф Р. застерігає проти бездоказового використання понять і термінів з теорії систем тому, що зазвичай самі об'єкти являються безсистемними [3, С.64].

Необхідно розібратись, що представляє собою контроль як організаційна система, чи примінимі положення теорії систем до контролю, визначитись у чому полягає системний підхід щодо досліджень у цій сфері. Потреба і можливість теоретичної розробки методологічних аспектів функції контролю давно назріла. Відтак контроль повинен не лише називатись системою, але й бути нею.

Проблема полягає у відсутності всебічного наукового обґрунтування поняття системи контролю. Наразі проблема сформульована автором чітко й коротко. Однак вирішення її можливе шляхом розв'язання цілого комплексу складних завдань, суть яких характеризується однією глобальною задачею – опрацювання методології функції контролю з точки зору теорії систем.

Існує чимало видань, як вітчизняних, так і перевідних, в котрих розкриваються теоретичні основи контролю та подається методика перевірки окремих об'єктів фінансово-господарської діяльності підприємства [11; 19; 66; 87; 239; та ін]. Однак не приділяється увага системному аналізу контролю, відсутнє адекватне уявлення про контроль підприємства, як про цілісну підсистему управління. Іншими словами, в літературних джерелах з контролю не опрацьована концепція системного підходу. Виходячи з цього, наразі вирішуються такі питання: подаються основні положення загальної теорії дослідження систем; досліджується логіка побудови ієрархії систем; наводяться аспекти ієрархії систем та аналізується подвійний їх розгляд; окреслюється сукупність функцій системи; досліджується правомірність концепції системного підходу до контролю; просліджується дія комунікаційного каналу системи контролю; виділяються основні властивості системи контролю та наводиться характеристика їх прояву.

В спеціальній літературі раз у раз зустрічаються вислови система управління, система планування, система бухгалтерського обліку, система стимулювання. Не є винятком і функція контролю. На перший погляд для цього є достатнє підґрунтя, тому що дослідження структури складних систем базується на таких основних положеннях її загальної теорії [142]:

1. Розгляд організації як цілісності з особливими властивостями, яка в той же час складається із елементів і підсистем зі специфічними властивостями. Залишаючись відносно відокремленими, вони вступають у стосунки між собою. В свою чергу кожна з них є внутрішньо складною і може бути розглянута як самостійна система;

2. Визначення межі організації та її середовища (зовнішнього оточення), а у складі останнього – виділення його частин. Це необхідно для з'ясування того, в яких формах організація, як відкрита система, вступає у взаємодію зі своїм середовищем та як середовище впливає на внутрішню структуру організації;

3. Розгляд виробничо-господарської організації як цілеспрямованої та багатоцільової системи, яка має неоднорідні зовнішні і внутрішні цілі, самостійні підцілі окремих підсистем, різноманітні стратегії їх досягнення;

4. Розгляд організацій як повних систем з урахуванням їхніх елементів і структур, які утворюються формально і неформально, а розгляд взаємодії елементів – з урахуванням того, що змінення в одному елементі викликає ряд змінень в інших;

5. Вивчення динаміки організацій. Це потребує дослідження внутрішньоорганізаційних процесів саморегулювання, координації, прийняття рішень, а також аналізу процесів росту, адаптивної еволюції, нововведень, загального життєвого циклу організації та її частин.

Наведені вище положення започатковують методологічну основу аналізу усіх процесів, пов'язаних із функціонуванням підприємств [136]. Системний підхід дає можливість розглядати підприємство, як єдиний комплекс взаємопов'язаних видів діяльності. Разом з тим, з точки зору прийняття управлінських рішень, окремі види діяльності можуть вважатись відносно самостійними і розглядатись як підсистеми [178].

Виходячи з цього, єдино вірним шляхом вирішення проблеми є розгляд, організація і розвиток контролю з точки зору системного підходу.

**3.2.2. Логіка дослідження зв'язків у системі.** Розглядати зв'язки у системі контролю видається прийнятним на базі логіки побудови ієрархії систем. Дослідник виділяє окрему систему, приймає її за точку відліку, а потім розширює її розгляд вниз і вгору на достатню кількість ступенів. Так, рухаючись вниз, можна розглядати елементи даної системи як окремі системи. Кожна система може бути розподілена на підсистеми, а кожна підсистема – в свою чергу розподіляється на підсистеми нижчого рівня. Елементом даної системи буде така підсистема, в якій не розглядаються підсистеми нижчого рівня. Тобто елемент – це відносна межа розділення системи в кожному окремому випадку розподілу і аналізу.

На підсистеми може бути розділена як проста, так і складна система. Проста система поділяється на підсистеми довільно (без чіткого обґрунтування). Для неї розподіл обмежується лише умовно, знизу виділеними елементами цієї системи. Розподіл носить структурний характер. Він викликаний зручністю спостереження, небажанням чи неможливістю безпосередньо описати усі елементи і зв'язки.

Розподіл складної системи на підсистеми пов'язаний із розглядом багатьох аспектів. Кожну підсистему необхідно розглядати як функціональну і як таку, що виражає множину деяких аспектів або в граничному випадку – один аспект. Після цього одноаспектна, тобто проста підсистема може бути структурно розподілена на підсистеми нижчого рівня. Отже, складну систему правомірно трактувати як сукупність відносно відокремлених взаємопов'язаних підсистем, для кожної з яких може бути визначена ціль функціонування, яка підпорядкована загальній цілі системи [204].

Виділення підсистем є загальною тезою, тому система сама може розглядатись як підсистема або елемент іншої, більш загальної системи – суперсистеми. У відповідності з цим будуть переглянуті її зв'язки з зовнішнім середовищем. Усі ці зв'язки чи частина їх будуть тепер відображати відносини даної системи всередині суперсистеми.

Слід підкреслити, що в будь-якому конкретному дослідженні ієрархія систем буде неповною. Кількість і характер ступенів залежать від деякої множини перемінних в якості системи, а також від подальшого перевизначення їх під час переходу на другий ступінь. Перевизначення перемінних може здійснюватись шляхом включення деяких перемінних середовища в систему або навпаки – шляхом виключення деяких перемінних системи. Тим самим отримують нову систему: більше розширену, отже – загальну, або більше звужену, часткову у порів'язанні з попередньою.

Економічну систему будь-якого рівня можна розглядати не за однією, а за декількома як структурними, так і функціональними ознаками. Наприклад, система підприємства може бути розділена на наступні перемінні: система

виробництва, яка, в свою чергу, розділяється ще детальніше – основне, допоміжне і т.п.; фінансова система; система постачання; система збуту. Останні також складаються із деякої добірки перемінних: робочі місця, рахунки, склади, і т.п.

Кожна система в ієрархії систем може бути досліджена за двома аспектами: елемент суперсистеми; відокремлена система. Остання, у разі необхідності, розбивається на підсистеми.

Перший аспект концентрується на зв'язках системи з суперсистемою. У цьому випадку сама система постає у вигляді чорного ящика, а суперсистема – у вигляді його середовища.

Другий аспект концентрується на перетвореннях всередині системи, на зв'язках між її елементами, у силу чого чорний ящик розкривається, перетворюється на білий ящик. Наразі система також не являється абсолютно замкнутою. Вона пов'язана з середовищем входами і виходами. Це передбачується апріорі. Тому другий аспект інтерпретується як аналіз відносно відокремленої системи.

Подвійний розгляд систем має деякі загальні риси і розбіжності з макро- і мікропідходами до систем [187, С.13-42]. Наявні дві аналогічні точки зору: зовні і зсередини. Розбіжність заключається у тому, що макро- і мікроаналіз системи не потребує явного задання ієрархії систем і визначення місця даної системи в цій ієрархії.

Під макропідходом розуміють вивчення системи в цілому. Елементи розглядаються лише з цієї, системної точки зору. Тобто, дослідник намагається зрозуміти як елементи організовані в єдине ціле і яким чином функціонування цілого виражається в термінах цих елементів. При макроаналізі система також часто досліджується як чорний ящик. Вивчаються його входи, виходи, поведінка системи, її цільова функція.

Мікропідход характеризується тим, що центр тяжіння переноситься на дослідження структури і функціонування самих елементів системи, котрі в означених межах являються автономними. Відповідно до конкретних цілей



аналізу системи та її особливостей дослідження починають інколи з макрорівня, а потім переходять до елементів системи. В інших випадках обирають зворотній порядок дослідження. Більш того, на окремих етапах дослідження буває доцільним зосередити дослідження тільки як макро- чи мікроаналіз.

При дослідженні достатньо складної системи вичерпна її характеристика може бути отримана лише суміщенням обох аспектів. У разі, коли за точку відліку береться промислове підприємство, саме його розглядають як цілісну систему. Тоді, на першому кроці руху вниз, у ній виділяються підсистеми:

- Підконтрольна (та, якою управляють);
- Управлінська (та, що управляє).

На другому кроці кожна з них розділяється на підсистеми наступних, нижчих рівнів і т.п., – аж до доведення декомпозиції до нероздільних елементів. У підконтрольній підсистемі декомпозиція може здійснюватись за економічними, організаційними і іншими ознаками. В управлінській можуть бути, в свою чергу, виділені такі підсистеми, як організаційна структура, функції управління, економічний механізм, кадри, технічні засоби. Сукупність функцій, яка характеризує динаміку процесу управління, включає: розробку цілей; планування; організацію процесів; облік; контроль; мотивацію; оперативне регулювання; прогнозування.

**3.2.3. Контроль як система.** Що ж являє собою контроль як окремо виділена система? І чи є правомірним системний підхід відносно контролю як системи?

Взагалі система в перекладі з грецької означає утворення, складення. Її розглядають як порядок, зумовлений правильним розташуванням частин, стрункий ряд, зв'язане ціле; як сукупність принципів, покладених в основу певного вчення; як форму, спосіб побудови, організації чогось; як сукупність

господарських одиниць, установ, організаційно об'єднаних у єдине ціле; як сукупність частин, пов'язаних спільною функцією.

Система контролю – це організаційна сукупність, яка утворює цілком визначену цілісність, єдність елементів, що знаходяться, з одного боку, у відносинах і зв'язках один з одним, з другого – з іншими складовими цілісної системи управління (рис. 3.2.3.1).

Оскільки головна мета даного дослідження полягає у розробці концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю на основі системного підходу, остільки уявляється доцільним сприймати підприємство з точки зору кібернетичних систем.

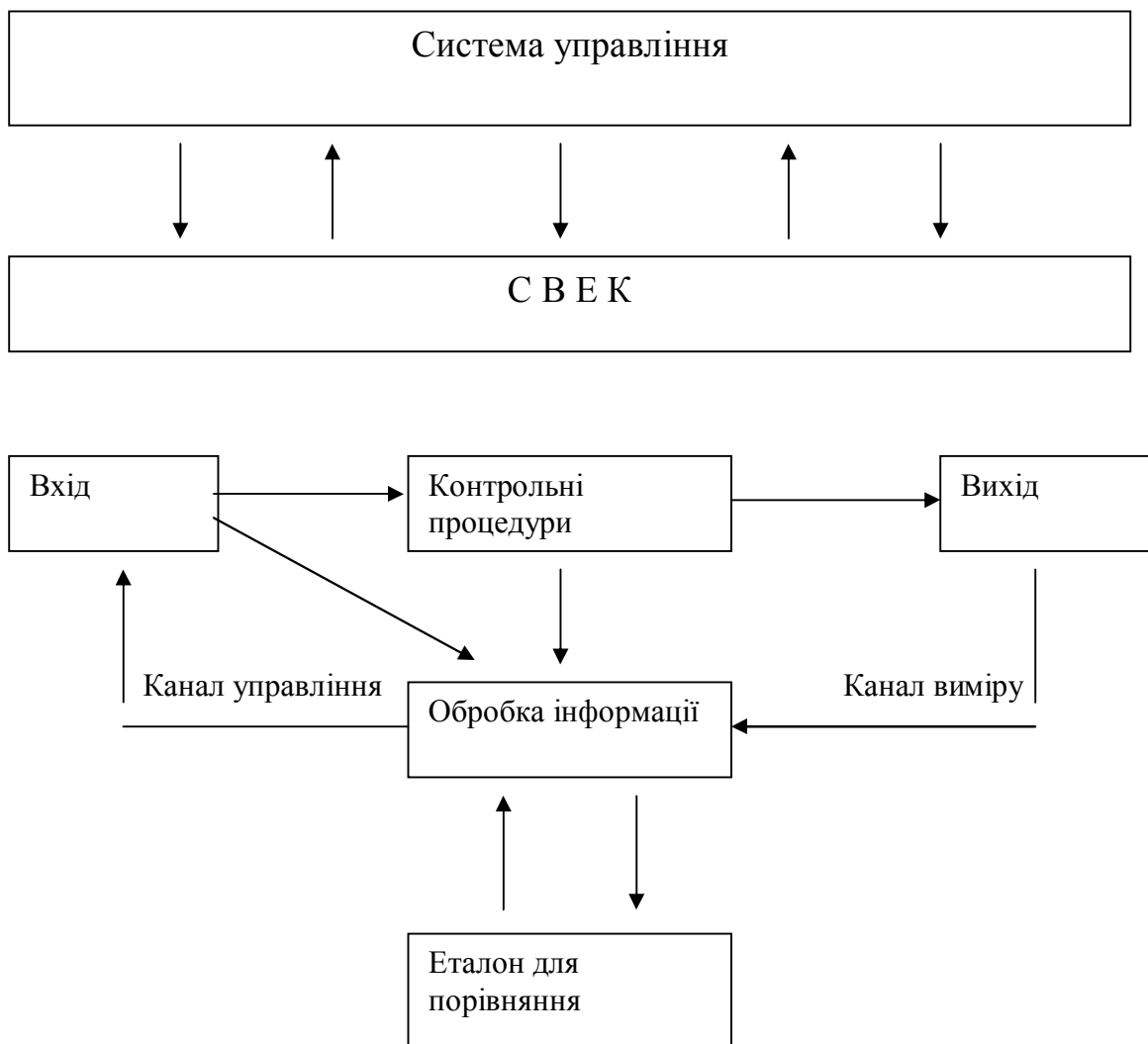


Рис. 3.2.3.1. Загальна схема системи внутрішнього економічного контролю

Тоді, дотримуючись загальних базових положень теорії систем, можна розглядати контроль як частину цілісної управлінської системи (рух вгору) і як систему (рух донизу). Взнявши за точку відліку контроль, можна, поширюючи дослідження вгору, виділену систему розглядати як частину системи більш високого порядку (рівня), тобто як одну із складових усієї сукупності функцій управління. При дослідженні вниз у ній виділяються її специфічні підсистеми: організаційна структура; методи; кадри; технічні засоби. Згідно з класифікацією систем можна розглядати контроль як кібернетичну організаційну систему – це складна, динамічна система, вірогіднісного характеру, гомеостатичної природи (рис. 3.2.3.2).

Системний підхід до контролю необхідно розглядати, передусім, з точки зору основних його положень. Це – підхід, при якому кожна кібернетична система чи об'єкт розглядається як сукупність взаємопов'язаних елементів, якій притаманні вихід, тобто – ціль; вхід; зв'язок з зовнішнім середовищем; зворотній зв'язок; процес у системі.

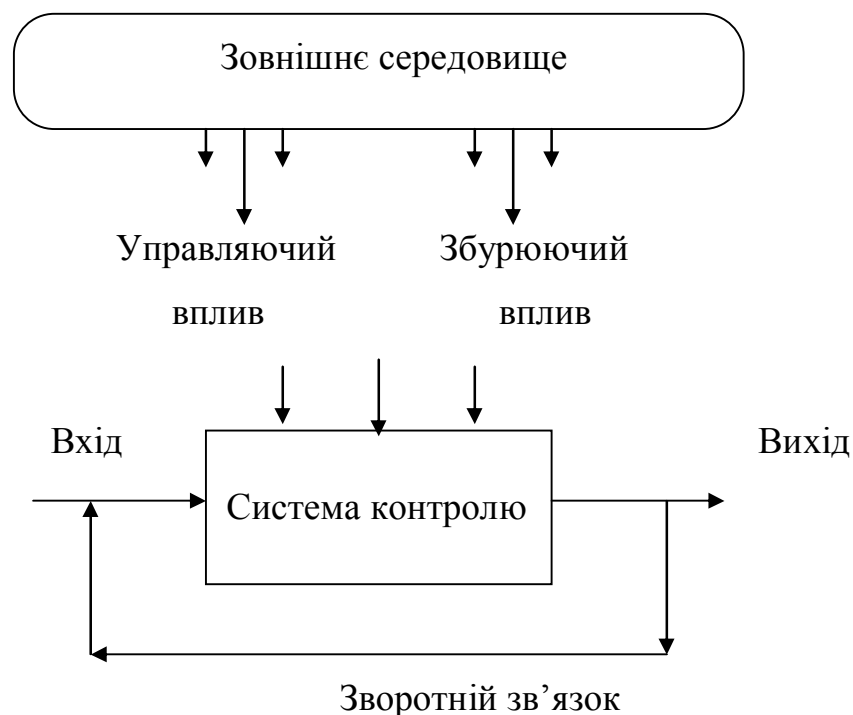


Рис. 3.2.3.2. Організаційна схема системи внутрішнього економічного контролю

Контроль представляє собою відкриту систему, яка має прямий і зворотній зв'язки, тобто обмінюється інформацією з зовнішнім середовищем. Інформація, що її отримує система контролю із зовнішнього середовища, суттєво впливає на її стан. Більш того, вплив зовнішнього середовища такий, що він задає цілі і параметри функціонування системи контролю. Все це – нормальні відносини кібернетичної системи з зовнішнім середовищем. Аналогічно до теорії систем отримувану системою контролю інформацію будемо називати входом або вхідними величинами. Виділяють два типи необхідних для вирішення задач управління вхідних величин: управляючий вплив і збурюючий вплив [187; 121].

Управляючий вплив здійснює така вхідна інформація, або – такі вхідні величини, які можна змінювати і використовувати в управлінні з метою досягнення цілей функціонування системи. При цьому змінюють вхідні величини таким чином, щоб надати системі руху, переважного в порівнянні з іншими можливими його напрямками. У такому разі посилюється вплив вхідних величин, як управляючої інформації, тобто такої, яка здійснює управляючий вплив.

Стосовно збурюючого впливу – це вхідна інформація, яка відрізняється від управляючої тим, що вона не піддається зміненню. Збурюючі вхідні величини втручаються в процес всередині системи, змінюють результат її функціонування і, таким чином, суттєво впливають на систему в цілому.

Вихід системи складається із сукупності вихідних величин. Останні утворюються в результаті функціонування системи і спрямовані довкола (на зовнішнє середовище). Вони характеризують у цілому результат діяльності системи і її вплив на зовнішнє середовище. Розрізняють ідеальний вихід і реальний. У разі, коли на вході вхідні величини мають задані параметри управляючого впливу, то після опрацювання в середині системи на виході отримують необхідну для бажаного руху інформацію, тобто ідеальний вихід. Якщо вхідні величини чинять збурюючий вплив і об'єктивно

впливають зсередини або зовні на функціонування системи, то після їх опрацювання отримують реальний або фактичний вихід.

Наближення фактичного виходу до ідеального може бути представлено, як задача управління системою. Для її вирішення існує зворотній зв'язок. Він діє як процес інформування суб'єктів про фактичний стан управління, тобто виступає інструментом функції контролю. Зворотній зв'язок слугує для досягнення мінімального відхилення між реальним і ідеальним виходами системи шляхом їх зіставлення і внесення відповідних змін на вході, тобто таких, які зможуть максимально приблизити реальний вихід до ідеального і, таким чином, мінімізувати збурюючий вплив на систему зовнішнього середовища.

Постає питання визначення межі зовнішнього середовища, в середині якого функціонує досліджувана система. В теорії систем не завжди можна знайти однозначну відповідь на це досить складне питання. В кібернетиці поняття межі тлумачиться, як границя, в середині якої об'єкти, влативості та їх зв'язки можна адекватно пояснити і забезпечити управління ними. Найпростіше таке питання вирішується, коли об'єкти дослідження абсолютні і кінцеві за своєю природою. У такому разі досить просто можна скласти характеристику, опис досліджуваного об'єкта. Це тлумачення певною мірою розповсюджується на кібернетичну систему і встановлення межі з її зовнішнім середовищем.

Зовнішнє середовище організованих систем, як правило, ідентифікують із зовнішнім середовищем підприємства [187; 121; 99; 137; 224; 239; 66; 56; 156; 61]. Визначення межі зовнішнього середовища контролю, як кібернетичної системи, виглядає дещо складніше: окрім вказаного, ним є також саме підприємство, як кібернетична організація вищого порядку у порівнянні із системою внутрішнього контролю (рис. 3.2.3.3).

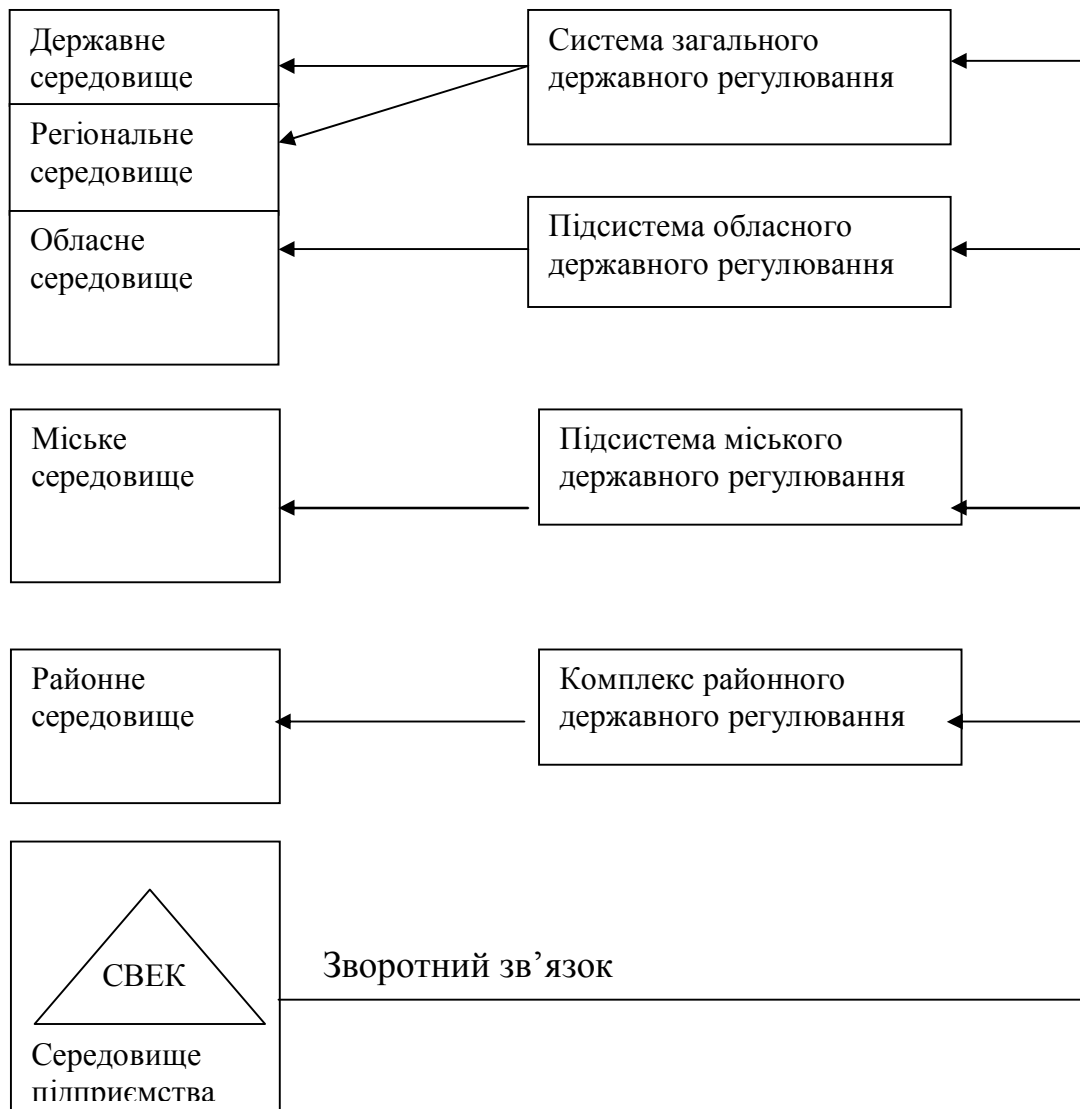


Рис. 3.2.3.3. Загальна схема зовнішнього середовища контролю

Примітка. Взірцем для даної схеми стало зображення ієрархічної структури зовнішнього середовища контролю [93, с. 14]

При застосуванні системного підходу до контролю:

- спочатку формулюється вихід;
- аналізується вплив зовнішнього середовища на систему контролю;
- приймаються заходи, які забезпечують високу якість входу;
- забезпечується відповідність якості процесу вимогам входу.

Вихід формулюють водночас за декількома параметрами: на що націлений процес контролю; що отримують в результаті контролю; для кого

передбачені результати контролю; для чого слугують результати контролю; в який термін повинні бути представлені результати контролю.

Щоб визначитись з параметрами входу, досліджують параметри внутрішнього середовища системи контролю та параметри зовнішнього середовища, а саме:

- організація системи контролю, її технічні можливості, організація роботи контролерів, їх кваліфікація, методика контролю, реалізація результатів контролю;

- стан політичного, економічного, культурного середовища; рівень технологічної та технічної оснащеності підприємства; організація та стан управління підприємством, його прогностичні характеристики, моніторинг діяльності та управління.

Аналіз стану зовнішнього середовища та його впливу на систему контролю, знання можливостей самої системи дозволяє приймати заходи, які забезпечують високу якість вхідної інформації, тобто формування на вході необхідної, повної, своєчасної, достатньої інформації. Після такого дослідження визначають, яка інформація та в якому обсязі потрібна для процесу контролю в заданому його напрямку. Саме вона формує вхідні параметри системи контролю.

Для того, щоб забезпечити відповідність якості процесу вимогам виходу, діє зворотний зв'язок – своєрідний комунікаційний канал системи контролю, який зв'язує користувачів системи на виході з виробником контрольної інформації і постачальником системи на вході. Дія комунікаційного каналу системи контролю просліджується досить чітко: всілякі змінення вимог користувачів до напрямків контролю, термінів подання контрольної інформації, її об'єму та цілеспрямованості, її аналітичності, оперативності, повноти викликають реакцію системи. Вхід системи і сама система контролю адекватно реагують на ці змінення (повинні реагувати) шляхом відповідних змінень в окремих параметрах

функціонування усієї системи. Спрощене зображення вказаного зв'язку наведено на рисунку 3.2.3.4.

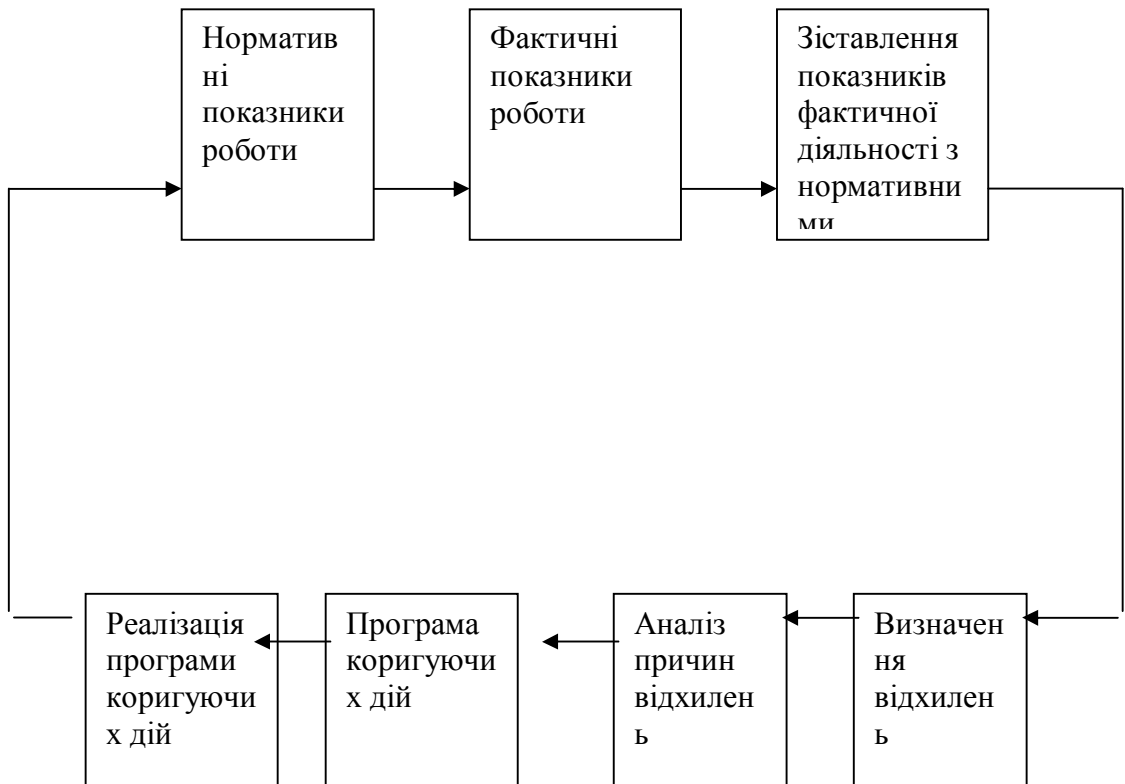


Рис. 3.2.3.4. Контур зворотного зв'язку в системі внутрішнього економічного контролю

Належну роль в управлінні підприємством контроль, як система, має у разі, коли:

- система здатна забезпечувати високоякісний прогноз параметрів її виходу;
- рівень системи за її організаційними характеристиками, технічними можливостями та методикою дозволяє опрацювати вхідну інформацію і перетворити якісний вхід системи в якісний вихід;
- проходженню організованих належним чином усіх стадій процесу контролю сприяє, або хоча б не заважає, зовнішнє середовище.



Отже, система контролю, як і будь-яка інша кібернетична, управлінська, організаційна система, певним чином залежить від взаємозв'язку параметрів її входу, виходу, внутрішнього та зовнішнього середовища. Забезпечення високої якості виходу можливе лише при забезпеченні високої якості входу, високої якості зовнішнього середовища і високої якості безпосередньо процесу контролю. Якщо якість входу незадовільна, тобто представлена для контролю інформація хоч і існує, але вона не повна, не відповідає вимогам достовірності, не забезпечує оперативності її використання, аналітичності, то якими б кваліфікованими не були контролери, яку б передову методику вони не використовували, які б засоби не приміняли – якість виходу також буде задовільною.

Існує також інша залежність: якщо якість входу відмінна, а якість процесу задовільна, то якість виходу також буде задовільна. Тобто оцінка якості виходу дорівнює нижчій оцінці попередніх елементів [214, С.29]. Спочатку формуються вимоги до виходу системи, потім – до входу і зовнішнього середовища і тільки після цього – до процесу.

Система контролю адекватно віддзеркалює ці вимоги. Таке ствердження пояснюється тим, що насамперед вивчають якість отриманих для контролю документів, інформації, зовнішнє середовище і його вплив на формування інформації та проходження контрольного процесу, тобто опрацьовують вхід системи; якщо це можливо, регулюють відносини з зовнішнім середовищем і тільки після цього приступають до підвищення якості контрольного процесу шляхом пред'явлення конкретних вимог до контролерів.

Система контролю складається із множини структурних частин (складових елементів). Це обумовлює її складність. Складові елементи системи контролю, з одного боку, представляють собою єдине ціле тому, що вони знаходяться в тісному взаємозв'язку і взаємообумовленості. З іншого боку ці складові можна розглядати, як самостійні підсистеми через те, що вони мають неоднорідну природу і специфічні ознаки.

Ієрархічна структура системи контролю досить важко піддається формалізації через велику кількість складних і неоднорідних за своєю природою її структурних елементів. Складна ієрархічна структура обумовлює, в свою чергу, різноманітність задач контролю. Вони постають перед дослідником, як багатокритеріальні і як такі, що не мають єдиного рішення. Таке положення пояснюється тим, що:

- по-перше, система контролю входить до складу підсистем управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Він повинен бути направленим на досягнення загальносистемних цілей і критеріїв;

- по-друге, система контролю є цілісною, відносно відокремленою системою. В такому контексті вона має свої підцілі і свої критерії.

Досягнення їх не завжди приводить до адекватного сприйняття і оптимізації загальносистемних критеріїв підприємства через можливий негативний вплив інших підсистем управління. Окрім того, кожен із складових частин системи контролю можна розглядати, як самостійну підсистему. На першому кроці руху вниз, у ній виділяються підсистеми:

- Підконтрольна (та, яку контролюють);
- Контролююча (та, що здійснює контроль).

На другому кроці кожна з них розділяється на підсистеми наступних, нижчих рівнів і т.п., – аж до доведення декомпозиції до нероздільних елементів. У підконтрольній підсистемі декомпозиція може здійснюватись за об'єктами. В контролюючій можуть бути, в свою чергу, виділені такі підсистеми, як Методологічна, Нормативна, Кадрова, Методична, Комунікаційна. Вони представляються відносно самостійними. Кожна з них має свої власні цілі і стратегію їх досягнення. З погляду на останнє, для передбачення і ліквідації конфліктів цілей, надзвичайно важливим є установлення ієрархії цілей, критеріїв системи та їх супідрядності.

Динамічність системи контролю обумовлюється її постійним рухом. Це не означає, що контроль повинен переміщуватись в механічному розумінні, тобто динамічність системи контролю не ототожнюється з механічним

рухом. Термін “рух” в кібернетиці не передбачує обов’язкового переміщення об’єкта в просторі та в часі.

Для контролю динамічність означає зміни стану системи, її параметрів, характеристик, зміни властивостей з плином часу. В теорії динамічними називають саме такі системи, тобто системи, перехід яких з одного стану в інший відбувається не миттєво, а у результаті перехідного періоду. Усі складові системи контролю взаємопов’язані. Зміни в будь-якій з них викликають адекватну реакцію та зміни в інших елементах системи. В кінці-кінців відбувається зміна стану всієї системи, тобто відслідковується її рух, динаміка. Так, зміни в методологічній політиці підприємства (наприклад, організація та впровадження контролю, як системи) беззаперечно віддзеркаляться, викличуть зміни в нормативній, кадровій, методичній та комунікаційній політиці. Потрібна буде розробка організаційної структури, нормативного, кадрового, методичного забезпечення, розробка комунікативних зв’язків. У кінцевому підсумку зміниться весь фінансово-господарський контроль підприємства.

Інший приклад. Керівництво підприємства вирішило, скажімо, контролювати не лише фінансово-господарську діяльність, а й напрямки його стратегічного розвитку. Очевидно, така зміна викличе відповідний рух в усіх елементах і призведе до динаміки системи контролю в цілому. Слід підкреслити, що досліджуваний об’єкт відноситься до відкритих систем. Відбувається обмін інформацією з зовнішнім середовищем, що також впливає на зміни стану системи контролю.

Раніше відмічалось, що досліджуваний нами об’єкт – відкрита кібернетична система, якій притаманні процеси обміну інформацією з навколишнім середовищем. Наразі таке нагадування необхідне для того, щоб детально розглянути вірогідність систем контролю, як одну із характерних ознак кібернетичних систем.

Обмін інформацією з навколишнім середовищем призводить до того, що на формування систем контролю і їх функціонування впливають умови

розвитку зовнішнього середовища. Насамперед це стосується політичної і економічної сфер. Їх стан та розвиток започатковує фактори, що безпосередньо впливають на формування і динаміку систем контролю.

В той же час економічна і політична сфери діяльності суспільства характеризуються динамічністю їх розвитку. Динаміка процесів розвитку економічної і політичної сфер залежать від багатьох факторів, у тому числі і від таких, які неможливо повністю передбачити та врахувати. Мова йдеться про випадкові зміни. Останні призводять до вірогідності при прогнозуванні та плануванні економічних і політичних систем. Таке положення, в свою чергу, започатковує вірогідність прогнозування розвитку систем контролю. Звідси витікає правомірність віднесення їх до кібернетичних систем.

Чітко проявляється також стохастичний характер зв'язку елементів системи контролю. Сутність його заключається у впливовому прояві стану однієї підсистеми контролю на стан інших підсистем. Таке твердження можна тлумачити, як багатоваріантність прогнозних рішень та їх наслідків. Для систем контролю це справедливо, наприклад, у разі прогнозування наслідків перевірок в залежності від їх об'єму, суб'єктів контролю та часу його здійснення. Так, скажімо, зменшення негативних наслідків від подання хибних облікових даних можна досягти в різний спосіб, а саме: активізувати прояв оперативного контролю; піддати перевірці підрозділом внутрішнього контролю вже сформовані облікові дані; освоїти та впровадити нові, наприклад, комп'ютерні технології контролю облікової інформації і т.ін.

Виразною ілюстрацією стохастичності систем контролю є визначення ризику в аудиторській практиці, коли визнається принципова неможливість передбачення кожного із відхилень і водночас існує можливість визначення їх вірогідності. Так, в нормативах аудиту стосовно визначення ризиків наводяться правила оцінки ризиків та її використання для підготовки процедур перевірки, котрі аудитор збирається виконати з метою обмеження ризику невиявлення помилок до сприятливого рівня. Для системи контролю, як вірогіднісної системи, існує принципова неможливість точного,

детального завбачення. Ці системи можна дослідити і з достатньою вірогідністю спрогнозувати їх поведінку, але вони залишаються невизначеними. Будь-які передбачення відносно поведінки таких систем не виходять за межі логічних вірогіднісних категорій, які використовують для описання поведінки систем.

**3.2.4. Основні властивості системи контролю.** Відкритість, складність, ієрархічність, динамічність, вірогідність, гомеостатичність – ці ознаки систем контролю, підтверджують правомірність віднесення їх до кібернетичних систем і дослідження з позицій системного підходу.

Наведені вище характеристики цілком співпадають з властивостями контролю як системи. Системі контролю притаманні основні системні властивості – стійкість (взаємозалежність структури і середовища), адаптивність (здатність до сприйняття впливу зовнішнього середовища), цілісність (можливість характеристики системи через сукупність властивостей її елементів), структурність (здатність розподілу на підсистеми та можливість описання системи контролю через встановлення її структури), емерджентність (здатність створювати нову якість), комунікативність (наявність прямих і зворотніх зв'язків), доцільність функціонування, упорядкованість (взаємозалежність елементів системи контролю у просторі й за часом). Основні характеристики прояву цих властивостей наведені в таблиці 3.2.4.1.

Як зазначалось вище, система контролю – це динамічна система. Необхідними умовами працездатності динамічних систем є їхня цілісність і стійкість. Цілісність, як властивість системи контролю, передбачує цільове призначення елементів; залежність кожного елемента від його місця у цій системі; цілісність стосовно властивостей системи контролю до суми властивостей елементів, які її складають; залежність кожного елемента від функцій контролю.

Таблиця 3.2.4.1.

Основні характеристики властивостей цілісної системи внутрішнього економічного контролю

№ п/п	Властивість	Характеристика властивості
01	02	03
1.	Цілісність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Цілісність стосовно властивостей системи контролю до суми властивостей елементів, які її складають</li> <li>➤ Залежність кожного елемента від його місця у цілісній системі</li> <li>➤ Залежність кожного елемента системи від функцій контролю</li> <li>➤ Цільове призначення елементів</li> </ul>
2.	Стійкість	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Здатність формувати (утворювати) і проявляти свої властивості у процесі взаємодії з середовищем</li> <li>➤ Здатність залишатись активним, ведучим компонентом у процесі взаємодії з зовнішнім середовищем</li> </ul>
3.	Адаптивність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ здатність до сприйняття впливу зовнішнього середовища</li> <li>➤ Адекватне реагування на змінення запитів зовнішнього середовища</li> <li>➤ Здатність впливати на елементи зовнішнього середовища</li> </ul>
4.	Структурність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Наявність зв'язків і відносин у системі</li> <li>➤ Наявність у системі контролю окремих частин з різним змістом, різними властивостями, різними можливостями та цільовими функціями</li> </ul>
5.	Емерджентність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Наявність властивостей, які можна виділити шляхом вивчення окремих складових частин системи</li> <li>➤ Наявність властивостей, не притаманних окремим компонентам системи</li> <li>➤ Виникнення властивостей вищого якісного порядку, так званий "приріст" якості</li> </ul>
6.	Упорядкованість	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Зв'язок елементів системи контролю</li> <li>➤ Упорядкованість елементів системи контролю у просторі</li> <li>➤ Впорядкованість елементів системи контролю за часом</li> </ul>
7.	Відкритість	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Існування прямих та зворотніх зв'язків</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Існування зв'язків між елементами системи</li> <li>➤ Існування зв'язків між елементами та зовнішнім середовищем</li> </ul>
8.	Ієрархічність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Наявність відносно самостійних систем контролю на кожному управлінському рівні</li> <li>➤ Супідрядність систем контролю лінійного, середнього та вищого рівнів управління</li> <li>➤ Супідрядність цілісної системи внутрішнього економічного контролю і системи управління</li> </ul>
9.	Доцільність функціонування	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Здатність налаштовуватись на зовнішні цілі системи</li> <li>➤ Здатність ставити та реалізовувати внутрішні цілі системи</li> </ul>
10.	Комунікативність	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Насиченість системи контролю інформацією</li> <li>➤ Здатність до зворотного зв'язку</li> <li>➤ Відповідність якості процесу контролю вимогам до інформаційного його забезпечення</li> <li>➤ Зв'язок користувачів системи на "виході" з виробником контрольної інформації і постачальником системи на "вході"</li> </ul>

Одну з найважливіших рис поведінки систем, а саме – гомеостатичність, тобто прагнення до збереження рівноваги, – характеризує стійкість. Вона проявляється через здатність формувати (утворювати) і проявляти свої властивості в процесі взаємодії з середовищем, а також через здатність залишатись активним, ведучим компонентом у процесі взаємодії з зовнішнім середовищем. Це означає, що система контролю повинна нормально функціонувати, залишатись стійкою, незважаючи на дію сторонніх збурень, коливань. Попри те, що сторонні збурення різного роду є неминучими, система контролю має бути нечутливою до них, має своєчасно адаптуватись.

Адаптивність є властивістю, через яку проявляється гомеостатична природа кібернетичних систем. Для систем контролю адаптація означає здатність пристосовуватись до зовнішнього середовища. Адаптивна властивість забезпечує нормальне функціонування системи контролю в її заданих параметрах. Вона передбачує здатність до сприйняття впливу зовнішнього середовища; адекватне реагування на змінення запитів

зовнішнього середовища та здатність впливати на елементи зовнішнього середовища так, щоб отримати сприятливі наслідки для забезпечення нормальної діяльності всередині власних систем.

Структурність системи контролю характеризується здатністю членування на підсистеми; можливістю описування системи контролю через встановлення її структури, тобто зв'язків і відносин системи; обумовленістю поведінки системи контролю властивостями структури та поведінкою її окремих елементів.

Емерджентність системи контролю передбачує, що в системі контролю спостерігається наявність властивостей, які можна виділити шляхом вивчення окремих складових частин системи; наявність властивостей, не притаманних окремим компонентам; виникнення властивостей вищого якісного порядку, так званий приріст якості.

Упорядкованість передбачує улагодження системи контролю згідно з цілями, організацію усіх компонентів системи для забезпечення її успішного функціонування. Вона проявляється через зв'язок елементів системи контролю, їхню упорядкованість у просторі та за часом.

Відкритість системи контролю характеризується існуванням входу і виходу, прямих та зворотніх зв'язків; сукупністю зв'язків між елементами системи; сукупністю зв'язків між елементами та зовнішнім середовищем.

Ієрархічність системи внутрішнього економічного контролю передбачує його наявність на усіх щабелях (рівнях) ієрархії управління. При цьому певна сукупність елементів цілісної системи внутрішнього економічного контролю кожного рівня може розглядатись як самостійна система. Ця властивість характеризує внутрішній контроль у його вертикальному зрізі. Водночас цілісна система внутрішнього економічного контролю представляє собою один із компонентів глобальної системи (суперсистеми) управління.



Доцільність функціонування характеризується здатністю налаштовуватись на зовнішні цілі системи; здатністю ставити та реалізовувати внутрішні цілі системи.

Комунікативність характеризується насиченістю системи контролю інформацією; здатністю до зворотного зв'язку; відповідністю якості процесу контролю вимогам до інформаційного його забезпечення; зв'язком користувачів системи на виході з виробником контрольної інформації і постачальником системи на вході.

Отже, внутрішній економічний контроль виступає як відкрита, організована у кібернетичному сенсі система.

### **3.3. Контроль як система методів**

На збитковість у разі відсутності цілісної організаційної науки вказував академік А.І.Берг. В роботі «Кибернетика – наука об оптимальном управлении» він підрахував, що через відсутність цілісної організаційної науки коефіцієнт корисної дії суспільного виробництва дорівнює 2-4% (0,02 – 0,04). Це більше руйнівний, ніж творчий коефіцієнт [223, с.4]. Автор наводить приклад із самим відсталим паровозом, коефіцієнт корисної дії якого дорівнював свого часу 8% (0,08). Це означало, що з кожних 100 кг вугілля, закинутих у топку паровоза, лише 8 кг виробляло корисний продукт. Останні 92 кг “вилітали в трубу”. Термін “вилітає в трубу” став загальновідомою оцінкою малоефективної діяльності. У такому разі коефіцієнт корисної дії 4% (0,04) для суспільного виробництва означає: якщо на розвиток виробництва покласти 1 млн. гривень, то лише 40 тисяч гривень підуть на користь, а останні 960 тисяч гривень “вилетять у трубу” через неправильну організацію, отже – і управління, лівовою часткою в якому буде і відсутність належно організованого контролю. Лише чіткість і повнота понять забезпечують принципову можливість розпізнати науковий феномен концепції цілісної системи внутрішнього економічного контролю.

Досягнення цілей контролю та вирішення його задач можливе із застосуванням різних методичних способів та прийомів. Однак, як справедливо відмічає Л.В.Нападовська, це – та сфера теоретичних знань, в якій найбільш яскраво проявляється непогодженість різноманітних поглядів та думок [148, с. 72].

**3.3.1. Логіка дослідження.** Проблема непогодженості наукової думки стосовно методичних прийомів контролю полягає у відсутності чіткого визначення його власного методу. Наразі метою є формулювання методу економічного контролю та змістовного тлумачення його складових; розробка класифікації специфічних для методу контролю способів, прийомів.

Вихідними при вирішенні окресленої проблеми повинні стати наступні положення:

- сприйняття загальнонаукового тлумачення методу, як первинної точки зору стосовно формулювання методу внутрішнього економічного контролю;
- значення методу контролю для досягнення його цільового спрямування;
- врахування результатів моніторингу наявних наукових розробок за даними питаннями;
- структурування елементів методу контролю.

Визначальним для формування поняття метод економічного контролю є, на наш погляд, змістовне тлумачення власне слова Метод (із грецької – шлях дослідження, спосіб пізнання) – спосіб, прийом або система прийомів для досягнення якої-небудь мети, для виконання певної операції [189, с. 429]. Визначення методу економічного контролю важливе, передусім тому, що через нього реалізується основний зміст контрольної діяльності. Чітко розроблений теоретично метод слугує при вирішенні різноманітних задач і досягненні цілей практичного контролю, надаючи в його розпорядження

систему способів, прийомів, процедур і скорочуючи таким чином витрати часу та інших ресурсів стосовно проведення контрольних дій.

Супроводом подальшого дослідження може бути вислів М.Уорнера: “Більшість шкіл організаційного управління мають розбіжності у відповідях на питання “як є ?” [211, с. 1168]. Результати аналізу існуючих наукових думок з приводу визначення методу економічного контролю також вказують на безліч розбіжностей. Виникає запитання: чому та які розбіжності існують? З огляду на розробленість методу та його структуру достеменною на першу половину запитання є наступна відповідь: причина розбіжностей криється у відсутності визначення власного методу економічного контролю. Із проаналізованих двадцяти п’яти літературних джерел з контрольною тематикою лише п’ять містять формулювання методу контролю.

Для тих, хто заявляє, що знає яким чином провадити контроль без розробки його методу, нагадаємо слова німецького вченого Л.Флека: “Безумовно, ми можемо знати багато чого. І якщо ми не можемо знати “все”, то лише тому, що не зовсім зрозуміло, що робити з терміном “все”. Адже з кожним новим кроком пізнання виникає, щонайменше, одна нова проблема: дослідити те, що розпізнано і, таким чином, кількість проблем виявляється нескінченною, а термін “все” – безглуздим. Але якщо неможливо пізнати “все”, то немає ніякого “остаточного”, фундаментального знання, на якому можна було б логічно побудувати нові відкриття. Знання не ґрунтується на будь-якому фундаменті; механізм ідей та істин працює лише в режимі постійного руху і взаємодії” [218, с. 76]. Отже, лише дослідження результатів наявних вітчизняних і зарубіжних розробок, їх критичне осмислення та збереження позитивного забезпечить плідне просування теоретичних основ економічного контролю до наукових вершин.

**3.3.2. Аналіз розробленості питання.** Незважаючи на розбіжності у визначенні методу, в усіх вищезгаданих літературних джерелах й інших відомих нам наукових розробках є спільне – відсутність формалізації

понятійного апарату стосовно розмежування понять: базовий метод наукових досліджень – загальнонаукові методи – методи інших наук – метод економічного контролю – способи здійснення контролю – методичні прийоми – елементи методу. З цієї причини у наведених роботах не враховується більш-менш вдале в окремих випадках визначення методу контролю. Це призводить до включення в метод контролю методів і прийомів інших наук; до ототожнення методичних прийомів контролю та його цілей, завдань; до виділення у методі контролю ще якихось методів; і т.ін. (Табл. 3.3.2.1).

Загалом, можна виділити декілька угруповань. Перша, найбільш численна група авторів, розглядає метод контролю як сукупність способів, процедур та прийомів [11; 19, с. 100-110; та ін.]. Однак майже кожен з них до методу контролю включає, окрім специфічних, не властиві йому прийоми – облік, аналіз, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз, тощо [235, с. 138; 11, с. 11; 19, с. 100-110; та ін.].

Таблиця 3.3.2.1.

Основні дефініції стосовно визначення методу внутрішнього економічного контролю

№ угруповання	Зміст дефініції	Літературні джерела
01	02	03
<b>Формулювання поняття “метод контролю”</b>		
I.	Відсутнє визначення методу контролю  (20 літературних джерел)	Аренс А., Лобек Дж. Аудит: Пер с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с.; Аудит і ревізія підприємницької діяльності / За ред.проф. Ф.Ф.Бутиця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.; Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с.; Веснин В.Р. Менеджмент. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 504с.; Гончаров В.И. Менеджмент. – Мн.: Мисанта, 2003.- 624 с.; Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И.Валуев, В.В.Муравская, Л.П.Горлова и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.; Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика,

		<p>1985. – 143 с.; Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч.посібник. – К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ-2000», 2002. – 504 с.; Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с.; Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А. Управление экономикой. – М.: ЗАО “Бизнес-школа “Интел-Синтез”, 1999. – 784 с.; Сопко В.В. и др. Организация контроля и учета в объединениях / В.В. Сопко, Н.В.Кужельный, Е.М.Шпырко. – К.: Техніка, 1984. – 199 с.; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 239 с.; Фатхутдинов Р.А. Система менеджмента. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1997. – 352 с.; Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. – М.: Экзамен, 2004. – 352 с.; Хорнгрен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.; Шегеда В.В. Менеджмент. – К.: Знання, КОО, 2002. – 583 с.; Auditing: a systematic approach / William F. Messier, Yr. – McGraw-Hill Companies, 2000. – 806 p.; Cherrington, J. Owen at al. The Micromach 2004 CPA Review: Auditing and Attestation Review Textbook. <a href="http://www.dartmouth.edu/~msimmons/internal-auditing/spiacoso.htm">http://www.dartmouth.edu/~msimmons/internal-auditing/spiacoso.htm</a>; Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). COSO (<a href="http://www.coso.org">http://www.coso.org</a>); The Micromash CPA Review: Business Environment and Concepts, Pass Matrix, 2004. – 422 p.</p>
II.	<p>Наявне визначення методу  (7 літературних джерел)</p>	<p>Аудит: практическое пособие / Под ред.А.Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с. – С. 26; Білуха М.Т. Курс аудиту. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с.; Максимова В.Ф. Контроль і ревізія. Навч. посібник. - Одеса: Автограф, 2003. – 334 с. – С. 25; Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – М.: ЭФИ Феникс, 2004. – 416 с., с.12.; Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. – С. 148; Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с. – С.139; Усач Б.Ф. Аудит: Навч.посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с. – С.24.</p>
<p>Дефініції стосовно метода контролю</p>		
1.	<p>Метод контролю – сукупність способів, процедур, прийомів, форм</p>	<p>Аудит і ревізія підприємницької діяльності / За ред.проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.; Білуха М.Т. Курс аудиту. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с. – С.100-110; Вейцман Н.Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – 152 с. – С. 8; Веснин В.Р. Менеджмент. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 504с. – С.374; Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его</p>

		<p>контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с. – С. 10; Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: навч.посібник. – К.: «Каравелла»; Львів: «Новий світ-2000», 2002. – 504 с. – С.42-44; Максимова В.Ф. Контроль і ревізія. Навч. посібник. - Одеса: Автограф, 2003. – 334 с. – С. 25; Маренков Н.Л. Контроль и ревизия. – М.: ЭФИ Феникс, 2004. – 416 с., с.12; Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с. – С. 148-150; Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с. – С.139; Сопко В.В. и др. Организация контроля и учета в объединениях / В.В. Сопко, Н.В.Кужельный, Е.М.Шпырко. – К.: Техніка, 1984. – 199 с. – С.141-182; Усач Б.Ф. Аудит: Навч.посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с. – С.24-27.</p>
2.	До методу контролю включені не властиві йому прийоми	<p>Аудит і ревізія підприємницької діяльності / За ред.проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с. – С.11; Білуха М.Т. Курс аудиту. – 2-ге вид., перероб. – К.: Вища шк.: Т-во «Знання», КОО, 1999. – 574 с. – С.100-110; Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с. – С. 10; Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с.; Сопко В.В. и др. Организация контроля и учета в объединениях / В.В. Сопко, Н.В.Кужельный, Е.М.Шпырко. – К.: Техніка, 1984. – 199 с. – С.141-182; Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 239 с.; Усач Б.Ф. Аудит: Навч.посіб. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223 с. – С.24-27; Шегеда В.В. Менеджмент. – К.: Знання, КОО, 2002. – 583 с. – С.138.</p>
3.	Метод контролю зводиться до елементів системи та функцій управління	<p>Аренс А., Лобек Дж. Аудит: Пер с англ. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 560 с. – С.264-266; Auditing: a systematic approach / William F. Messier, Yr. – McGraw-Hill Companies, 2000. – 806 p.; Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). COSO (<a href="http://www.coso.org">http://www.coso.org</a>).</p>
4.	Метод контролю зводиться до характеристик властивостей	<p>Гончаров В.И. Менеджмент. – Мн.: Мисанта, 2003.- 624 с. – С. 94; Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А. Управление экономикой. – М.: ЗАО “Бизнес-школа “Интел-Синтез”, 1999. – 784 с. – С.15, 196; Фатхутдинов Р.А. Система менеджмента. – М.: ЗАО «Бизнес-школа «Интел-Синтез», 1997. – 352 с. – С.184.</p>
5.	Метод зводиться до задач контролю	<p>Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И.Валуев, В.В.Муравская, Л.П.Горлова и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с. – С.8; 49; Шегеда В.В. Менеджмент. – К.: Знання, КОО, 2002. – 583 с.; Cherrington, J. Owen at al. The Micromach 2004 CPA Review: Auditing and Attestation Review Textbook. <a href="http://www.dartmouth.edu/~msimmons/internal-">http://www.dartmouth.edu/~msimmons/internal-</a></p>

		auditing/spiacoso.htm - С.42, пункт 3211,02.
6.	Метод зводиться до цілей контролю	Хамидуллина Г.Р. Управление затратами: планирование, учет, контроль и анализ издержек обращения. – М.: Экзамен, 2004. – 352 с. – С.179-180; Хорнгрен Ч.Г., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В.Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с. – С.135-136, 398-403; The Micromash CPA Review: Business Environment and Concepts, Pass Matrix, 2004. – 422 p.

Інша група дефініцій зводить метод контролю до елементів системи та функцій управління: “Система внутрішнього контролю включає в себе методики та процедури трьох основних категорій, котрі використовуються адміністрацією для забезпечення достатньої гарантії відповідності цілям контролю. Елементами системи внутрішнього контролю є: середовище контролю; облікова система; контрольні моменти (процедури)” [9, с. 264-266]; “Внутрішній контроль потрібен для підприємства, щоб записувати, обробляти, узагальнювати і складати звітність про необхідну для управління фінансову інформацію” [243, с. 806]; “Система внутрішнього контролю охоплює п’ять взаємозв’язаних елементів: середовище контролю; визначення ризику; контрольні дії типу: менеджер підписує чек, стоять камери, сейфи. Тобто: що робиться для контролю; інформація і комунікація; моніторинг (спостереження) за проведенням” [245]. Окрім наведених, є ще інші приклади розгляду елементів методу контролю. У одній з монографій автор протягом трьох сторінок п’ять разів висловлює щоразу інше твердження стосовно елементів методу: 1) специфічними елементами методу контролю є співставлення й оцінка; 2) отже, визначення реального стану об’єктів у натуральному виразі, їх співставлення й оцінка є основними елементами метода контролю; 3) елементи методу контролю поділяються на дві групи: на етапі розробки планів дослідження об’єкту контролю включає оцінку прогнозного стану об’єкта; визначення відхилень від накресленої стратегії; оцінку об’єкта по критеріях конкурентоздатності (ВМ: очевидно, мається на увазі конкурентоспроможність) та споживацького попиту; на етапі реалізації

планів дослідження об'єкту контролю включає оцінку реального стану об'єкта; визначення відхилень від запланованого (бажаного) стану; оцінку по критеріях доцільності, законності, ефективності та відповідності стратегічним напрямам розвитку підприємства; 4) очевидно, до основних елементів системи контролю можна віднести повноваження, документування, співставлення й оцінку; 5) основними елементами методу є: визначення реального стану об'єкту; співставлення; оцінка; середовище контролю; облікова система [148, с. 76-79]. У підсумку автор зупиняється на четвертому та п'ятому твердженнях [Там же, с.81-82].

Постає низка запитань щодо авторського тлумачення понять елементи, елементи методу та елементи методу контролю; розмаїття прояву елементів методу; відокремлення методу внутрішньогосподарського контролю від методу контролю розробки планів і реалізації основних напрямів діяльності (останнє взагалі є непорозумінням, по-перше, через завуальованість мети та значення штучного виділення етапів діяльності для дослідження методу контролю; по-друге, через те, що розробка планів та їх реалізація є складовими загальної системи об'єктів, щодо контролю яких застосовується єдиний метод). Наразі нами окреслені проблемні питання елементної структуризації методу контролю, ґрунтовних відповідей на які у згаданій роботі немає. Однак до цього прикладу доцільно буде повернутися пізніше.

Продовженням аналізу існуючих наукових розробок є четверта група дефініцій, за якою метод контролю зводиться до характеристичних властивостей: “За способом отримання й обробки інформації контроль класифікується як розрахунково-аналітичний, статистичний, реєстраційний” [174, с. 196; 214, с. 184]. “Методи контролю – якісні, кількісні, візуальні, інструментальні, автоматизовані, неавтоматизовані, руйнівні, неруйнівні” [62, с. 94]. У цьому випадку ототожнені види оцінок (якісні, кількісні), прийоми (візуальний), ступінь автоматизації контролю (автоматизований, неавтоматизований), варіанти управлінського впливу за результатами



контролю (руйнівний, неруйнівний). Іншими словами – зроблена класифікація характеристичних властивостей контролю.

Авторами наступної групи дефініцій метод зводиться до задач контролю: “Специфіка методу контролю полягає в комплексному вивченні економічної ефективності, законності, достовірності і доцільності господарських і фінансових операцій на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної) і іншої економічної інформації у поєднанні із дослідженням фактичного стану об’єктів контролю” [96, с. 49]; “функція контролю включає облік і аналіз інформації про фактичні результати діяльності усіх підрозділів організації, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз причин, розробку заходів щодо досягнення поставленої мети. Типи контролю: стратегічний і тактичний” [235, с.138]; “Внутрішній контроль – процес, який впроваджується радою директорів для надання менеджменту резонної гарантії стосовно досягнення цілей в категоріях: ефективність і доцільність операцій; достовірність фінансової звітності; сумісність із Законами” [244, с.42, пункт 3211,02].

Наведені тлумачення розкривають задачі та сутність контролю замість його методу (не вказано яким шляхом – у який спосіб та якими прийомами повинне проводитись комплексне вивчення і т.ін.).

За останнім, шостим, угрупованням дефініцій метод зводиться до цілей контролю: “Бухгалтерський контроль охоплює методи та способи, котрі забезпечують зберігання цінностей, перевірку діяльності бухгалтерських документів. Адміністративний контроль включає методи й способи, котрі допомагають управлінню, плануванню та контролю за господарською діяльністю організації” [227, с.398-400]; “Історично внутрішній контроль був описаний як план організації та методи, які підприємство використовує, щоб: забезпечити збереження майна; надавати достовірну інформацію; сприяти підвищенню операційної ефективності; заохочувати додержання управлінських правил” [252, с.229].

Отже, практично в усіх відомих нам розробках існує та чи інша помилковість – включення до методу контролю інших, не властивих йому, методів; подрібнення методу контролю на ряд методів (метод документального, метод фактичного контролю, і т.ін.) або (та) зведення методу контролю до одного прийому чи до контрольних процедур; зведення методу до його цілей, задач та властивостей. Значна кількість тлумачень методу свідчить про відповідну чисельність підходів до його визначення й ускладнює задачу добору тих, котрі дійсно будуть ефективними при досягненні конкретних цілей. Останнім часом побільшало наукових робіт з економічного контролю, отже, існує тенденція до росту розмаїття тлумачень його методу. Наразі потрібне упорядкування усієї сукупності шляхом уточнення формулювань та класифікації за конкретними ознаками.

Виходячи із логіки системного підходу, обраного нами як методологічне підґрунтя для дослідження, та враховуючи результати проведеного аналізу, зауважимо, що економічний контроль має свій власний метод, сутністю якого є співставлення задля оцінки стану підконтрольного об'єкта. Структурується він на притаманні лише йому, специфічні прийоми, кожен із яких започатковує певний порядок здійснення контролю – сукупність контрольних процедур. Це наше бачення, наскільки можливо, буде підтвержене.

До цього часу зустрічаються роботи, автори яких мають дещо суперечливу точку зору. Досить яскраво це ілюструється в роботі [148, с.79]: “Методом внутрішньогосподарського контролю є сукупність способів, процедур та прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів. Основними елементами методу є: визначення реального стану об'єкту; співставлення; оцінка; середовище контролю; облікова система”. Наведений вислів є подвійно цікавим.

По-перше, існує питання стосовно коректності такого визначення. Для очевидності роз'яснення звернемось до словникового визначення [189, с.429]. Якщо метод – це шлях дослідження, то спосіб – порядок, згідно з

яким просуватиметься дослідник на шляху пізнання. Стосовно економічного контролю доцільним є виділення суцільного та вибіркового способів. Однак порядок (спосіб) проведення контролю не є його методом, він лише вказує на обсяг охоплення об'єкта контрольними діями – суцільний спосіб гарантує стовідсоткову перевірку господарських операцій; вибірковий – менше, ніж сто відсотків. У такому разі безпосередньо спрямовані на об'єкт конкретні контрольні дії є процедурами контролю (у перекладі з латинської процедура – послідовність дій) [189, с.557]. Водночас контрольні процедури є елементами методу. Отже, визначені авторами [148, с.79] реальний стану об'єкту; співставлення; оцінка; середовище контролю; облікова система вже за логікою мислення є чимось іншим. Інша справа – чим? Визначення реального стану об'єкта й оцінка – не що інше, як одна із задач контролю; середовище контролю вказує на фактори, котрі впливають на стан системи; облікова система – одна із управлінських підсистем. Тільки співставлення розкриває сутність власне методу контролю. Висновок: до елементів методу контролю залучені різні за змістовною сутністю й призначенням поняття. Більш того, вказані поняття не можна вважати елементами вже хоча б через їхню складність і можливість подальшого розподілу. Наприклад, контрольне середовище ні під яким кутом зору не може розглядатись, як елементарне поняття – у кінцевому підсумку контрольне середовище визначається безліччю елементів у вигляді структурних складових кожного із факторів впливу.

По-друге, до методу увійшли контрольні процедури. Однак вони поглинаються сукупністю прийомів – контрольні процедури є, з одного боку, похідними від прийому, обумовлюються ним, визначають, яким шляхом буде проходити робота на підконтрольному об'єкті. З іншого боку, процедури висвітлюють технологію контрольного процесу, його методику, здійснення якої стає можливим завдяки добору адекватних прийомів методу. Узяті спонтанно, без певної упорядкованості за прийомами, вони є хаотичним набором дій. Наприклад, перевірка наявності книги реєстрації прибуткових і

видаткових касових ордерів; підтвердження повноти надання для перевірки банківських виписок; перевірка наявності ваговимірювальних приладів; та безліч інших контрольних процедур. Виконання вказаних дій без зв'язку з певним, виваженим добором інших дій у межах окремих прийомів контролю дає потрібну, проте далеко не повну інформацію про підконтрольні об'єкти.

Підтвердження правильності цих поглядів знаходимо у примірниках навчальної літератури з контролю та ревізії, де вказуються певні контрольні процедури (дії), спосіб дослідження об'єкта, прийоми. Наприклад, контрольна процедура: перевірка правильності й обґрунтованості бухгалтерських записів з оплати учасниками акцій грошовими засобами повинна здійснюватись суцільним способом, із застосуванням процедур формального огляду документів, логічного осмислення змісту операцій, встановлення правильності кореспонденції бухгалтерських рахунків, інших спеціальних прийомів перевірки документів [129, с.254-255].

Найбільш близьким до цілей нашого дослідження є трактування методу як сукупності методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки [19, с.100-110].

**3.3.3. Визначення методу економічного контролю.** Видається чітким сформульоване нами раніше визначення, за яким, згідно з уточненням, метод економічного контролю – це сукупність специфічних прийомів, які використовуються при додержанні відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів [129, с.25].

Для визначення основних елементів методу контролю слід нагадати про реальне застосування у нашому дослідженні системного підходу і згадати, що основними елементами будь-якої функціонуючої системи є: вхід;

вихід; механізм, котрий перетворює вхід системи в її вихід. Саме вхідна й вихідна інформація складають основу взаємодії різних центрів контролю. вхід системи внутрішнього економічного контролю – інформаційне забезпечення контрольної діяльності, включаючи планову, оперативну, довідкову, облікову, звітну інформацію, джерелами якої є уніфікована та спеціальна документація, а також безпосередньо наявні на підприємстві об'єкти контролю.

Вихід – продукт функціонування системи внутрішнього економічного контролю, – це інформація стосується інформаційної прозорості даного об'єкта, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень й управління об'єктом і підприємством у цілому. Про ефективність системи внутрішнього економічного контролю та якість контрольної інформації мова йтиме в окремому розділі. Однак же зараз підкреслимо, що інформація на виході із системи повинна бути, передусім, доцільною, своєчасною, достатньою.

Під механізмом цілісної системи внутрішнього економічного контролю промислового підприємства слід розуміти його технологію, котра є проявом методу контролю. Тобто: фактично механізм контролю розкривається у здійсненні контрольних процедур згідно з цілями, задачами контролю, його формами, прийомами при додержанні наступних чотирьох вимог.

По-перше, на основі детально розроблених посадових інструкцій повинен проводитись розподіл і документальне закріплення порядку дій і взаємовідносин певного кола працівників підприємства з приводу планування, організації, регулювання, обліку, контролю та аналізу в процесі реалізації конкретних фінансових та господарських операцій підприємства.

По-друге, повинне бути визначене коло первинних документів та інших носіїв інформації, де відображаються дані щодо виконання відповідними працівниками їхніх функцій і реалізації етапів відповідних господарських процесів; повинен бути також окреслений порядок руху документів і носіїв інформації від місця їх виникнення до місця зберігання.

По-третє, повинні бути визначені відповідні точки контролю. Це необхідно зробити для оцінки різних аспектів реалізації конкретних фінансово-господарських операцій та оцінки фактичного стану об'єктів, для встановлення параметрів контролю за об'єктами, для встановлення критичних точок контролю, в яких існує великий ризик виникнення помилок і відхилень. Останньою, четвертою, є вимога щодо необхідності вибору способу та прийомів проведення контролю, а також залучення для дослідження об'єкта методів інших наук.

Сукупність елементів методу контролю є складовою частиною системи управління у цілому. Відсутність їх чіткої регламентації та єдиного тлумачення призводить до неузгодженості дій як окремих працівників, так і підрозділів підприємства. Елементи методу контролю визначають порядок і послідовність робіт як у планових ситуаціях, так і при розгляді причин раптових, епізодичних відхилень, надзвичайних подій.

**3.3.4. Система методів і прийомів.** Практично усі вчені дотримуються єдиної думки стосовно використання, як основи досліджень – діалектичного методу; застосування загальнонаукових методів – дедукції, індукції; залучення методів аналізу господарської діяльності, системного аналізу, функціонально-вартісного аналізу та інших. Усе це – неспецифічні для науки контролю, самостійні методи. За своєю природою вони мають опосередковане відношення до методу економічного контролю – окремі з них можуть використовуватись, а можуть і не використовуватись, як от: економіко-математичне моделювання, функціонально-вартісний аналіз, тощо. Вони не повинні бути включені до методу економічного контролю, їх слід відзначати, як копійовані, запозичені, як такі, що підкреслюють зв'язок прикладних наук у єдиному науковому просторі з економіки.

Вищесказане започаткувало перший крок класифікації методів, можливих до застосування у сфері внутрішнього економічного контролю. З нашої точки зору, класифікацію слід провести за трьома основними кроками

декомпозиції – на першому кроці потрібна визначальна, базова класифікація. Вона доцільна за ознакою: у зв'язку з природою виникнення – базовий метод досліджень (діалектичний метод), загальнонаукові методи дослідження (дедукція, індукція), методи інших наук (аналіз господарської діяльності, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та інші), власний метод економічного контролю. Застосування різних методів у сфері контролю зображено на рис. 3.3.4.1.

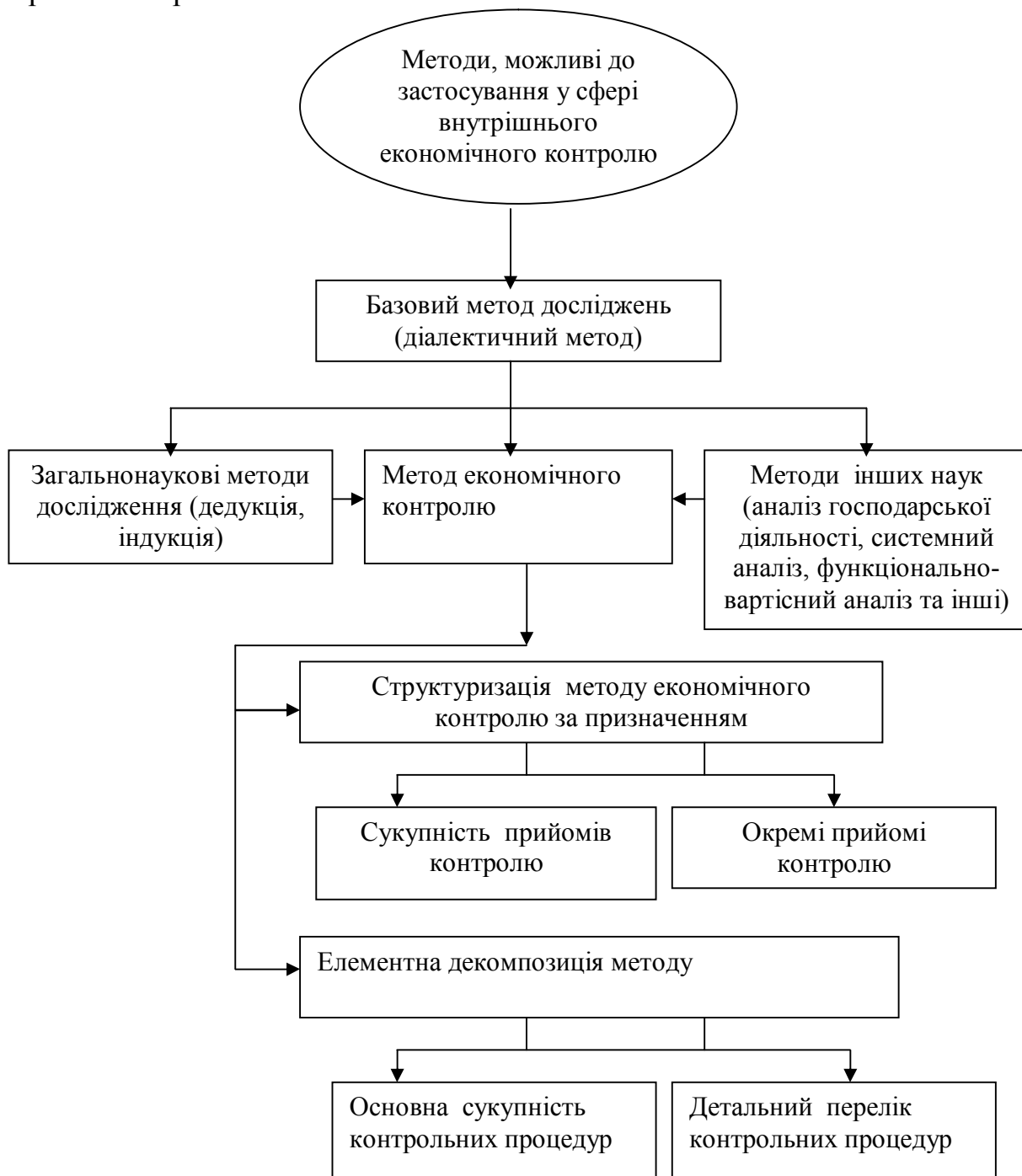


Рис. 3.3.4.1. Застосування методів у сфері внутрішнього економічного контролю

Базовий і загальнонаукові методи є добре відомими та не потребують окремих роз'яснень; на методах інших наук також немає наразі потреби зупинятись – вони не є предметом даного дослідження.

Другим кроком декомпозиції є структуризація методу економічного контролю за призначенням. За цією ознакою виділяється сукупність прийомів контролю та окремі прийоми контролю.

Третій крок пов'язаний із елементною декомпозицією методу, тобто із визначенням основної сукупності контрольних процедур у межах прийомів контролю та детального переліку процедур для кожної конкретної ситуації.

Окремо слід розглянути класифікацію прийомів контролю (рис. 3.3.4.2 – 3.3.4.4).



Рис. 3.3.4.2. Класифікаційна модель прийомів внутрішнього економічного контролю за ознакою їх зв'язку із специфікою підконтрольного об'єкта



Вельми важливою ознакою є угруповання за зв'язком із специфікою підконтрольного об'єкта (рис. 3.3.4.2): прийоми контролю документів (зустрічна перевірка, логічне осмислення змісту операцій, формальний огляд документів, перевірка правильності підрахунків та ін.), прийоми контролю фактичного стану об'єктів (інвентаризація, контрольний обмір, оцінка якості сировини й матеріалів та ін.).

Визначені сукупності прийомів є настільки значимими, що вчені, не приділяючи уваги коректності наукового твердження, називають їх методами контролю, а саме: метод документального контролю; метод фактичного контролю. Виходить, що існує якийсь абстрактний метод контролю, в межах якого виявляється розгалуження інших методів. Однак то вже є, скоріше, підметоди. У протилежному випадку економічний контроль має безліч методів. Але економічному контролю, як окремій науці, повинен бути притаманний свій єдиний метод. Отже, існує лише один метод економічного контролю, котрий проявляється через контрольні процедури у межах сукупності прийомів документального контролю та прийомів визначення реального (фактичного) стану підконтрольних об'єктів.

Класифікація прийомів можлива також за ознакою зв'язку із джерелами необхідної для контролю (вхідної) інформації – прийоми контролю об'єктів за документальними інформаційними джерелами (взаємний контроль операцій, перевірка правильності відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку); прийоми контролю за інформаційними джерелами щодо фактичного стану об'єктів (обстеження об'єкта, перерахунок кількісного визначення об'єкта, нагляд за об'єктом, експертна оцінка стану об'єкта, та ін.) – рис. 3.3.4.3.

У літературі зустрічається подібний розподіл прийомів контролю у залежності від залучених джерел інформації на дві групи – прийоми документального контролю (зустрічна перевірка документів; партійний розкрій матеріалів; сигнальне документування; юридична оцінка відображення в документах господарських операцій; формальна й

арифметична перевірка документів; коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів; розрахунковий метод; спосіб зворотного зв'язку; метод логічного осмислення процесів, операцій та дій (логічне дослідження операцій); експертні оцінки документів; прийоми та методи економічного аналізу; економіко-математичні методи та ін.); прийоми фактичного контролю (інвентаризація; експертиза; лабораторні аналізи; обстеження; спостереження; огляд; контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво; контрольні обміри фактичного обсягу виконаних робіт і наданих послуг) [109, с.14-15].

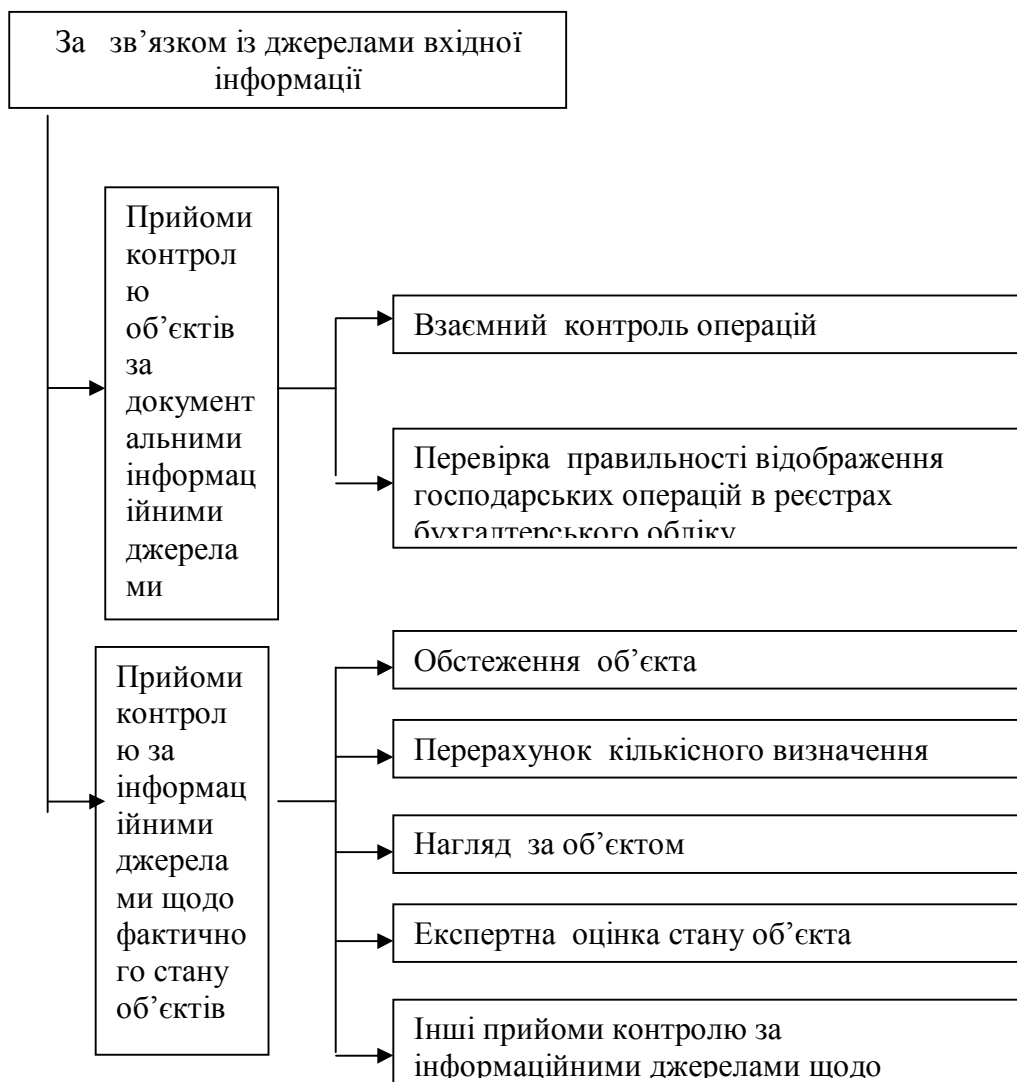


Рис. 3.3.4.3. Класифікаційна модель прийомів внутрішнього економічного контролю за ознакою їх зв'язку із джерелами вхідної інформації

Зазначаючи, що таке групування навряд чи може бути використане, опоненти зв'язують їхні заперечення з неможливістю виділення специфічних і неспецифічних прийомів [148, с.74]. Однак у даному випадку справа якраз не в переплутуванні різних за походженням прийомів – специфічні, неспецифічні, – а, по-перше, в помилковості власне підходу щодо виділення декількох “методів” у методі контролю; по-друге, в неадекватності ознаки та її змістовного наповнення – партійний розкрий матеріалів; сигнальне документування; коефіцієнтний спосіб непрямого розподілу використаних матеріалів відносяться відповідно до сфер матеріально-технічного постачання та планування; до первинного обліку господарських операцій; до обліку витрат на виробництво. Отже вони є методичними прийомами планування, бюджетування й обліку, а не контролю.

Замість відкинутого розподілу прийомів у залежності від джерел інформації автори запропонували групування згідно основних етапів контрольного процесу [148, с.74]. На жаль із відомих публікацій вказаних авторів не вдалося з'ясувати про які саме групування та за якими конкретними етапами контрольного процесу, окрім дослідницького, можна визначити прийоми контролю.

Третім, останнім у розробленій нами класифікації може бути групування прийомів у зв'язку з алгоритмом їх прояву в процесі контролю – прийоми визначення якості вхідної інформації (перевірка повноти обсягу наданої інформації, контроль чіткості отриманої інформації, встановлення достовірності вхідних даних); прийоми обробки отриманої інформації згідно з методом контролю (співставлення отриманої інформації із задокументованою; співставлення отриманої інформації із розрахунковою; співставлення отриманої інформації із діючими чинниками; співставлення отриманої інформації із цільовими напрямками контролю та управління; співставлення отриманої інформації із планами, бюджетами, проектами, тощо); прийоми формування вихідної інформації за результатами співставлення (оцінка відхилень наявної інформації від задокументованих

фінансово-господарських операцій; оцінка відхилень наявної інформації від вимог відповідних чинників при встановлення законності, доцільності, ефективності здійснення господарських операцій; оцінка відхилень від цільового спрямування внутрішнього економічного контролю й управління підприємством; розробка коригуючих заходів) – рис. 3.3.4.4.



Рис. 3.3.4.4. Класифікація прийомів методу внутрішнього економічного контролю за ознакою їх зв'язку з алгоритмом прояву прийомів у процесі контролю

В практичній літературі зустрічається об'єднання прийомів за трьома групами: визначення стану об'єктів у натуральному вигляді; співставлення; оцінка [12, с.27]. Однак це угруповання принципово не коректне – воно не має класифікаційної ознаки. Хибність обраного авторами підходу не викликає сумніву – лише першу групу вони укомплектували притаманними дослідженню фактичного стану об'єкта прийомами (огляд, перерахунок, зважування, вимірювання, лабораторний аналіз). Наступні два терміни – співставлення й оцінка – взагалі не підлягають використанню їх у якості класифікаційних ознак. Так, співставлення розкриває власне сутність методу контролю. Трактують його авторами ще більше обґрунтовує наше припущення, поглиблюючи роз'яснення сутності методу: “Прийоми другої групи дають можливість зіставити наступні показники: фактичну наявність основних засобів виробництва, матеріальних ресурсів, продукції з потребами й нормативами; кількість фактично використаних у виробництві сировини й матеріалів з діючими нормами; ...” [Там же, с. 28]. Тобто, перелік прийомів відсутній, проте зроблено перелік технологічних моментів щодо прояву методу контролю стосовно дослідження кожного з наведених (та інших) підконтрольних об'єктів – викладена методика здійснення контрольних процедур.

Оцінку автори називають логічним завершенням процесів співставлення [Там же, с. 28]. Перелік прийомів, на зразок першої групи, також відсутній – його не може бути в принципі. В протилежному випадку наявним могло бути повторення прийомів першої групи через те, що оцінка стану об'єктів і визначення стану об'єктів є практично однаковими сутнісними категоріями. Правильність викладених доказів автори підтверджують власноруч, дійшовши висновку, що прийоми третьої групи зв'язані з оцінкою стану усіх об'єктів, щодо яких застосовуються обидва попередні прийоми [Там же, с. 28]. Враховуючи те, що “другий прийом” у дійсності ним не являється, то застосовувати практично нічого, окрім прийомів визначення стану об'єктів у натуральному вигляді. Щоправда,

залишаються нез'ясованими прийоми перевірки документів, про котрі, власне, мова не велася взагалі.

Подальша класифікація стосується різносторонніх характеристичних угруповань прийомів контролю. Так, у системі внутрішнього економічного контролю за впливом на підконтрольний об'єкт можна виділити прийоми контролю, що застосовуються адміністрацією; прийоми контролю, здійснювані бухгалтерією; прийоми контролю, котрі входять до функціональних обов'язків колективу відповідного підрозділу, служби; прийоми контролю, що їх використовує безпосередньо виконавець роботи. Часто, особливо у менеджменті, різносторонній вплив через застосування окремих прийомів чи їх сукупності для здійснення контрольних процедур формують як окремі види контролю – адміністративний контроль, бухгалтерський контроль, колективний (суспільний) контроль, індивідуальний контроль [227, с.135-136; 398-403]. Як стверджує Г.Р.Хамидуллина, в закордонній практиці виділяють внутрішній бухгалтерський контроль і внутрішній адміністративний контроль [220, с.180]. Навіть якщо це не викликано складністю перекладу іншомовних видань, а є реаліями закордонної практики контролю, останнє все одно не означає обов'язковості безпідставно тотального його перенесення в теорію вітчизняного економічного контролю. Розподіл окремих контрольних дій між бухгалтерією, адміністрацією і т.п. не має відношення до методу, він є проявом принципу всебічності контролю.

Дещо осторонь стоять твердження окремих вчених стосовно зведення внутрішньогосподарського контролю до двох типів: стратегічний контроль і тактичний [235, с.138]. Такий розподіл можливий лише у разі нерозуміння чи неухважного ставлення до природи економічного контролю та його методу. Реально стан справи наступний: у науковому сенсі та в практиці здійснення існує певна сукупність прийомів методу економічного контролю, котрі майже в одному й тому ж переліку застосовуються при співставленні фактичного та бажаного (планового, бюджетного, нормативного,

облікованого, стратегічно спроектованого, поточного – тактичного, тощо) стану підконтрольного об'єкта. Отже, стратегія розвитку є одним із об'єктів контролю, не більше. У процесі контролю оцінюється поточний стан виконання певних стадій (етапів) стратегічного проекту.

П.С.Таранов у своїй книзі «Стратегія мудрости: Пособие по интеллектуальному совершенствованию» ставить запитання: «Що колись зробив філософ Декарт?» – і сам же дає відповідь: «Він на стихію місць у театральній залі накинув координатну сітку, розподіливши їх у послідовності номерів рядів і цифр крісел. Тобто Декарт запропонував номерну систему продажу білетів і безпроблемного розміщення глядачів на безлічі стільців і крісел» [201, с.369]. У справі контролю давно назріла подібна проблема – вирує стихія визначень, формулювань, тлумачень навкруг системи внутрішнього економічного контролю. Потрібен науково обґрунтований, безперечно точний, проте необтяжливий у застосуванні доступ до необхідної інформації. Тож розробка понятійного апарату є своєрідною сіткою координат щодо існуючого розмаїття тлумачень стосовно методу економічного контролю.

### **Висновки до розділу 3**

Підводячи підсумок дослідження контролю як специфічної функції управління, організаційної системи та системи методів доцільно констатувати наступне.

1. Наукові розробки попередників є тим підґрунтям, на якому можливе подальше удосконалення, уточнення й поглиблення окремих положень економічної науки у сфері контролю.

2. В управлінні контроль підтримує взаємодію, взаємозв'язок різних видів діяльності в межах усього підприємства і окремих підрозділів, стимулює її ефективність і результативність шляхом активного впливу на підконтрольні об'єкти. Попри уявлення другорядності функції контролю

відносно організації, планування, координації, кожна з них похідна від контролю, оскільки прийняття рішень (планових, організаційних, координаційних) базується на інформації, отриманій у результаті контролю. Він виступає не лише як основа встановлення чи уточнення орієнтирів виконавчої діяльності, але як основа стимулюючих моментів у соціальному механізмі управління, тобто, контроль забезпечує дієвість стимулюючих моментів, наявних у цілях управління. Ця функція забезпечує залежність потреб виконавців від результатів їхньої діяльності.

3. Через розмаїття думок та тверджень необхідною була формалізація понятійного апарату стосовно розмежування понять: базовий метод наукових досліджень – загальнонаукові методи – методи інших наук – метод економічного контролю – способи здійснення контролю – методичні прийоми – елементи методу. З використанням результатів моніторингу значної кількості наукових робіт обґрунтовано понятійний апарат методу внутрішнього економічного контролю – уточнено визначення методу, як вірогідного до застосування при функціонуванні цілісної системи внутрішнього економічного контролю; сформульовано змістовне визначення способів здійснення контролю; розроблена базова класифікація прийомів внутрішнього економічного контролю.

Метод внутрішнього економічного контролю визначено, як сукупність специфічних прийомів, які використовуються при додержанні відповідних принципів для вивчення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів. Сутність методу контролю полягає у співставленні отриманої інформації з бажаним станом (за законами, інструкціями, планами, розрахунками, дійсним станом об'єкта за документами чи в реальному вимірі, тощо). Оцінка результату співставлення й розробка коригуючих заходів є реалізацією результатів застосування методу контролю для цілей управління підприємством.



Окрім власного методу, у сфері внутрішнього економічного контролю можливе застосування базового (діалектичного) методу дослідження, загальнонаукових методів (дедуктивний, індуктивний), методів інших наук (аналіз господарської діяльності, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз та інші).

Спосіб – порядок, згідно з яким просувається дослідник на шляху пізнання. Стосовно економічного контролю доцільним є виділення суцільного та вибіркового способів. Спосіб вказує на обсяг охоплення об'єкта контрольними діями – суцільний спосіб гарантує стовідсоткову перевірку господарських операцій; вибірковий – менше, ніж сто відсотків.

Контрольний прийом – сукупність елементарних контрольних дій в межах певної змістовної сутності для вивчення об'єкта. На теренах системного підходу, котрий обрано базовим для даного дослідження, видається ймовірним наступний загальний алгоритм здійснення контрольних процедур за кожним окремим прийомом: перевірка якості вхідної інформації – обробка отриманої інформації згідно з методом контролю – формування вихідної інформації за результатами співставлення.

Прийоми методу внутрішнього економічного контролю доцільно класифікувати за зв'язком із специфікою підконтрольного об'єкта: прийоми контролю документів, прийоми контролю фактичного стану об'єктів; за зв'язком із джерелами необхідної для контролю (вхідної) інформації – прийоми контролю об'єктів за документальними інформаційними джерелами, прийоми контролю за інформаційними джерелами щодо фактичного стану об'єктів; за зв'язком із алгоритмом прояву прийомів у процесі контролю – прийоми визначення якості вхідної інформації; прийоми обробки отриманої інформації згідно з методом контролю; прийоми формування вихідної інформації за результатами співставлення.

Елементами методу є безпосередньо спрямовані на об'єкт конкретні контрольні дії – контрольні процедури, добір котрих для проведення контролю кожного конкретного об'єкта обумовлюються певними

методичними прийомами, в межах яких проводиться робота на підконтрольному об'єкті. Елементарні методичні процедури висвітлюють технологію контрольного процесу, здійснення якої стає можливим завдяки добору адекватних контрольних дій за прийомами методу. Кожна контрольна процедура повинна бути ув'язана з певним, виваженим добором інших дій у межах окремих прийомів контролю.

4. Показана важливість інтегрування в теорію контролю з позицій системного підходу понять: внутрішній економічний контроль; політика внутрішнього контролю; суб'єкти внутрішнього економічного контролю. Використання окремих термінів мають певні обмеження:

- внутрішньосистемний контроль, внутрішній контроль, внутрішньогосподарський контроль – усі ці терміни означають одне й те ж саме: внутрішній економічний контроль;

- поняття внутрішній контроль застосовне як ознака загальної політики економічного контролю.

5. Система внутрішнього економічного контролю промислового підприємства – це організаційна сукупність, котра утворює цілком визначену цілісність, єдність елементів, що знаходяться, з одного боку, у відносинах і зв'язках один з одним, з другого – з іншими складовими цілісної системи управління. Внутрішній економічний контроль виступає як упорядкована, комунікативна, відкрита кібернетична, інформаційна система зі стохастичним характером зв'язку елементів, якій притаманні процеси обміну інформацією з навколишнім середовищем.

Контроль – частина цілісної інформаційної системи (рух вгору) і окрема система (рух донизу). Виділена система розглядається як частина системи більш високого порядку (рівня), тобто як одна із складових усієї сукупності функцій управління. При дослідженні вниз у ній виділяються її специфічні підсистеми у розрізі теоретичного та методологічного аспектів, а також підсистем прикладного аспекту: організаційна структура і ресурси – статика системи; функціональна підсистема, котра характеризує динаміку

системи внутрішнього економічного контролю. Динамічність системи контролю обумовлюється її постійним рухом. Усі складові системи контролю взаємопов'язані. Зміни в будь-якій з них викликають адекватну реакцію та зміни в інших елементах системи. Ознаками систем контролю є складність, динамічність, вірогідність, гомеостатичність.

Система контролю входить до складу підсистем управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Отже, контроль повинен бути направленим на досягнення загальносистемних цілей і критеріїв. Водночас система контролю є цілісною, відносно відокремленою системою. У такому контексті вона має свої підцілі і свої критерії. Окрім того, кожен із складових частин системи контролю можна розглядати, як самостійну підсистему. Наприклад, такі підсистеми, як: організаційна, ресурсна, функціональна представляються відносно самостійними. Кожна з них має свої власні цілі і тактику їх досягнення.

Складність системи контролю обумовлена множиною структурних частин (складових елементів, аспектів). Складові елементи системи контролю представляють собою єдине ціле і знаходяться у тісному взаємозв'язку та взаємозумовленості. Через неоднорідну природу і специфічні ознаки ці складові можна розглядати також як самостійні системи.

Система контролю, як кібернетична, управлінська, організована система, певним чином залежить від взаємозв'язку параметрів її входу, виходу, внутрішнього та зовнішнього середовища. Спочатку формуються вимоги до виходу системи, потім – до входу і зовнішнього середовища і тільки після цього – до процесу.

З огляду на застосування системного підходу, внутрішній економічний контроль промислового підприємства повинен розглядатись як система, котра складається із інформаційного забезпечення контролю (вхід); інформації про об'єкт управління, отриманої у результаті контролю (вихід); сукупності первинних точок контролю, управлінських центрів контролю, координаційного центра контролю та елементів методу контролю, котрий

функціонує у певному контрольному середовищі конкретного підприємства. Під механізмом цілісної системи внутрішнього економічного контролю промислового підприємства слід розуміти сукупність взаємодіючих центрів контролю і його технології, котра є проявом методу контролю.

Результати даної розробки мають певне загальнонаукове значення та є реальними для застосування у практиці організації й удосконалення систем внутрішнього економічного контролю.

## **РОЗДІЛ 4. СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

- 4.1. Системне уявлення об'єктів контролю
  - 4.1.1. Аналіз існуючих модифікацій
  - 4.1.2. Вихідні положення класифікаційного моделювання системи об'єктів внутрішнього економічного контролю
  - 4.1.3. Визначення предмета економічного контролю
- 4.2. Класифікаційна модель системи об'єктів внутрішнього економічного контролю
  - 4.2.1. Класифікація об'єктів у просторі
  - 4.2.2. Класифікація об'єктів у часі
- 4.3. Процесно-ресурсний підхід до моделювання системи об'єктів внутрішнього контролю
  - 4.3.1. Ресурси підприємства у системі об'єктів
  - 4.3.2. Класифікація господарських процесів для цілей внутрішнього економічного контролю
- 4.4. Система управління як специфічний об'єкт контролю
  - 4.4.1. Інтеграція функцій управління у контрольному середовищі
  - 4.4.2. Класифікація зв'язків у контрольному середовищі системи управління
  - 4.4.3. Визначення важливих для розвитку внутрішнього контролю характеристик управління

Висновки до розділу 4

## **РОЗДІЛ 4. СИСТЕМА ОБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

### **4.1. Системне уявлення об'єктів контролю**

Необхідним елементом для досягнення організацією своєї мети є контроль [128, с. 385]. Контроль – це постійний процес забезпечення організацією своїх цілей шляхом своєчасного виявлення проблем, які виникають у ході виробничо-господарської діяльності об'єктів управління, та змін зовнішнього середовища [157, с.320]. Наразі немає сенсу дебатовати стосовно віднесення контролю до елементів через те, що у наведеному вислові авторів переважає цілком справедливе твердження щодо важливості контролю для досягнення цілей підприємства.

Наука економічного контролю не має достатнього теоретичного обґрунтування вже тому, що практично відсутня єдина концепція внутрішнього контролю. Частково опрацьовані окремі питання, як от: контроль в управлінні; сутність внутрішнього контролю; види контролю; етапи процесу контролю; тощо [50, с.425-429; 48, с.371-379; 195, с.51-55]. Проте науковці, які займаються методологією внутрішнього контролю, обминають розробку його об'єктів. Існує необхідність дослідження діяльності промислового підприємства за усіма об'єктами. Науковим підґрунтям для цього повинна стати їх класифікація за рядом характерних ознак.

**4.1.1. Аналіз існуючих модифікацій.** В науці розуміють класифікацію як розподіл об'єктів, явищ, категорій за класами (групами і іншими підрозділами) залежно від їхніх загальних ознак, котрі характеризують зв'язок між об'єктами в єдиній системі відповідної сфери знань чи практичної діяльності.

Багато авторів роблять своє визначення класифікації контролю [11; 19; 63; 87; та ін.]. Рідше зустрічається класифікація об'єктів контролю [12, с. 19; 88, с.156].

Наразі не існує єдиного визначення об'єктів контролю. Так, наприклад, у найбільш загальному вигляді в якості об'єктів аудиту і ревізії на промислових підприємствах розглядають документальну інформацію [11, с.22]. Постають запитання: чому об'єкти – це лише інформація і чому тільки документальна інформація? В принципі таке тлумачення можливе. Однак у викладеній інтерпретації воно не є загальним, навпаки: повинна характеризуватись сутність одного із видів підконтрольних об'єктів – інформації. Проте автори не дають класифікації інформації як об'єкта контролю, а роз'яснюють вказане визначення об'єктів контролю, як: документальну інформацію про наявність та рух необоротних активів; документальну інформацію про придбання засобів виробництва;

документальну інформацію про знос основних засобів; документальну інформацію про норми праці та норми споживання; і т.ін. Інакше кажучи, під об'єктами контролю виступають процеси і явища, відображені в документах. Відбувається змішування понять “об'єкти контролю” і “предмет контролю”. Автори вступають в протиріччя самі з собою через те, що трохи раніше процеси і явища, відображені в документах, розглядалися ними як предмет контролю [11, с. 21]. До речі, у визначенні предмета контролю автори також допустилися помилки. Його зведено лише до відображених у документах процесів і явищ.

Інші автори вважають об'єктами контролю предмети і засоби праці, а також саму працю, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [19, с.96]. Це визначення може сприйматись як найбільш загальне для характеристики об'єктів контролю, але з певним ступенем умовності через те, що усі об'єкти, у тому числі і процеси, зашифровані в понятті “сама праця”. Однак вище стверджувалося, що предметом контролю є процес розширеного відтворення суспільно-необхідного продукту [19, с. 96]. Об'єкти контролю розглядаються як частина процесу. Останній тлумачиться як предмет контролю. Насправді ж, процес відтворення суспільно-необхідного продукту є також об'єктом, але більш складним.

Класифікація об'єктів внутрішнього контролю практично не розроблена, хоча просліджуються окремі нотатки. Так, об'єкти визначаються як компанія; сукупність людей, дії яких свідомо координуються для досягнення загальних цілей; функціональні сфери діяльності компанії [126, с. 51]. В деяких літературних джерелах зазначається, що об'єктами контролю повинні бути фактори впливу на структуру власності: варіант приватизації; розміри фірми; галузева належність; тривалість післяприватизаційного періоду; структура власності в післяприватизаційний період; економічні характеристики корпорації (реалізація, прибуток) [162, с.36-38]. Наявне сприйняття об'єктів у вигляді та за переліком, пристосованим для кожного

окремого дослідження. Автори не посилаються на жодну базову класифікацію і не розглядають можливостей її укладання. Вони відпрацьовують окремі задачі різного ступеня значимості для розвитку підприємства. Це, на нашу думку, значна прогалина в теорії контролю, яка унеможлиблює наукове обґрунтування внутрішнього економічного контролю і утруднює впровадження цілісної його системи в практику діяльності кожного підприємства. Таким чином, втрачена системність внутрішнього контролю і його практичні можливості.

Хибність концепцій: розглянуті дефініції, на наш погляд, не дають правильного визначення предмета контролю; не відображають реальної характеристики підконтрольних об'єктів; звужують значення досліджуваних категорій; утруднюють побудову класифікації об'єктів.

**4.1.2. Вихідні положення класифікаційного моделювання системи об'єктів внутрішнього економічного контролю.** Метою є уточнення понять предмету і об'єктів та розробка класифікації об'єктів внутрішнього економічного контролю. Досягнення цієї мети повинно супроводжуватись рішенням ряду задач: проведенням аналізу існуючих у сучасній науці контролю розробок класифікації його об'єктів; осмисленням результатів цього аналізу; розробкою тлумачення понять предмет і об'єкти внутрішнього економічного контролю; побудовою базової класифікаційної моделі об'єктів.

Стартові положення даного дослідження наступні:

- підприємство – складна організаційна система, яка характеризується високим рівнем різноманітності. Звідси – система об'єктів внутрішнього економічного контролю повинна мати такий рівень різноманітності, який дає можливість всебічного дослідження діяльності;

- поняття предмет і об'єкти тісно переплітаються у їхньому висхідному тлумаченні, а саме: у перекладі з латинської об'єкт означає будь-який предмет дослідження [189, с.473], а не навпаки, як те стверджують автори в окремих виданнях [163, с.47]. Виходячи з цього, у визначенні



предмету конкретної науки повинно знайти відображення усе розмаїття її об'єктів;

- повинна бути розроблена класифікація, глибока за сукупністю класифікаційних ознак і така, яка б розкривала всю різноманітність системи об'єктів;

- класифікація повинна характеризувати систему об'єктів з організаційних, управлінських, економічних, інформаційних сторін функціонування підприємства;

- класифікація повинна бути універсальною для застосування різними за структурною складністю суб'єктами.

Спочатку необхідно визначитись, у чому полягає предмет внутрішнього економічного контролю та якими є його об'єкти. При вирішенні поставлених задач та вимог у методологічному плані можуть бути корисними існуючі наукові розробки, окремі з яких доцільно розглянути детальніше. Одразу слід зауважити, що визначення предмета контролю залишається не остаточно розробленим. Автори існуючих навчальних посібників та підручників зовсім не розглядають це питання, або розкривають його частково. Відсутня розробка та конкретне визначення предмета контролю і в спеціальних посібниках із теорії. Наприклад, в учбово-методичному посібнику "Організація бухгалтерського обліку і контроль в умовах ринкової економіки" (науково-впроваджувальна фірма "Екоукрприватизація", 1992р.) взагалі немає розгляду предмета контролю; завуальована й організація контролю (табл. 4.1.2.1).

## Предмет контролю за літературними джерелами

№ п/п	Джерело	Зміст
01	02	03
1.	Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.	Визначення предмету відсутнє
2.	Організація бухгалтерського обліку і контроль в умовах ринкової економіки. Науково-впроваджувальна фірма "Екоукрприватизація", 1992р. – 176 с.	Визначення предмету відсутнє
3.	Мурашко В.М. Контроль і ревизія господарської діяльності торгових організацій.- К.: Вища школа, 1974, с. 22.	Власність і обіг суспільних фондів у процесі виконання господарських планів
4.	Бобирь С.І. підприємств. М.: Вища школа, 1975, с. 3.	Забезпечення і ефективність використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів.
5.	Аудит: Практическое пособие / Под ред. А.Н.Кузьминского. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с., с. 18.	Предметом аудиторської діяльності являється стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, яка знаходиться у сфері аудиторської оцінки.
6.	Мазур И.И. Корпоративный менеджмент. – М.: Высшая школа, 2003. – 1077 с., с. 425.	Предметом контролю може бути не лише виконавча діяльність, а й робота менеджерів.
7.	Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. - К.: ПП "Влада", 1996, с. 52-54.	Предмет фінансово-господарського контролю визначено як “процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і одержання його економічного регулювання в умовах ринкової економіки”.
8.	Аудит і ревизія підприємницької діяльності / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с., с. 21.	Предмет контролю – процеси і явища, відображені в документах.
9.	Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.	Предмет контролю – діяльність і дії конкретних людей, вплив цієї діяльності на стан і використання виробничих ресурсів і виробничий результат.

Автори більш ранніх видань посилаються на соціалістичну власність і обіг суспільних фондів в процесі виконання господарських планів [146, с. 22];

на забезпечення і ефективність використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів [26, с. 3] і т. п. Сучасні автори дають добре обґрунтовані теоретичні розробки з окремих видів та форм контролю. Так, справедливим є визначення предмету незалежного виду контролю в формі аудиторських перевірок. Взагалі “предметом аудиторської діяльності являється стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, яка знаходиться у сфері аудиторської оцінки” [12, с. 18]. У той же час робиться порівняння предмету аудиту з предметом ревізії, минаючи предмет економічного контролю. Безумовно, ні в якому разі не слід принижувати значення та роль ревізії. Однак, на наш погляд, слушно мати на увазі, що ревізія – це, насамперед, одна із форм послідуєчого контролю. І саме з предметом контролю у предмета аудиторської діяльності простежується найбільше спільного – обом притаманні: дослідження одних і тих же процесів і явищ з використанням прийомів документального та фактичного контролю; виявлення недоліків, розбіжностей, порушень; розробка заходів щодо урегулювання відхилень та їх запобігання в подальшому.

Управлінці стверджують, що предметом контролю може бути не лише виконавча діяльність, а й робота менеджерів [126, с. 425]. На жаль, автори обмежуються наведеним зауваженням і не дають повного визначення предмету внутрішнього контролю. Те ж саме вони проробляють і з класифікацією об’єктів. Так, об’єкти контролю класифікуються лише за двома ознаками: контроль за реалізацією планів; контроль за успішним ситуаційним управлінням [126, с.430]. Така концепція є хибною через те, що: по-перше, зроблена класифікація контролю, а не об’єктів; по-друге, в контролі за реалізацією планів виділяються заходи, які, в свою чергу, розподіляються на графік, витрати, ресурси. Наявне як змішування понять “класифікація контролю” і “класифікація об’єктів”, так і часткове висвітлення об’єктів, що класифікуються за різними ознаками.

Отже, потрібно розглянути предмет внутрішнього економічного контролю з огляду на існуючі тлумачення та з урахуванням реалій сьогодення в управлінні промисловими підприємствами.

**4.1.3. Визначення предмета економічного контролю.** Економічний контроль є важливим фактором успішного рішення задач впровадження та розвитку ринкових відносин. Він сприяє додержанню та закріпленню законності, правопорядку, державної, договірної та виконавчої дисципліни. Добре організований та системно функціонуючий контроль формує у працівників усіх ланок управління високий професіоналізм, компетентність, оперативність прийняття рішень та їх виконання, що гарантує вірогідність позитивно результативної фінансово-господарської діяльності підприємства.

Характерним напрямком зосередження контролю є господарські та фінансові операції та процеси підприємств. Вони досліджуються з позицій їхньої законності, достовірності, доцільності та забезпечення умов зберігання коштів, засобів, предметів праці, інших товарно-матеріальних цінностей. При цьому аналізуються відхилення, порушення, недоліки; вивчаються їх причини; оцінюються прийняті посадовими особами заходи по забезпеченню нормального функціонування об'єкта та розробляються шляхи його подальшого вдосконалення.

У законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, в нормативних та інструктивних матеріалах йдеться мова про контроль у його тісному зв'язку з бухгалтерським обліком. Це слушно, багато в чому доцільно, але марно: у такий спосіб нівелюється роль і значення контролю для поліпшення діяльності, результативності і подальшого розвитку підприємств.

Певна річ, бухгалтерський облік і контроль дійсно тісно взаємозв'язані. У процесі бухгалтерського обліку фінансово-господарських операцій виконується багато контрольних процедур. Але то ще не є весь внутрішній економічний контроль. Нерідко зміст бухгалтерського обліку і

контролю просто ототожнюють. Однак ці категорії виконують цілком самостійні функції управління.

Тісний зв'язок обліку з контролем, зовсім не означає цілковитого охоплення контролю обліком або його заміну останнім. Досі на багатьох підприємствах ще зберігається ситуація, коли внутрішній контроль зосереджений у сфері діяльності бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. Контроль в межах бухгалтерської компетенції не можна називати системою, у такому виконанні він навіть не являється функцією управління. Скоріше – це функція бухгалтерської служби (але не функція бухгалтерського обліку, як про це можна прочитати у деяких виданнях, і тим більше – не бухгалтерський контроль. Такого поняття не може бути в принципі). Суто бухгалтерська інтерпретація функції контролю нівелює зусилля з цієї діяльності керівників різних рівнів управління підприємством. Таке становище, з одного боку, негативно впливає на ефективність внутрішнього контролю; з іншого – зменшує, або зовсім виключає відповідальність керівників та виконавців за здійснення контролю в підрозділах підприємства, та в його функціональних службах.

Мають місце також протиріччя в організації обліку та контролю конкретних об'єктів, наприклад, забезпечення матеріальними ресурсами, формування собівартості продукції. Для того, щоб уникнути вказаних протиріч потрібна цілеспрямованість внутрішнього економічного контролю на досягнення цілей усієї системи управління шляхом забезпечення системного підходу до реалізації його контрольних функцій.

Якщо усе викладене вище можна вважати за достатнє обґрунтування, то час зробити висновок, що економічному контролю повною мірою притаманні специфічні особливості, які повинні бути відображені у визначенні його предмету. Наразі видається доцільним вважати предметом внутрішнього економічного контролю стан організаційних, управлінських, економічних, інформаційних характеристик підприємства, як організованої системи, котра вивчається з метою виявлення недоліків у фінансово-

господарській діяльності підприємства та їх причин і розробки пропозицій із поліпшення функціонування об'єкта. Простіше кажучи, предметом є стан усієї сукупності об'єктів внутрішнього економічного контролю, котрі, у свою чергу, можуть бути систематизовані у просторі та часі.

## **4.2. Класифікаційна модель системи об'єктів внутрішнього економічного контролю**

Об'єктами внутрішнього економічного контролю слід вважати окремі та (або) взаємопов'язані елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства, у тому числі, система управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто, об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні, інформаційні характеристики. Мають рацію автори, коли стверджують: об'єкти контролю настільки різноманітні, що скласти їх вичерпний перелік практично неможливо [11, с.21]. Пропонуємо базову модель класифікації, яку слід розглядати як багатоступінчасту з подальшою її інтерпретацією.

**4.2.1. Класифікація об'єктів у просторі.** Характеристика системи об'єктів передбачує їх класифікаційні угруповання за низкою ознак, пов'язаних спільним критерієм: об'єкти – елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства у просторі та часі. Доцільно виокремити: зв'язок об'єктів із цілісністю системи; вид об'єктів; інформаційна прозорість об'єкта; повнота охоплення об'єктів контролем; характеристика стану об'єкта; зв'язок з характером відносин всередині підприємства (табл. 4.2.1.1).

## Класифікація об'єктів внутрішнього економічного контролю промислового підприємства

Класифікаційна ознака		Угрупування за ознакою	
№ п/п	Ознака	№ п/п	Угрупування
1.	Зв'язок об'єктів із цілісністю системи	1.1. 1.2. 1.3.	Системи підприємства Підсистеми Елементи систем
2.	Вид об'єктів	2.1. 2.2.	Об'єкти системи, якою управляють Об'єкти системи управління
3.	Інформаційна прозорість об'єкта	3.1. 3.2.	Об'єкти з повною інформаційною прозорістю Об'єкти з частковою інформаційною прозорістю
4.	Повнота охоплення об'єктів контролем	4.1. 4.2. 4.3. 4.4.	Окремі види ресурсів Окремі види процесів Сукупні ресурси і господарські процеси Цілісна система об'єктів
5.	Характеристика стану об'єктів	5.1. 5.2. 5.3.	Об'єкти, стан яких характеризується кількісними оцінками Об'єкти, стан яких характеризується якісними оцінками Об'єкти, стан яких характеризується з використанням кількісної та якісної (комплексної) оцінок

Зв'язок об'єктів із цілісністю системи. В основу класифікації покладемо такий важливий принцип системного підходу, як ієрархічність. Тоді, за зв'язком із цілісністю системи об'єкти можна розподілити на: елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства. Наприклад, якщо об'єктом контролю обрати систему менеджменту, то класифікація об'єктів у розрізі підсистем менеджменту буде мати вигляд: цільова підсистема; функціональна підсистема; забезпечувальна підсистема; зовнішнє середовище; управляюча підсистема. Елементами контролю виступають, наприклад, нормативи витрат ресурсів; джерела надходження запасів; організаційна і виробнича структура фірми; забезпеченість кадрами; методи виконання функцій менеджменту; і т.ін.

Вид об'єктів. За цією ознакою об'єкти внутрішнього економічного контролю можна класифікувати наступним чином: об'єкти системи, якою управляють та об'єкти системи управління; проблемні об'єкти.

До об'єктів системи, якою управляють, слід віднести організаційні виробничі структури підприємства, його ресурси, господарські процеси, економічні показники діяльності. Організаційні виробничі структури можна розподілити на: об'єкти виробничої сфери; об'єкти технічної сфери; об'єкти соціальної сфери.

Ресурси: основні засоби; нематеріальні активи; трудові ресурси; запаси (матеріали, сировина, МШП, комплектуючі вироби, запасні частини, паливо); товари для продажу; грошові ресурси.

Господарські процеси: сукупний процес економічної діяльності; фінансове забезпечення; технічне забезпечення; матеріальне забезпечення; технологічне забезпечення; проектування; конструювання; виробниче обслуговування; господарське обслуговування; виробництво продукції (товарів, робіт, послуг); збут та реалізація продукції (товарів, робіт, послуг). Економічні показники діяльності: витрати; результати; обсяг виробництва; прибуток; рентабельність; фондвіддача; продуктивність праці; ефективність проекту; оптимальність структури капіталу.

Об'єктами системи управління будуть організаційні структури управління, функції управління. Організаційні структури управління передбачують класифікацію об'єктів за формами, що характеризують організацію управління підприємством: об'єкти управління вищого системного рівня; об'єкти управління дивізіонального рівня; об'єкти управління лінійного рівня. Окрім того, на усіх рівнях доцільне виділення таких об'єктів, як засоби управління і управлінські кадри.

Функції управління – прогнозування; планування; облік; контроль; економічний аналіз; регулювання; стимулювання; та ін. Вітчизняні підприємства, створені шляхом масової приватизації, продовжують свій розвиток. Вони змушені пристосовуватись до постійних змін у зовнішньому



середовищі шляхом застосування сучасних методів управління та ефективної дії його основних функцій. Тому їх доцільно розглядати, як об'єкт контролю, за двома угрупованнями:

функції, що утворюють економічний механізм управління підприємством. До них відносять планування, прогнозування, регулювання, стимулювання;

функції, котрі створюють інформаційне забезпечення – контроль, облік, аналіз господарської діяльності.

Проблемні об'єкти контролю у підприємстві: організаційна структура; механізми внутрішнього управління. Виділення даної ознаки і класифікація за нею є невід'ємним завданням дослідника об'єктів контролю і має важливе значення для практики його здійснення. Річ у тім, що масова приватизація вітчизняних підприємств не супроводжувалась кардинальною їх реструктуризацією. Передача власності часто не призводила до утворення таких структур управління компаніями, які б адекватно реагували на ринкові сигнали. Українські компанії ще не набрали достатньої сили, практично усі вони знаходяться на стадії розвитку. На цьому шляху виникають задачі, пов'язані з необхідністю реструктуризації організаційної структури і підсилення механізмів управління шляхом створення оптимальних для кожного окремого підприємства варіантів структури (безцехова, цехова, корпусна, територіальна, змішана). Тож, виділені об'єкти повинні бути у сфері системного контролю.

Інформаційна прозорість об'єкта. Введення в класифікацію об'єктів цієї ознаки потребує детальних пояснень. Річ у тому, що досягнення мети внутрішнього контролю можливе шляхом забезпечення інформаційної прозорості об'єкта управління. Управління об'єктом передбачує направлений вплив на цей об'єкт для його упорядкування, для збереження і розвитку його структури, а також для підтримки цілеспрямованого існування, стану, функціонування.

Для можливості здійснення таких впливів необхідно мати уявлення про ступінь управління даним об'єктом, тобто про те, наскільки він піддається управлінню. Інакше кажучи, якою мірою підтримується бажаний стан чи дія об'єкта в результаті управління. Без інформаційної прозорості неможливе адекватне сприйняття об'єкта, а управління ним утруднюється, не дає бажаних результатів, губиться управлінський зв'язок з об'єктом. Тому не слід ототожнювати інформаційну прозорість з інформацією. Остання ще не означає адекватного сприйняття об'єкта для управління ним. Воно можливе за умов: знання бажаного стану чи дії, що дає змогу ефективно управляти об'єктом; установлення реального стану чи дії; співставлення бажаного й реального станів чи дій об'єкта; оцінка отриманої різниці.

Тільки після виконання усіх цих дій можна вважати, що отримана інформація про ступінь управління об'єктом, тобто досягнута його інформаційна прозорість для управління. Подальші управлінські дії залежать від ряду обставин. Можуть бути прийняті наступні рішення: не впливати на об'єкт; здійснити коригуючий вплив з метою отримання бажаного стану об'єкта; змінити вплив на об'єкт, переглянути прийняте рішення.

Таким чином внутрішній контроль, з одного боку, дає змогу прийняття ефективних управлінських рішень, з іншого – в інтеграції з функціями організації і координації забезпечує їх виконання. Ці сторони внутрішнього контролю знаходяться в нерозривній єдності і динамічній взаємодії у процесі управління підприємством.

Виходячи з цього, об'єкти внутрішнього економічного контролю можна розділити на об'єкти з повною інформаційною прозорістю і об'єкти з частковою інформаційною прозорістю (тобто такі, щодо яких наявна інформація лише про їх фактичний стан, або відомі вимоги щодо бажаного стану, або ж відомий як бажаний, так і фактичний стан, але не зроблено аналізу інформації і не прийнято відповідних управлінських рішень).

Повнота охоплення об'єктів контролем: окремі види ресурсів; окремі види процесів; сукупні ресурси і господарські процеси; цілісна система

об'єктів. Це класифікація, яка поряд із усіма іншими гармонійно інтегрується в систему внутрішнього контролю. Вона необхідна для визначення елементів методу контролю, застосування яких буде доцільним у процесі перевірок та (або) оперативного моніторингу.

Угрупування “Окремі види ресурсів” передусім передбачує виділення груп і підгруп ресурсів, які, у свою чергу, класифікуються як ресурси за: видовими ознаками (наприклад: матеріали, малоцінні і швидкозношувані предмети, запасні частини, паливо, комплектуючі вироби); відношенням до стадій життєвого циклу (ресурси на стадії зберігання, на стадії виробництва, на стадії збуту і реалізації); відношенням до місця їх знаходження та використання (ресурси на складах, ресурси на виробничих дільницях, ресурси на робочих місцях); зв'язком із нормативами (запаси в межах нормативів; позанормативні запаси; запаси нижче нормативу); зв'язком із напрямками використання ресурсів (ресурси для потреб: основного виробництва, допоміжного виробництва, обслуговуючої сфери).

Під окремими видами процесів, як угрупуванням об'єктів, розуміють будь-які господарські процеси, що здійснюються в підприємстві (наприклад, заготівельно-постачальні операції процесу матеріально-технічного постачання; заходи та господарські операції з реалізації проекту удосконалення організаційної структури підприємства і т.ін.).

Сукупні ресурси і господарські процеси досліджуються у разі необхідності контролю використання конкретного виду ресурсів у конкретному господарському процесі з метою удосконалення окремих сфер діяльності. Наприклад: досліджується використання матеріальних ресурсів у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для моніторингу за витратами і отримання бажаних результатів.

Цілісна система об'єктів виділяється у разі необхідності дослідження з метою удосконалення окремих сфер діяльності підприємства. Наприклад: удосконалення системи обліку, системи внутрішнього контролю, усієї системи управління у цілому.

Характеристика стану об'єкта: об'єкти, стан яких оцінюється за кількісними характеристиками; об'єкти, стан яких оцінюється за якісними характеристиками; об'єкти, стан яких оцінюється із використанням кількісної та якісної оцінок. Класифікація має важливе значення при дослідженні у процесі контролю стану окремих видів об'єктів. Вона передбачає необхідність застосування виваженого підходу до оцінки і складання такої характеристики стану підконтрольного об'єкта, яка б адекватно віддзеркалювала його внутрішній зміст.

До об'єктів, стан яких оцінюється за кількісними характеристиками відносяться ресурси і економічні результати діяльності. Наприклад, кількісне вираження мають різні ресурси, ефективність їх використання, собівартість продукції, загальні витрати виробництва, прогнози, планові, фактичні показники його обсягів, прибутки.

До об'єктів, стан яких оцінюється за якісними характеристиками відносять ті з них, які не піддаються прямому кількісному вираженню. Це – методи і функції управління, організаційні форми, тощо. Природа таких об'єктів, їхня внутрішня сутність потребують вербальної (словесної) характеристики, тобто мають якісне вираження. Наприклад, за допомогою якісної характеристики можна оцінити оперативність внутрішнього контролю, його дієвість; цільову орієнтацію системи контролю, її властивості як функції управління – динамічність, ієрархічність, емерджентність, ті ін. Існують методи кількісної оцінки вище згаданих об'єктів. Однак усі вони не завжди можуть бути застосовані для цілей внутрішнього економічного контролю. Певна річ: можуть бути виключення. Наприклад, керівництво вважає за доцільне отримувати щорічний звіт у вигляді кількісних відносних показників дієвості внутрішнього контролю у розрізі окремих структурних виробничих підрозділів, окремих господарських одиниць підприємства. Хоча відносна кількісна характеристика можлива, але вона не змінює принципово підходу до оцінки угруповання об'єктів за даною класифікаційною ознакою.

Об'єкти, стан яких оцінюється із використанням кількісної та якісної оцінок, охоплюють групу господарських процесів. Наприклад, у разі контролю виробничого процесу можна дати кількісну оцінку витрат на виробництво продукції і якісну оцінку його технології.

Зв'язок з характером відносин всередині підприємства передбачує таку класифікацію: об'єкти обмеження відповідальності акціонерів; об'єкти визначення вільного руху акцій; об'єкти визначення централізації управління. Названі об'єкти притаманні акціонерним об'єднанням. Вони характеризують відносини з точки зору структури власності.

Контроль об'єктів обмеження відповідальності акціонерів передбачує детальний аналіз внесків акціонерів в основний капітал за їх видами, аналіз стану і змін часток різних акціонерів; аналіз показників структури власності. Доцільно розглядати наступну деталізацію акціонерів: держава; трудовий колектив у цілому; менеджери (керівництво); зовнішні фізичні особи; інвестиційні фонди; банки; відкриті акціонерні товариства; закриті акціонерні товариства; товариства з обмеженою відповідальністю. Розподіл акцій серед основних груп власників є показником структури власності.

У процесі контролю структури власності необхідно враховувати, що у вітчизняних компаніях використовуються акції двох видів – звичайні та привілейовані. Привілейовані акції у сукупності характеризують право власника на грошовий потік, а звичайні – право на управління. Контроль над компанією мають звичайні акції, тобто ті акції, власники яких приймають участь у голосуванні. Структура власності і її перерозподіл являється вельми важливим об'єктом внутрішнього контролю з метою запобігання небажаному розвитку подій в підприємстві.

Об'єктами визначення вільного руху акцій є інформація про частки акціонерів у загальній власності; інформація про рух акцій – вільну передачу їх іншим особам. Класифікація тісно переплітається з попередніми угрупованнями і вказує на важливість знаходження зазначених об'єктів у сфері контролю з метою отримання інформації для координації зусиль

власників і менеджерів у напрямку позитивного розвитку фірми. Річ у тім, що для контролю над компанією має значення співвідношення пакетів акцій окремих акціонерів. Вважається достатнім для суттєвого контрольного впливу пакет акцій величиною навіть в 4-5 відсотків. Очевидно, це визначає можливість власника такого пакету в управлінні при консолідованому голосуванні.

Особливістю контролю об'єктів визначення централізації управління являється аналіз виконання функцій управління радою директорів і обраних акціонерами менеджерів; контроль стимулів і механізмів для їх цілеспрямованої діяльності. Визначальною характеристикою ради директорів являється її розмір і частка в ній інсайдерів і аутсайдерів, тобто представників трудового колективу і представників інших (зовнішніх для фірми) організацій. Вельми важливою є частка у раді директорів-аутсайдерів, оскільки поведінка ради директорів, у якій домінують зовнішні директори, суттєво відрізняється від ради, в якій переважають представники трудового колективу. Останнє пояснюється тим, що вони більше обізнані у розвитку справ і зацікавлені у заміні головного менеджера у разі незадовільних результатів діяльності фірми. Аналіз діяльності ради директорів дає можливість розробити необхідні заходи щодо його поліпшення і доведення її структури до оптимального складу .

Класифікація об'єктів за вказаними ознаками вельми важлива через те, що слабкість чи відсутність однієї або кількох характеристик суттєво послаблює ефективність будь-якого підприємства. Тож кожна з них повинна знаходитись під контрольним впливом.

**4.2.2. Класифікація об'єктів у часі.** Ознаками класифікаційного моделювання системи об'єктів внутрішнього економічного контролю у часі можуть бути: тривалість підконтрольності об'єктів; відношення до стадій господарського процесу; зв'язок об'єктів з часом (табл.. 4.2.2.1).

Таблиця 4.2.2.1.

## Класифікація об'єктів контролю у часі

Класифікаційна ознака		Угрупування за ознакою	
№ п/п	Ознака	№ п/п	Угрупування
1.	Тривалість підконтрольності об'єкта	1.1. 1.2. 1.3.	Об'єкти постійного контрольного впливу Об'єкти періодичного контрольного впливу Об'єкти разового контрольного впливу
2.	Відношення до стадій господарського процесу	2.1. 2.2. 2.3.	Об'єкти превентивного контролю на стадії планування господарського процесу Об'єкти оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу Об'єкти наступного контролю на завершальній стадії господарського процесу
3.	Зв'язок об'єктів із часом	3.1. 3.2. 3.3.	Об'єкти, стан яких оцінюється в минулому Об'єкти, оцінка стану яких можлива в теперішньому часі Об'єкти, відносно яких робиться прогноз на майбутнє

Тривалість підконтрольності об'єктів. За цією ознакою виокремлюються об'єкти разового контрольного впливу; об'єкти періодичного контрольного впливу; об'єкти постійного контрольного впливу. Класифікація підтверджує варіантність тривалості знаходження об'єктів під контролем. Для внутрішнього економічного контролю вона має наступний сенс.

Одноразового контрольного впливу потребують об'єкти, щодо яких потрібен реінжиніринг, тобто кардинальні зміни з метою суттєвого їх удосконалення і розробки цілеспрямованих організаційних структур. Сутність разового контрольного впливу криється у його здійсненні за декількома етапами. Так, спочатку проводиться інжиніринг, тобто оцінюється реальне становище підконтрольного об'єкта; після того в межах компетенції служби внутрішнього контролю розробляються окремі заходи й зауваження щодо розвитку більш прогресивних, бажаних характеристик; на

останньому етапі разового контрольного впливу дається реалістична оцінка майбутнього стану підконтрольного об'єкта.

До цієї групи можуть бути віднесені бухгалтерський облік, внутрішній контроль за умови необхідності розширення, наприклад, їхніх інформаційних і оперативних можливостей. Це може бути також організаційна структура підприємства, система управління або окремі його методи, функції.

Можуть зауважити, що наведений перелік об'єктів практично знаходиться під постійним контрольним впливом. Однак і цілі, і задачі, і методи, і власне тривалість контрольного впливу суттєво відрізняються. Усе це слугує підґрунтям для того, щоб не ототожнювати дані об'єкти з наступними групами.

Об'єкти періодичного контрольного впливу охоплюють окремі процеси, функції управління, результати економічної діяльності. Так, оцінка майна, оцінка методів та механізмів управління, оцінка стану бухгалтерського обліку, контролю, перевірка достовірності внутрішньої та бухгалтерської звітності проводиться періодично в залежності від мети і задач внутрішнього контролю та ситуації всередині підприємства.

Об'єкти постійного контрольного впливу складають практично основний масив, задля якого впроваджується система внутрішнього економічного контролю. До них відносять: окремі види ресурсів і господарських процесів та їх сукупність; функції управління; витрати виробництва; тощо. Постійний контрольний вплив виражається, наприклад, у спостереженні за станом і рухом матеріальних цінностей, фінансових процесів, господарських процесів, інформаційних потоків, у моніторингу витрат, результатів, у постійному виконанні усіма працівниками і службовцями функцій контролю, що входять у їхні обов'язки.

Відношення до стадій господарського процесу: об'єкти превентивного контролю на стадії планування господарського процесу; об'єкти



оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу; об'єкти наступного контролю на завершальній стадії господарського процесу.

Віднесення об'єктів до відповідної групи залежить від задач контролю. Наприклад, превентивного контролю зазнають відносини з проектувальниками, постачальниками (підрядниками), покупцями (замовниками), з іншими контрагентами на стадії укладення угод та домовленостей щодо обсягів виконання робіт, постачання чи закупівлі, їх якості, термінів, розрахунків, тощо. Планування обсягів постачання виробничих ресурсів, обсягів випуску готової продукції, її реалізації та собівартості відіграє направляючу роль у діяльності підприємства. У сфері превентивного контролю знаходяться плани матеріально-технічного постачання, програми випуску продукції (робіт, послуг), витрати підприємства при складанні кошторисів, при лімітуванні відпуску матеріалів у виробництво.

Класифікація об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу не є однозначною. Вона складна, багатоступінчаста і вимагає розподілу за самостійними ознаками: у зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю; за видами; за складністю; за відношенням до стадій життєвого циклу підприємства; за зв'язком об'єктів із функціями управління.

У зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю об'єкти розподіляються на такі, що потребують циклічного чи ситуаційного підходу. Класифікація за такими угрупованнями розкриває об'єкти з точки зору застосування різних підходів і доцільного їх поєднання в оперативному управлінні. Останнє охоплює практично усі без виключення об'єкти. Однак не всі вони одночасно потребують циклічного оперативного контролю. Тому із усієї складної сукупності відповідно до цілей підприємства виділяються об'єкти, що потребують постійного моніторингу, аналізу, оцінки, співставлення, висновків щодо законності та доцільності протягом усього циклу конкретного господарського процесу.

Такою актуальністю вирізняється, наприклад, формування витрат виробництва. Задача полягає в органічному поєднанні функцій планування, обліку, контролю, регулювання у процесі оперативного управління (за наведеним прикладом – управління витратами). У той же час моніторинг кожної дії, кожного розпорядження менеджера лише заважатиме його роботі і принесе більше збитків, аніж користі. Тому виконанню функцій управління повинен передувати ситуаційний оперативний контроль, тобто контроль за відхиленнями від нормального ходу управлінської діяльності з метою оперативного коригування роботи менеджерів.

Наведені приклади ілюструють різницю у підходах, показують сфери застосування кожного з них і дозволяють зрозуміти можливості їх комбінування.

За видами об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів можна виділити дві основні видові групи – ресурси підприємства і процеси. Вони взаємопов'язані через те, що господарські процеси не мають сенсу без ресурсів і навпаки. Однак і процеси, і ресурси відзначаються достатньою самостійністю для розгляду їх як окремих угруповань об'єктів для економічного оперативного контролю.

Так, наприклад, у процесі матеріально-технічного постачання відбувається трансформація ресурсів – в обмін на гроші (або інші розрахункові засоби) компанія отримує матеріальні цінності. При цьому, по-перше, контролюється процес: виконання договорів постачання за термінами, розрахунковими умовами, обсягами поставок, документальним оформленням їх оприбуткування; по-друге: контролюються ресурси, що надійшли, за їх номенклатурою, кількісними та якісними показниками.

За складністю об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів доцільно вирізняти окремі елементи незавершеного виробництва та інших не закінчених господарських операцій і процесів; завершені господарські операції і процеси (наприклад, отримання окремих партій цінностей від конкретних постачальників чи відвантаження окремих

партій продукції конкретним покупцям); сукупні господарські операції та однорідні процеси (наприклад, виробництво продукції, її реалізація, формування витрат і результатів в оперативному режимі).

За відношенням до стадій життєвого циклу підприємства (постачально-заготівельна діяльність; виробнича діяльність; фінансово-збутова діяльність; підтримка економічної безпеки) об'єкти можна розподілити на такі, що пов'язані з матеріальним, технологічним забезпеченням, виробництвом продукції (робіт, послуг), обслуговуванням виробництва, маркетинговою діяльністю підприємства, заходами з економічної та інформаційної безпеки, тощо.

Зв'язок об'єктів оперативного контролю з функціями управління просліджується у впливі на об'єкт контролю окремих функцій управління або усієї їх сукупності. Класифікація необхідна як доповнення до попередніх угруповань і може використовуватись при вирішенні задач, зв'язаних з вибором підходу до управління конкретними об'єктами. Тому окремі господарські операції, ресурси, елементи незавершеного виробництва, окремі і сукупні господарські процеси у сферах матеріального, технічного і технологічного забезпечення, обслуговуючих та основного виробництв, збуту та реалізації продукції можуть знаходитись як під впливом окремих функцій (наприклад, аналізу, планування, регулювання), так і під впливом усієї сукупності управлінських функцій.

Об'єктами наступного контролю на завершальній стадії господарського процесу можуть бути будь-які із названих вище угруповань. Принципової різниці безпосередньо між об'єктами оперативного і наступного контролю нема. Розмежування відслідковуються лише у формі їх представлення. Наприклад, якщо об'єктом оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів є витрати виробництва, то об'єктом наступного контролю на завершальній стадії являється фінансова звітність підприємства, в якій витрати вже подані в завершеному, сформованому вигляді з виходом на результати діяльності.

Таким чином, наступний контроль охоплює усі види ресурсів і процесів, які знайшли відображення у фінансовій (бухгалтерській) та внутрішній звітності. Остання підрозділяється на: оперативну – за вимогою менеджера; поточну – за графіком документообігу і складання звітів (за тиждень, декаду і т.п.); заключну – після закінченні звітного періоду. Класифікація необхідна для того, щоб визначитись у можливостях впливу наступного контролю та зорієнтуватись у способах і методах його здійснення.

Зв'язок об'єктів з часом: об'єкти, стан яких оцінюється у минулому; об'єкти, оцінка стану яких можлива у теперішньому часі; об'єкти, відносно яких робиться прогноз на майбутнє. На перший погляд дана класифікаційна ознака співзвучна і досить тісно переплетена з попередньою. Однак існує сенс її самостійного висвітлення. Наприклад, якщо необхідно розробити заходи для надання оперативної інформації з формування витрат, то бухгалтерський облік буде досліджуватись з точки зору його майбутнього стану. Пропозиції покажуть шлях до удосконалення обліку і визначать його нові можливості у майбутньому. У разі перевірки достовірності річної звітності оцінюється стан бухгалтерського обліку у минулому. Коли перевіряється фактична наявність цінностей, то облік виступає як об'єкт вивчення у теперішньому часі.

Таким чином, стан об'єктів у минулому оцінюється у процесі перевірки законності, доцільності здійснених господарських операцій, при оцінці ефективності використання матеріальних ресурсів, при ревізії достовірності показників бухгалтерської звітності.

Теперішній стан об'єктів оцінюється при перевірці наявності грошових засобів, матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів, тощо. На основі оцінки стану об'єктів у теперішньому часі роблять висновки про реальне становище бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, планування, регулювання, інших функцій управління й ефективності усієї його системи в цілому.

Прогнозна оцінка потрібна для визначення стану об'єктів, якого вони можуть досягти у майбутньому після здійснення необхідних заходів. Прогноз на майбутнє виражається, як правило, у вигляді пропозицій з удосконалення організаційних форм управління підприємством, розширення інформаційних можливостей бухгалтерського обліку і прискорення його оперативності, підсилення контролю за виконанням антикризових заходів, тощо.

#### **4.3. Процесно-ресурсний підхід до моделювання системи об'єктів внутрішнього контролю**

Процесно-ресурсний підхід зустрічається в багатьох роботах. Загальновідомим є розподіл ресурсів на засоби праці, предмети праці (матеріали, енергетичні ресурси, малоцінні та швидкозношувані предмети), трудові ресурси (промислово-виробничий персонал і персонал, зайнятий у непромислових організаціях); виробництво і відхилення від норм: напівфабрикати і продукція; незавершене виробництво; брак у виробництві і втрати деталей; відхилення від норм, витрати ресурсів і зміни норм; відхилення від кошторису цехових і загальнозаводських витрат; готова продукція на складах підприємства; кошти: каса, розрахунковий рахунок і ін.; розрахунки: розрахунки з покупцями; розрахунки з постачальниками; розрахунки з фінансовими органами по внесках плати за фонди, відрахувань від прибутку й ін.; кредити банків: позички банків; фінансові результати: прибуток, податок з обороту [89, с.18].

Наведена класифікація стала класичною – на неї часто посилаються вчені при дослідженні об'єктів контролю [41,с.9-13; 154, с. 10; 160, с.60]. Учені звертають увагу на хибність віднесення до складу ресурсів включені не тільки процесів – розрахунки з покупцями, постачальниками, фінансовими органами, але і фінансових результатів – прибуток і чомусь податок з обороту [160, с.61]. Погоджуючись із наведеною точкою зору, ми все ж зауважимо, що згадана класифікація розроблялась для потреб оперативного пошуку резервів зростання ефективності виробництва, причому цілком справедливо стверджувалось, що

тільки комплексне вивчення виробничо-господарської діяльності підприємства як єдиного комплексу різного роду взаємопов'язаних господарських процесів може забезпечити найбільш повне виявлення відхилень та факторів, котрі їх викликали [89, с.18].

Нереальність практичного використання такої класифікації для повсякденного пошуку резервів покращення роботи підприємства очевидна: об'єктивно неможливо щоденно отримати інформацію про стан і взаємодію усіх економічних об'єктів через те, що оцінка впливу усіх факторів на кінцеві результати можлива лише шляхом узагальнення даних принаймні за звітний місяць.

Загалом, порушення, помилки, різного роду відхилення у відношенні до ресурсів виникають у зв'язку зі здійсненням господарських процесів в організаційних структурах відповідних сфер діяльності підприємства. Тому для організації цілісної системи внутрішнього контролю та конкретних його точок у конкретних центрах відповідальності існує потреба у класифікації не лише безпосередньо ресурсів, а й господарських процесів у основних сферах діяльності підприємства.

**4.3.1. Ресурси підприємства у системі об'єктів.** Наближеним до мети нашого дослідження є тлумачення щодо ведення контролю, як об'єктивної необхідності, завдяки якій утворюється внутрішня інформація про діяльність підприємства для конкретних потреб управління [88, с.156]. Як указує автор, це – “інформація про рівень витрат на виробництво в конкретних підрозділах, види вироблюваної продукції, статті витрат, центри відповідальності тощо. При цьому внутрішньогосподарський контроль слід здійснювати, передусім, у процесі виробничого використання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування” [Там же, с.156].

Ми цілком згодні з першочерговістю контрольного нагляду саме за ресурсами, однак, постає питання: чому контролювати ресурси слід лише у місцях їх виробничого використання? Пояснюємо нашу точку зору щодо

виникнення запитання: значна кількість господарських операцій відбувається з ресурсами задовго до їх надходження на виробничі дільниці і при вищезгаданій спрямованості контролю можуть виникнути значні втрати. Як наслідок – неефективне управління ресурсами, а в кінцевому результаті – збитки підприємства.

Вказане непорозуміння є одним із прикладів того, як важливо зробити поглиблене дослідження задля правильної участі кожного об'єкта у формуванні їхньої класифікації, котра, у свою чергу, потрібна для утворення цілісної системи внутрішнього економічного контролю. Особливу увагу необхідно приділити саме ресурсам, котрі так чи інакше, прямо чи побічно, але зв'язані з конкретними підрозділами – цехами, складами, відділами, у яких безпосередньо відбуваються господарські процеси й управлінська діяльність.

Значний вклад у розвиток ресурсно-процесного підходу до класифікації об'єктів управління та контролю зробив і продовжує його розвивати Б.І.Валуєв [41, 96, 154]. Була зроблена спроба застосувати Марксову формулу кругообігу промислового капіталу як методологічний підхід до виділення економічних об'єктів та зосередження на них функцій аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання [41, с.10]. Запропоновано сприймати кругообіг засобів підприємства як систему економічних об'єктів з виділенням у ній двох рівнів їхньої деталізації.

До першого рівня входять підсистеми: засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва продукції, збуту продукції, грошових ресурсів. Об'єктами другого рівня є: підсистема засобів праці, у складі котрої вказується залучення засобів, їхня наявність і стан, використання, відновлення, розрахункові взаємини; підсистема предметів праці: придбання предметів праці, їхня наявність і стан, використання, розрахункові взаємини; підсистема трудових ресурсів: поповнення трудових ресурсів, їхня наявність і стан, використання, відновлення, стимулювання праці, розрахункові взаємини; підсистема виробництва: виробниче обслуговування основних цехів, виробництво продукції; підсистема збуту продукції: наявність і стан продукції, відвантаження, розрахункові взаємини;

підсистема грошових ресурсів: залучення грошових ресурсів, наявність і стан, використання, платежі і відрахування, розрахункові взаємини [41, с.11].

Класифікація дає уявлення про підприємство як про економічну систему, окреслену межами кругообігу засобів, показує економічну структуру об'єкта управління, описує різні за економічною сутністю ресурси під кутом зору процесів придбання, поповнення і використання. Однак, по-перше: не дотримано задекларований методологічний підхід – Марксова формула кругообігу капіталу розпочинається з грошей і ними ж закінчується, початковою підсистемою в класифікації виділені засоби праці; по-друге: захоплення принципово схожістю функціонального призначення ресурсів і можливістю застосування на цій основі загального методологічного підходу при класифікації об'єктів другого порядку призвело до появи суттєвих вад. Так, у ній висвітлене обслуговування лише основних цехів; до класифікації чомусь уведено розрахункові взаємини; не однозначно позитивно сприймаються об'єкти наявності і стану ресурсів (наприклад, невідомо, що мається на увазі під станом грошових засобів); відсутній розподіл ресурсів за якісними ознаками; і т.ін.

У більш пізній класифікації економічних об'єктів, зв'язаних із системою оперативного управління, виділені види об'єктів: ресурси, процеси; склад об'єктів: елементи незавершених процесів і операцій, окремі господарські операції, сукупні процеси; відношення об'єктів до сфер діяльності: матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут продукції, господарське обслуговування, управління; зв'язок об'єктів із функціями управління: об'єкти, що знаходяться під впливом окремих функцій, об'єкти, що знаходяться під впливом усіх функцій [154, с.13]. Класифікація розроблялась для потреб оперативного управління, однак, спірним є питання про можливість її використання у такому вигляді, оскільки у ній склад ресурсів практично не розкритий.

Найбільш значущою з точки зору застосування безпосередньо ресурсного підходу та деталізації ресурсів є класифікація, котра містить угруповання по сукупності ознак, що характеризують як склад, так і їхній якісний стан. Основні



засоби класифіковані за відношенням до галузей народного господарства, видами, характером участі у процесі розширеного відтворення і впливу на предмети праці; за належністю підприємству, характером використання; за відношенням до стадій сукупного процесу функціонування, до центрів експлуатації, до центрів відповідальності; за цільовим призначенням використання, доцільністю використання.

Серед матеріальних ресурсів виділено види ресурсів, технічні ознаки і властивості, відношення до стадій сукупного процесу функціонування, до центрів зберігання і використання, до носіїв матеріальних витрат, до норм використання, до норм запасів, до центрів і форм відповідальності, до видів відповідальності; виділено також цільове призначення використання, доцільність використання, можливість використання у виробництві.

Фонд заробітної плати класифікований за ознаками: відношення до чисельності персоналу, до категорій працівників, до виробничого процесу, до сфер діяльності, до форм оплати праці, до обсягу виробництва, до центрів використання, до центрів відповідальності; окрім того, виділено види оплати праці, джерела покриття витрат, доцільність використання [96, с. 168-169, 140-141, 186-187].

Попри очевидний прогрес у моделюванні економічного об'єкту для потреб та цілей управління і внутрішньогосподарського контролю, автори повторили вади попередньої розробки, а саме: відійшли від обраного ними підходу класифікації. Не можна не погодитись з економістами, котрі звернули увагу на той факт, що розподіл ресурсів у зв'язку з відношенням до стадій сукупного процесу їхнього функціонування зроблений стосовно стадій придбання, зберігання, використання, реалізації, тобто мова знову йде про процеси [160, с.61-62].

Окрім того, угруповання за цільовим призначенням являють собою просте перерахування сфер діяльності підприємства – матеріальне забезпечення, конструювання виробів, технічне забезпечення, виробниче обслуговування, виготовлення продукції, збут, господарське обслуговування, управління; по відношенню до центрів зберігання і використання виділені не групи ресурсів, а групи центрів відповідальності, у яких зберігаються ресурси та здійснюються

господарські операції з їхнього використання – склади, виробничі підрозділи, відділи і служби, робочі місця.

Загальновідомими та такими, що можуть бути використані для цілей нашого дослідження є класифікації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних ресурсів і фонду заробітної плати, викладені у роботах, присвячених контролю у системі внутрішньогосподарського госпрозрахунку та економічній безпеці підприємств [96; 160].

Однак, на нашу думку, необхідні певні корективи до угруповань за окремими видами даних ресурсів. Так, основні засоби класифікують у розрізі будівель, споруд, передаточного устаткування, машин та обладнання, інших видів основних засобів [160, с.64].

Автори не уточнюють, за якою ознакою зроблено розподіл і що вбачається під іншими видами основних засобів. Слід зауважити: останнім часом у складі ресурсів підвищилась питома вага транспортних засобів, непоодинокі також порушення, зв'язані з їх використанням. Існує необхідність контролю за їх надходженням, наявністю, використанням та вибуттям. Отже, за об'єктом “основні засоби” потрібно виділити угруповання “транспортні засоби”.

Очевидно не передбачувався контроль за основними засобами, котрі не належать підприємству – у класифікаціях їх нема. Однак зустрічаються випадки використання не оприбуткованих основних засобів. Такі об'єкти повинні знайти пильну увагу в системі внутрішнього економічного контролю. Виокремити їх слід а ознакою інформаційної прозорості об'єкта як оприбутковані об'єкти основних засобів і об'єкти основних засобів поза балансом.

Реальною також є діяльність на частково чи повністю орендованих основних засобах, котрі хоча й не являються власним ресурсом підприємства, проте повинні знаходитись у сфері внутрішнього контролю. Тож до класифікації об'єктів доцільно включити угруповання “основні засоби, що не належать підприємству”.

Часто на промислових підприємствах виявляються готові до введення в експлуатацію, але з якихось причин не задіяні об'єкти. Вони мають бути виявлені системою внутрішнього економічного контролю та відповідним

чином опрацьовані. З огляду на останнє слід доповнити класифікацію за ознакою “Характер використання” угрупованням готових до введення в експлуатацію основних засобів.

Об’єкти основних засобів мають значну вартість.. Їх не передбачуване придбання може відволікати із обігу великі суми коштів. Тому для економіки підприємства важливим є характер руху основних засобів. У системі об’єктів внутрішнього економічного контролю за цією ознакою можна виділити заплановане надходження й вибуття та позаплановий рух основних засобів.

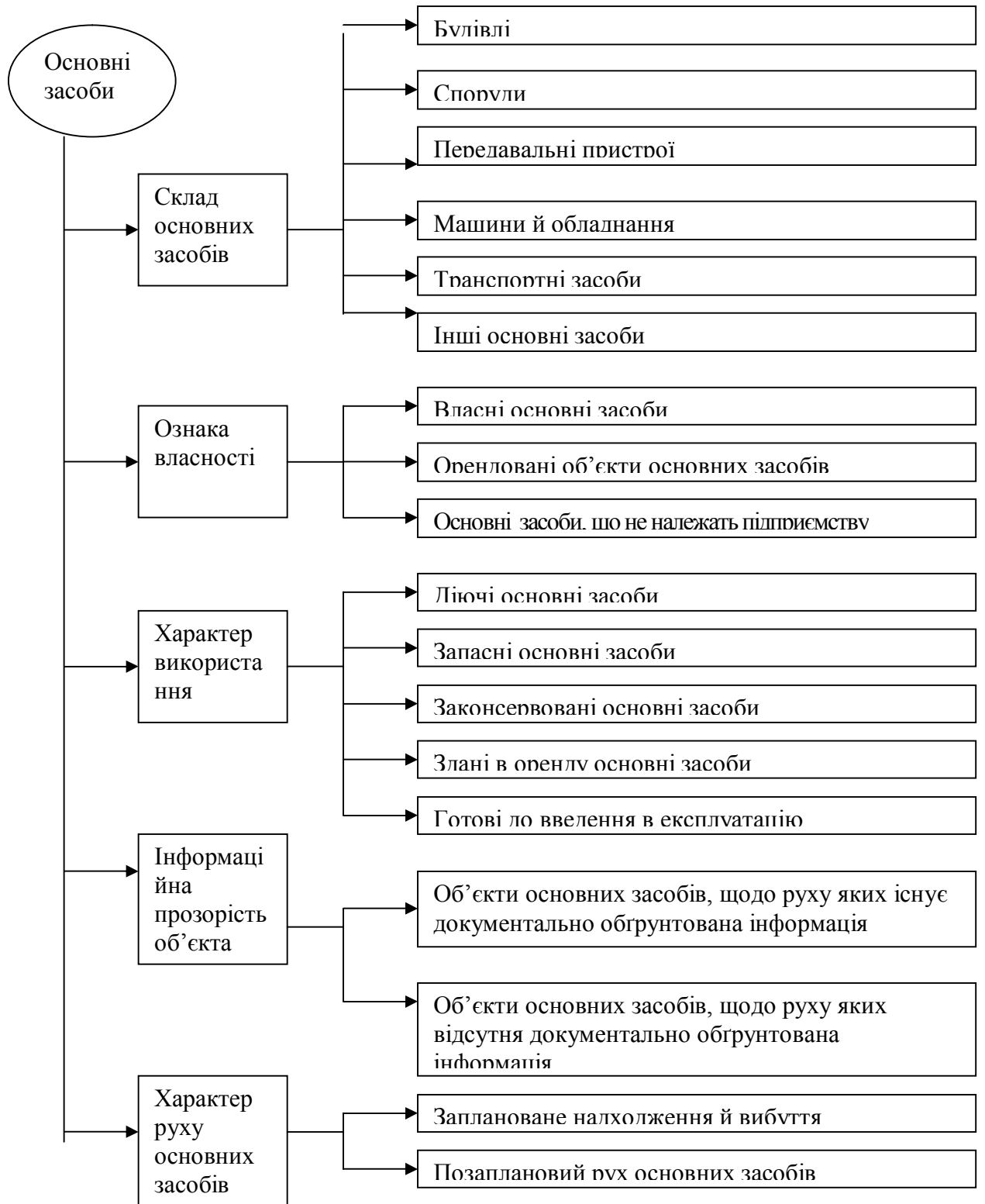


Рис. 4.3.1.1. Класифікаційна модель основних засобів як об'єкта внутрішнього економічного контролю

Уточнена та доповнена за складом і якісними ознаками класифікаційна модель основних засобів як об'єкта внутрішнього економічного контролю представлена на рисунку 4.3.1.1.

Складове угруповання не викликає потреби у детальному розгляді, воно є сталим згідно з обліковою деталізацією: права на користування майном; права на користування природними ресурсами; права промислової власності; права інтелектуальної власності; ділова репутація; патенти; ліцензії; інші нематеріальні активи. Однак для ефективного контролю за наявністю та рухом нематеріальних активів необхідно мати класифікацію не лише за складовою ознакою, але також за ознаками якісних характеристик. Так, доречними є інформаційна прозорість об'єкта та характер руху.

Окрім того, нематеріальні активи мають вельми важливі якісні ознаки – за зв'язком з ідентифікацією об'єкта вони підрозділяються на немонетарні та монетарні активи, котрі: не мають матеріальної форми; можуть бути ідентифіковані (тобто розглядатись відокремлено від підприємства); за зв'язком із характером використання: утримуються з метою використання безпосередньо підприємством чи для надання в оренду.

Моделювання нематеріальних активів у системі об'єктів внутрішнього економічного контролю відображено на рисунку 4.3.1.2.

Не в повному обсязі, на нашу думку, висвітлені у класифікаціях і матеріальні ресурси: сировина й матеріали, покупні напівфабрикати, паливо, тара й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали у переробці, запасні частини, інші матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети [160, с.64].

По-перше, потребує уточнення угруповання “матеріали у переробці”. Невідомо, що мали на увазі автори, однак, сама назва вказує на відношення ресурсів до стадій життєвого циклу підприємства. Задля достатньої прозорості інформації про об'єкти внутрішнього контролю уявляється доцільним замість матеріалів у переробці розглядати ресурси на стадії виробництва.

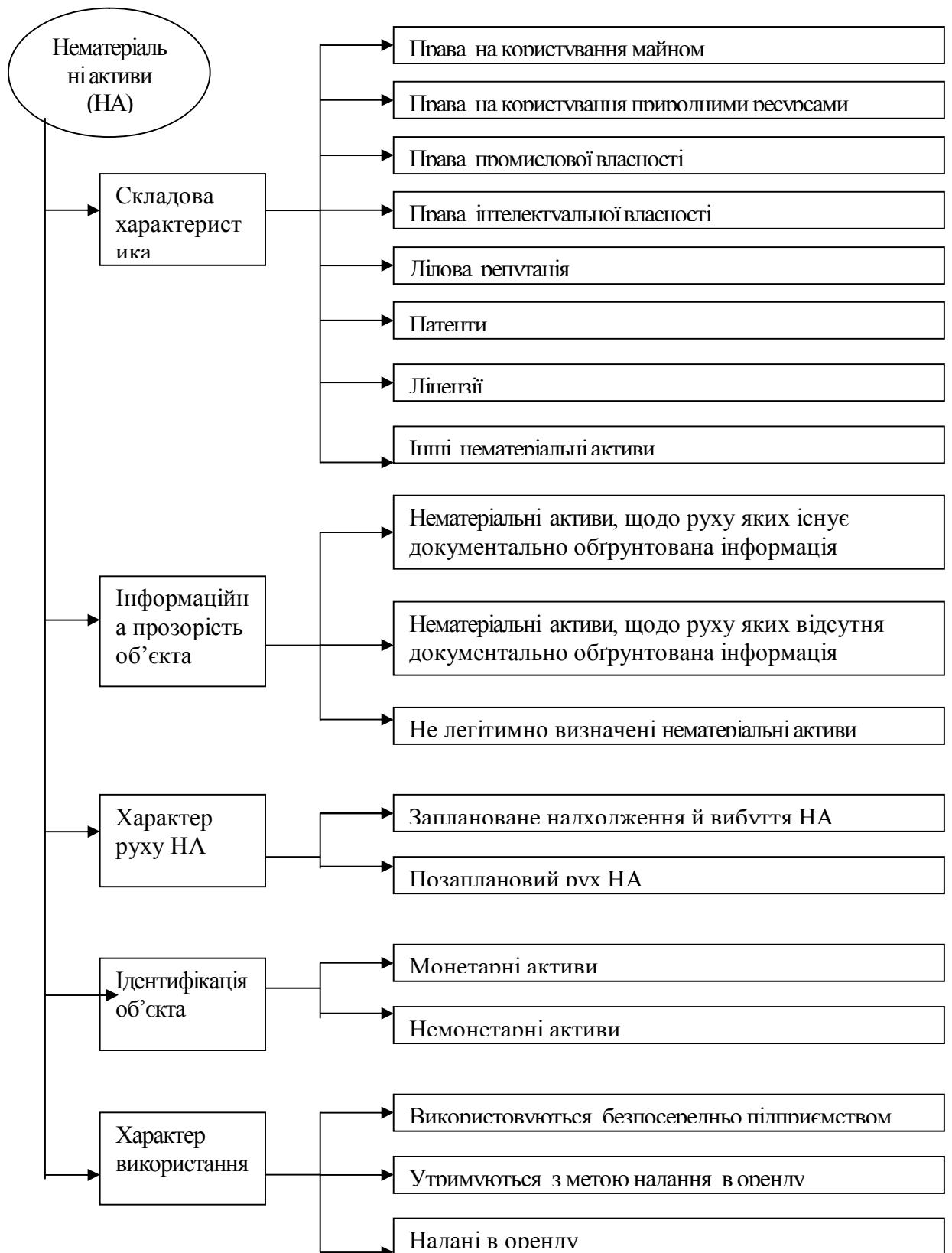


Рис. 4.3.1.2. Класифікація нематеріальних активів

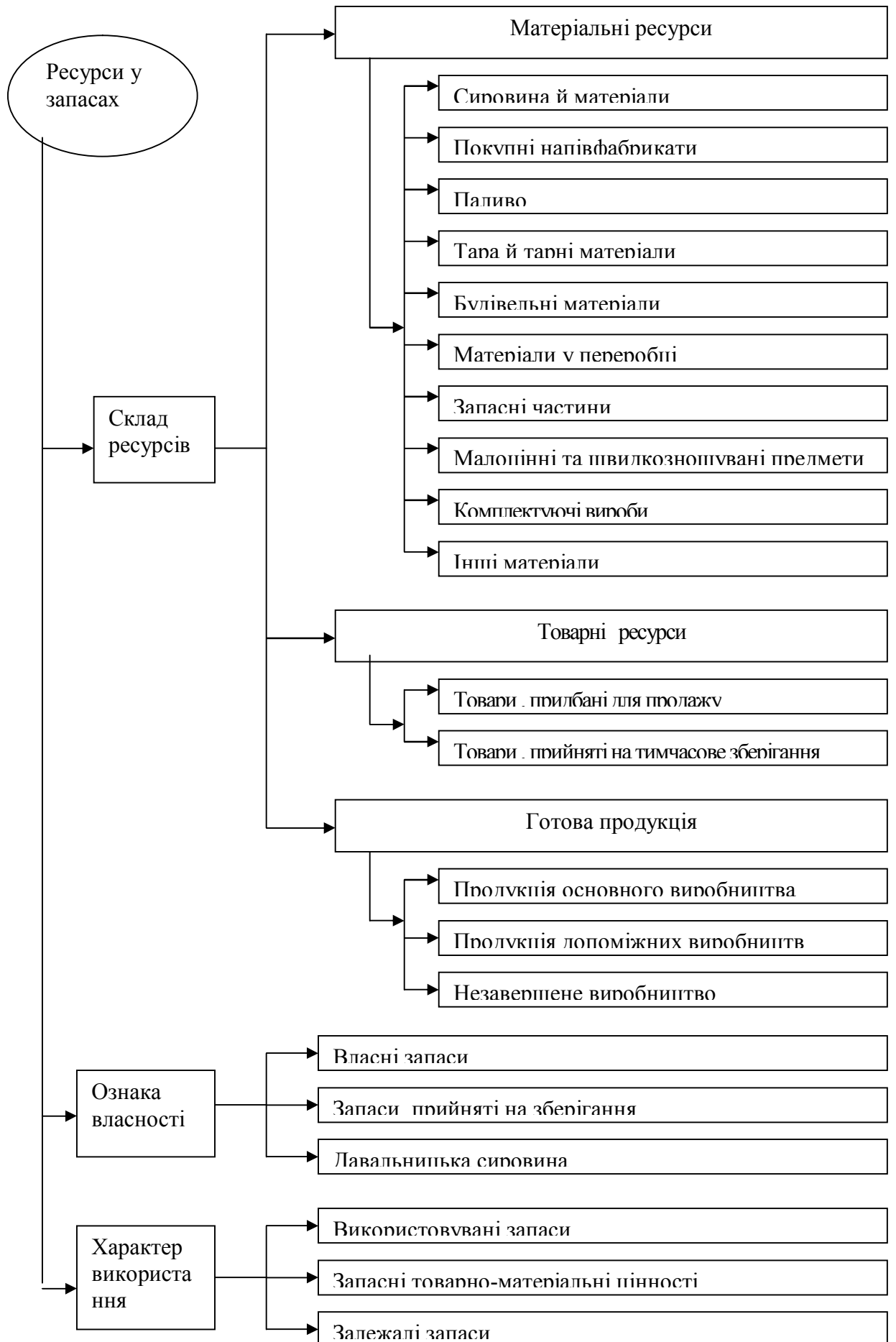
Окрім того, у переробці можуть бути як матеріали, що надійшли на підприємство у вигляді давальницької сировини, так і матеріальні ресурси, котрі містяться у незавершеному виробництві. Стосовно давальницької сировини, то остання не належить підприємству, тож повинна розглядатись в угрупованні ресурсів, що не належать підприємству. Сюди слід віднести також матеріали, прийняті на тимчасове зберігання.

По-друге, із моделі випали такі важливі об'єкти внутрішнього економічного контролю як: ресурси у товарах (товари, товарні цінності), ресурси у готовій продукції (готова продукція), ресурси у незавершеному виробництві. Тобто, складова ознака класифікації повинна давати повне бачення об'єкта і охоплювати, таким чином, увесь спектр товарно-матеріальних цінностей у складі ресурсів підприємства.

Класифікація ресурсів за відношенням до норм у розрізі: витрати за нормами, понаднормові витрати, збитки [160, с.64], на нашу думку, характеризує не ресурси, а витрати. Тобто, витрати ресурсів за нормами, понаднормові витрати, і т. ін. Тому відношення до норм не є ознакою при моделюванні ресурсів як підконтрольних об'єктів.

Жодна класифікація, що розглядається нами у даному дослідженні [41; 96; 160], не містить угруповання ресурсів у запасах, що практично нівелює усі зусилля із цілеспрямування контролю на його ефективність у даній сфері. На нашу думку, необхідно у розрізі угруповання ресурсів у запасах виділити, окрім матеріальних, товарні ресурси (товари, придбані для продажу; товари, прийняті на тимчасове зберігання) і готову продукцію.

Отже, в якості об'єктів внутрішнього економічного контролю потрібно розглядати ресурси у запасах, серед яких виділені: матеріальні ресурси, товарні ресурси, готова продукція. Класифікація має вигляд, зображений на рисунку 4.3.1.3.





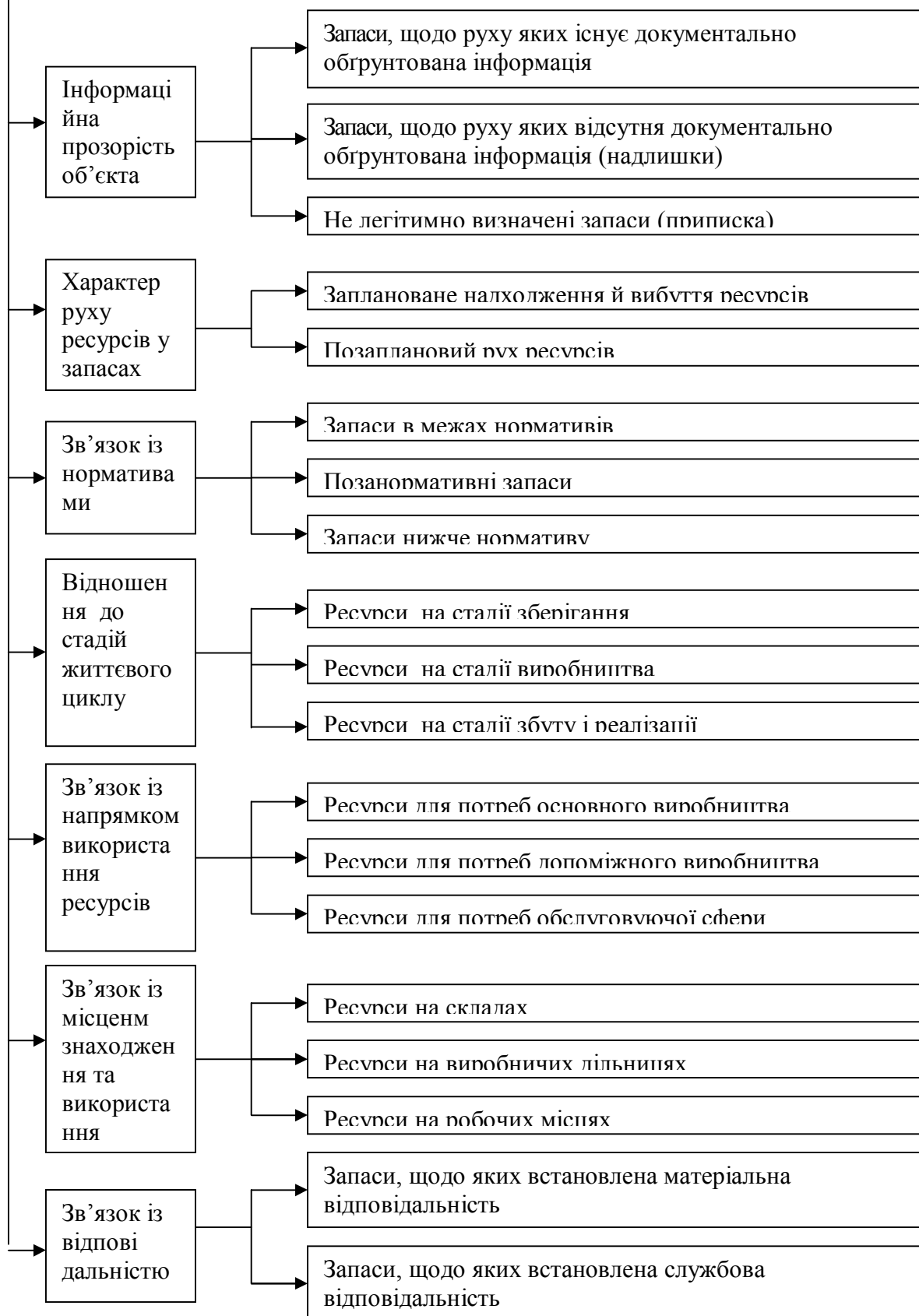


Рис. 4.3.1.3. Класифікаційна модель ресурсів у запасах

Зовсім недоречним є внесення витрат на оплату праці в класифікацію ресурсів [160, с.64]. Заробітна плата за вироблену продукцію, заробітна плата за відпрацьований час, заробітна плата за час відпустки, премії та інші виплати – звичайні, пересічні витрати і саме у силу цієї специфіки вони повинні розглядатись як класифікаційне угруповання об'єкта “Витрати підприємства”. Стосовно ресурсів, то до їх класифікації заробітна плата й інші виплати увійдуть як об'єкт контролю “Розрахунки з оплати праці” в угрупованні “Гроші в розрахунках” за класифікаційною ознакою “Грошові засоби” (рис. 4.3.1.4).

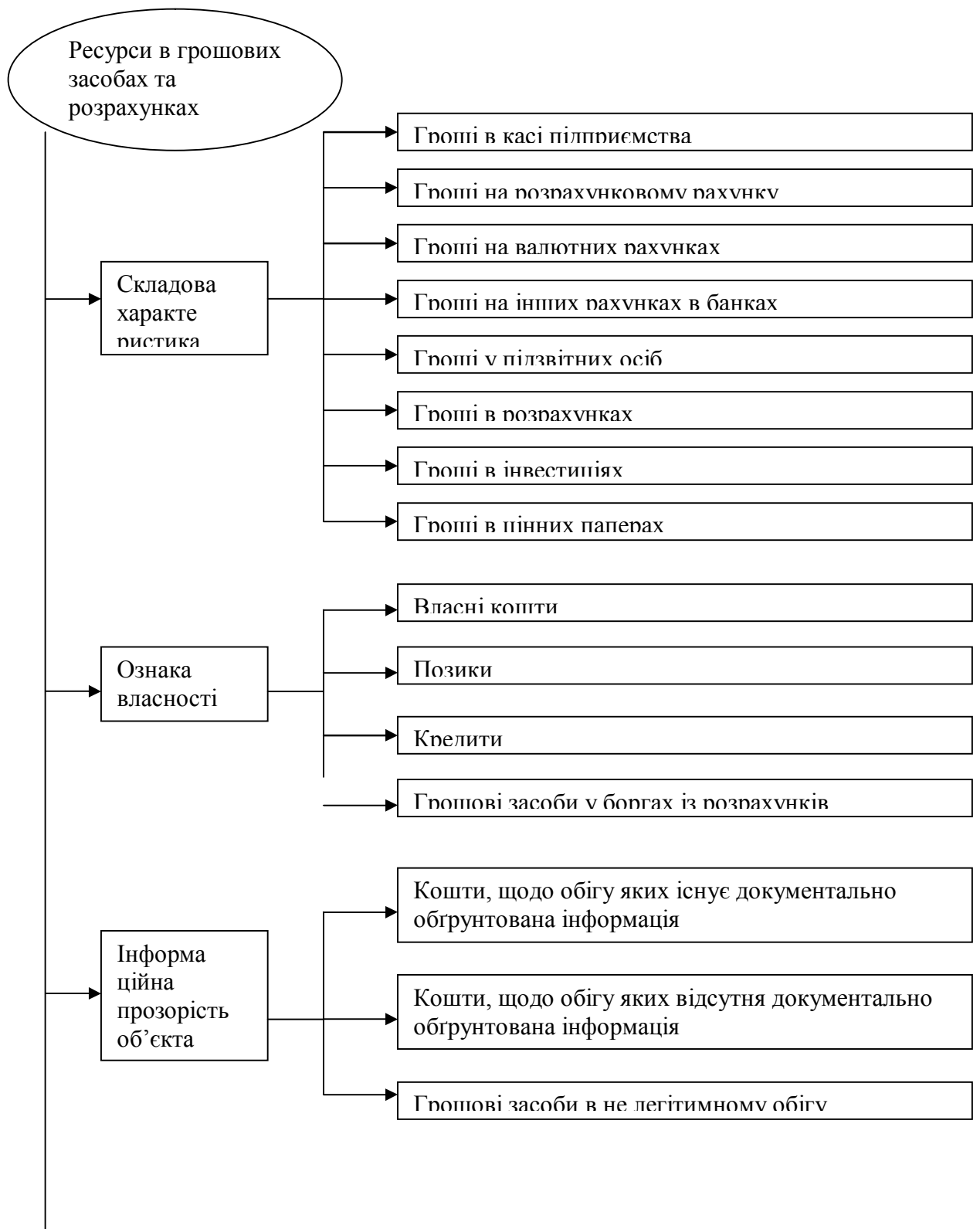




Рис. 4.3.1.4. Класифікаційна модель грошових засобів як об'єкта внутрішнього економічного контролю

Класифікація грошових ресурсів є загальноприйнятою: гроші в касі, на поточному рахунку, на валютних рахунках, на інших рахунках у банку, у підзвітних осіб, у розрахунках, в інвестиціях. Вона може бути застосована нами з одним уточненням: в окреме ресурсне угруповання доречно виділити гроші в цінних паперах. Останні обов'язково повинні бути включені в систему об'єктів внутрішнього економічного контролю, тим більше, що мова йдеться про достоту значні кошти.

Семантика угруповань за ознакою власності досить проста й не потребує додаткових роз'яснень. Класифікація вказує напрями контрольних дій і добору відповідних методик відносно контролю грошових ресурсів підприємства.

Серед угруповань за інформаційною прозорістю вказуються кошти, щодо обігу яких відсутня документально обґрунтована інформація та грошові засоби в не легітимному обігу. Підґрунтям щодо виокремлення згаданих угруповань є

результати контрольно-ревізійних і аудиторських перевірок, які свідчать про доволі часті випадки виявлення, наприклад, надлишків касової наявності та обертання грошей без належної фіксації операцій у документах. Класифікація підкреслює наявність подібних угруповань коштів підприємства і вказує на необхідність пильного контролю за ними.

Цілком справедливим є зауваження авторів стосовно того, що класифікація за якісними ознаками вказує на найбільш важливі напрямки контролю, аналізу, регулювання відхилень від норм, нормативів і інших характеристик, відхилення від яких знижують можливість досягнення цілей підприємства. Проте, не можна погодитись із їхнім твердженням, що якісні характеристики властиві двом видам ресурсів – основним засобам і матеріальним ресурсам [160, с.63]. Узяти хоча б гроші у касі: за зв'язком із додержанням ліміту можна виділити касову наявність нижче ліміту, у межах ліміту, позалімітні ресурси; за характером використання – грошові ресурси, витрачені у відповідності до цільового призначення; вільно витрачені грошові ресурси. Наведений приклад із касовою наявністю легко розповсюджується на усі напрями розташування грошових засобів, щодо яких застосовне лімітування та кошторисне витрачання.

Інший приклад – грошові ресурси у розрахунках: за характером розрахунків можна виділити короткострокові (поточні), середньострокові, довгострокові розрахунки; за зв'язком із терміном: грошові ресурси у розрахунках, термін яких не настав; грошові ресурси у розрахунках, термін яких настав; грошові ресурси у розрахунках з простроченим терміном; грошові ресурси у розрахунках, термін позовної давності за якими закінчився; за зв'язком із реальністю розрахунків: грошові ресурси у розрахунках, в реальності яких існує впевненість; грошові ресурси у розрахунках, щодо реальності яких існує невпевненість (у такому разі підприємство створює резерв сумнівних боргів, на суму якого зменшується дебіторська заборгованість при визначенні чистої реалізаційної вартості); грошові ресурси у розрахунках, котрі згідно з п.4 ст.10 П(С)БО 9 можна вважати безнадійними (безнадійна дебіторська заборгованість). Об'єктна модель грошових ресурсів у розрахунках зображена на рисунку 4.3.1.5.

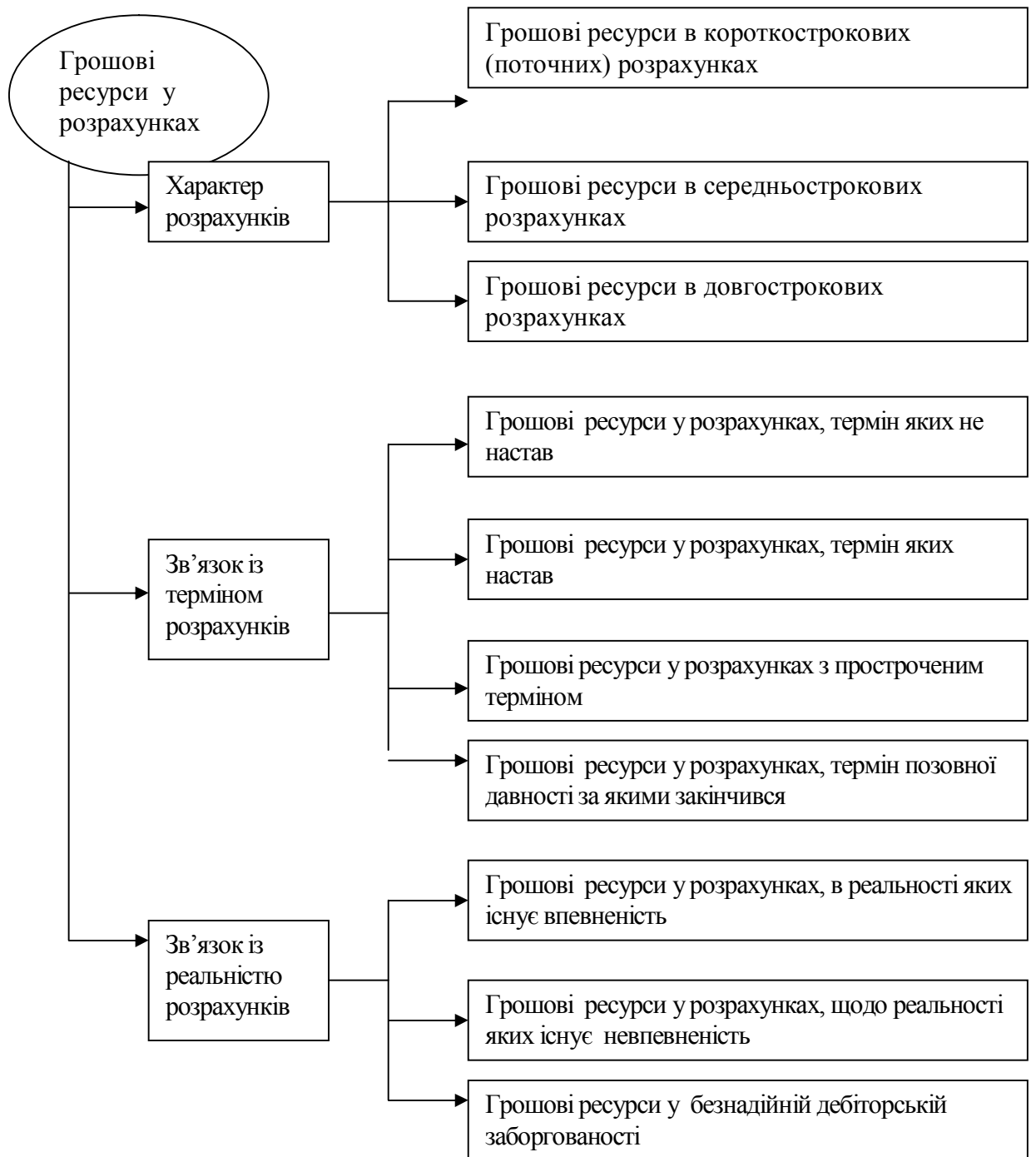


Рис. 4.3.1.5. Моделювання об'єкта "Грошові ресурси у розрахунках"

Отже, доцільною є класифікація ресурсів як об'єктів внутрішнього економічного контролю за наступними угрупованнями: ресурси в основних засобах; ресурси в нематеріальних активах; ресурси в матеріальних цінностях; ресурси в грошових засобах та розрахунках

**4.3.2. Класифікація господарських процесів для цілей внутрішнього економічного контролю.** Постачання, виробництво, реалізація – господарські процеси, щодо класифікації яких існує єдність авторів багатьох підручників з теорії бухгалтерського обліку [33, с.17.; 77, с.70; 207, с.16-24.].

Повнота охоплення об'єктів контролем: окремі види ресурсів; окремі види процесів; сукупні ресурси і господарські процеси; цілісна система об'єктів. Це класифікація, яка поряд із усіма іншими гармонійно інтегрується в систему внутрішнього контролю. Вона необхідна для визначення елементів методу контролю, застосування яких буде доцільним у процесі перевірок та (або) оперативного моніторингу. В роботах дослідницького характеру процеси постачання, виробництва і збуту виділяються також практично в усіх роботах, хоча наявне розмаїття думок і точок зору – у науково-дослідницьких роботах класифікації процесів зроблені у відповідності з поставленими дослідниками цілями. Вказані процеси існують об'єктивно, тому можна зробити базову їх класифікацію чи представити розгорнутий варіант, але розмаїття поглядів неприпустиме. Скажімо, при класифікації процесу постачання одні автори відмічають мінімальний рівень деталізації, не розкриваючи змісту процесу і основних його складових. Інші – навпаки: процес постачання трактують як придбання, збереження, використання, реалізацію [160, с.63]. Останні дві позиції, на нашу думку, не мають ніякого відношення до процесу постачання, котрий закінчується тоді, коли оформляється операція передачі ресурсів із місця їх зберігання у необхідних напрямках на відповідні потреби.

Інші приклади: “Виробництво і правові відносини у вартісному вимірюванні виступають об'єктами бухгалтерського обліку” [34, с. 43]; “внутрішньогосподарський контроль слід здійснювати, передусім, у процесі виробничого використання ресурсів, тобто там, де відбувається виробничий процес або його обслуговування” [88, с.156]. Постає питання: а хіба до виробничого використання немає об'єктів обліку, а ресурси не підлягають

контролю? Відносячи до об'єктів обліку лише виробництво і правові відносини, автори у той же час розподіляють сукупність “господарських явищ” на “процеси постачання, виробництва, обміну, споживання” [34, с. 43]. Спірною видається декларація в якості об'єктів обліку правових відносин – бухгалтерія фіксує не правові відносини (тим більше “у вартісному вимірюванні”), а активи, котрі піддаються вартісному вимірові і рух яких супроводжується змінами у правових відносинах. Залишається завуальованим і те, як розуміють автори віднесення процесу споживання виготовленої продукції до господарських явищ, що протікають у підприємстві. Навіть коли мається на увазі використання виготовленої продукції у межах підприємства на власні потреби його колективу, то ці явища настільки поодинокі та незначущі, що не заслуговують на їх виділення в окремий процес. Це – по-перше.

По-друге, якщо все ж таки припустити, що споживання власної продукції має у підприємстві значні обсяги, то це не що інше, як особливість процесу реалізації. Отже, ні правові відносини, ні споживання виготовленої продукції не можна тлумачити як об'єкти бухгалтерського обліку. У той же час вони знаходяться у сфері внутрішнього контролю при нагляді за діями виконавців та (чи) керівників управлінських ланок різного рівня.

Інколи при класифікації процесів, навіть у бухгалтерів-теоретиків, наявне суміщення термінів. Так, видається спірним твердження щодо виділення процесу формування та використання фінансових результатів [237, с. 251]. Наразі припущені дві помилки. По-перше, формування фінансових результатів має пряме відношення до суто бухгалтерських моделей, а не до господарських процесів. По-друге, уявляється хибним словосполучення “використання фінансових результатів”. Пояснення нашої точки зору ґрунтується на тлумаченні фінансового результату, як суто розрахункової категорії підсумку діяльності підприємства. Причому, цей підсумок може бути як позитивним (прибуток), так і негативним (збитки). Постає питання: яким бачать автори процес використання збитку? Певна річ, відповіді немає і не може бути.

Існують і занадто перенасичені деталізацією класифікації господарських процесів. Так, виділяють процеси наукової підготовки виробництва, конструкторської підготовки, технічного забезпечення, енергетичного забезпечення, транспортного обслуговування, господарського обслуговування, забезпечення техніки безпеки і промислової санітарії, сторожової, воєнізованої охорони, раціоналізації і винахідництва, технологічної підготовки, поліпшення соціально-побутових умов, екологічний захист, соціальний захист [213, с.154; 78, 10; 160, с. 65]. Безумовно, весь перелік має місце в діяльності підприємства, однак, уявляється необґрунтованим поєднання усього цього розмаїття під гаслом класифікації господарських процесів.

Виділення в окремі господарські процеси, наприклад, енергетичного забезпечення взагалі є недоречним, постає ціла низка запитань: чому лише енергетичне забезпечення? А забезпечення питною, технічною, технологічною водою; технічним та технологічним паливом; і т.д., і т.п. – то не є господарюванням? Усе це є не що інше, як деталізація змісту процесу постачання, до якого термін “забезпечення” може застосовуватись у тлумаченні якісної характеристики: повне, часткове забезпечення необхідними ресурсами, у тому числі, – енергетичними.

Окрім зазначених вад, існуючі класифікації господарських процесів мають ще один досить суттєвий, на наш погляд, недолік – в них не завжди враховані реалії сучасної діяльності промислових підприємств, саме: не виділяється формування власного капіталу, не передбачується інвестиційна діяльність. Вагомого значення у сучасному хазяйнуванні набуває також зовнішньоекономічна діяльність, однак вона не виділена нами в самостійну сферу. У цьому рішенні ми солідарні з економістами, котрі роз’яснюють, що зовнішньоекономічна діяльність підприємства за усіма її процесами – інвестиційна діяльність, матеріально-технічне постачання, реалізація продукції – зв’язана із взаєминами підприємства як з контрагентами, – не змінює економічного змісту процесів і не слугує підставою для їхнього відокремлення, а лише підкреслює наявність особливостей в митних процедурах, видах валюти, у якій ведуться розрахунки, механізмі оподаткування з резидентами і нерезидентами.



Приставаючи до власної розробки класифікації, будемо виходити з того, що під окремими видами процесів, як угрупованням об'єктів, розуміють будь-які господарські процеси, котрі здійснюються в підприємстві (наприклад, заготівельно-постачальні операції процесу матеріально-технічного постачання; заходи та господарські операції з реалізації проекту удосконалення організаційної структури підприємства і т.ін.). Сукупні ресурси і господарські процеси досліджуються у разі необхідності контролю використання конкретного виду ресурсів у конкретному господарському процесі з метою удосконалення окремих сфер діяльності. Наприклад: досліджується використання матеріальних ресурсів у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) для моніторингу за витратами і отримання бажаних результатів. На класифікаційному рівні досить розмежувати господарські процеси з таким ступенем деталізації, котрий сприятиме впровадженню в практику системи внутрішнього контролю, достатнього для запобігання відхилень, порушень і для прийняття виважених управлінських рішень.

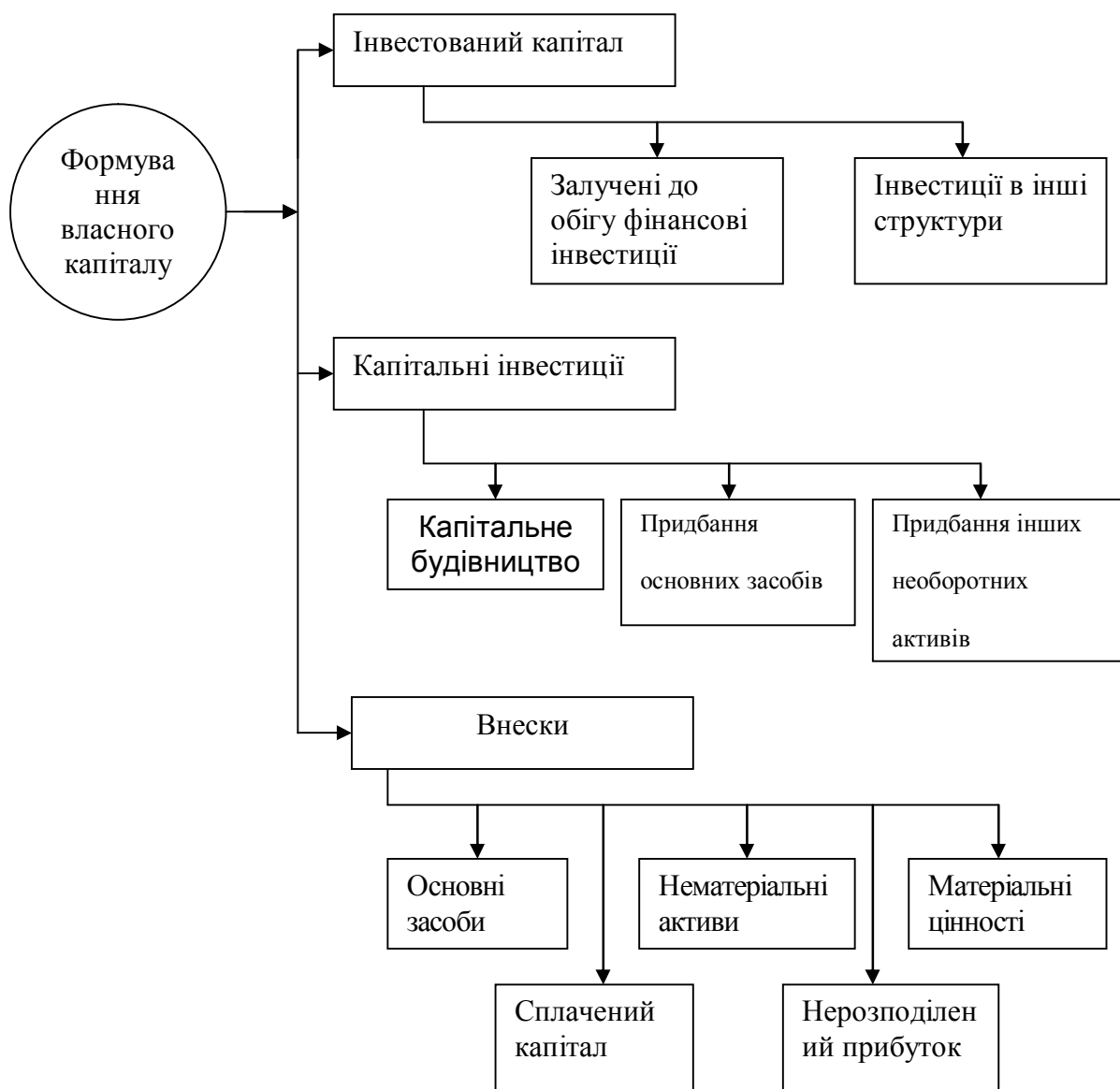
Уявляється достатнім зробити угруповання за декількома рівнями класифікації у розрізі трьох основних ознак: змісту, складу, стадій здійснення. На першому рівні класифікації варто розмежувати різноманітні за змістом і цільовою спрямованістю процеси, котрі відбуваються в окремих сферах діяльності. Класифікація за змістом процесів визначає основні напрямки в області інтеграції контролю з іншими функціями управління, інформаційного моделювання економічних об'єктів для потреб ефективного здійснення контрольних процедур. На наступних рівнях потрібно розкрити зміст кожного процесу. Необхідність і глибина деталізації залежить від особливостей кожної окремо розглянутої групи процесів. Так, за змістом доцільно виділити: формування власного капіталу, конструкторська підготовка, матеріально-технічне постачання, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут та реалізація, інвестиційна діяльність. Окремі рішення вимагають пояснень.

При виділенні процесу формування власного капіталу (рис. 4.3.2.1) нами прийняте за висхідну точку положення щодо його значимості в діяльності: у цьому

процесі закладається основа для початку і продовження господарської діяльності будь-якого підприємства, він є одним із найістотніших і найважливіших об'єктів, оскільки започатковує ступінь незалежності та вплив його власників на підприємство; формується мірило відносин відповідальності на підприємстві; через необмеженість перебування власного капіталу в розпорядженні підприємства започатковується функція довгострокового кредитування; зароджується гарант кредитоспроможності (при наданні кредиту перевагу мають підприємства з більшим власним капіталом); складається алгоритм розподілу доходів і активів між окремими власниками при ліквідації підприємства; та ін. На першому рівні класифікації доцільно досліджувати процес формування власного капіталу за змістовною сутністю шляхів його утворення – процес формування власниками підприємства грошових коштів та інших активів у вигляді інвестованого капіталу, внесків, сплаченого капіталу; процес накопичення суми доходу, що залишається на підприємстві (нерозподілений прибуток).

На другому рівні доцільно є деталізація у розрізі процесів утворення окремих видів власного капіталу – статутний капітал; пайовий капітал; додатковий капітал; резервний капітал; вилучений капітал; неоплачений капітал; нерозподілені прибутки (непокріті збитки); цільові надходження; забезпечення майбутніх витрат; страхові резерви. Підґрунтям для означеного розподілу процесу формування власного капіталу слугує його природна сутність. Так, статутний капітал – основний елемент власного капіталу і один із показників характеристики фінансового стану підприємства та його розмірів. Пайовий капітал – сукупність коштів фізичних і юридичних осіб, добровільно розміщених у підприємстві для здійснення його фінансово-господарської діяльності (для членів кредитних спілок, колективних підприємств, тощо сума пайових внесків передбачена установчими документами). Процес утворення додаткового капіталу є досить складним та відповідальним – він охоплює такі сфери діяльності, як реалізація випущених акцій, котрі перевищують їхню номінальну вартість (емісійний доход); дооцінка необоротних активів, оцінка та оприбуткування

безкоштовно отриманих підприємством активів; формування інших видів додаткового капіталу.



#### 4.3.2.1. Класифікаційна модель об'єктів внутрішнього економічного контролю у сфері формування власного капіталу

Формування резервного капіталу пов'язане зі створенням суми резервів за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства згідно з чинним законодавством або (та) установчими документами. У процесі формування вилученого капіталу здійснюється викуп акціонерним товариством у його

учасників акцій власної емісії або часток за їх фактичною собівартістю. Неоплачений капітал створюється як сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу підприємства. Цей процес пов'язаний безпосередньо із створенням підприємства, прийняттям рішення про випуск акцій та оголошенням передплати на них, коли вся сума зареєстрованого статутного капіталу сприймається як неоплачений капітал, котрий погашається внаслідок фактичного надходження внесків засновників та учасників. Формування нерозподіленого прибутку протікає водночас із виплатою доходів власникам і створенням резервного капіталу.

В інвестиційній діяльності попередниками виділені дві групи процесів: довгострокові фінансові інвестиції і капітальні інвестиції, що визначається істотним розходженням процесів за їхнім змістом. Фінансові інвестиції відділені від поточного фінансового забезпечення, тому що в першому випадку це процеси разового характеру, у другому – повсякденна робота, змістом якої є залучення банківських кредитів й інших позикових засобів, підтримка в сприятливих режимах стану розрахунків із різного роду контрагентами і податковою системою, регулювання складських залишків продукції, цін і багато інших процесів, що забезпечують підтримку фінансової стійкості підприємства.

У свою чергу, фінансові інвестиції розділені на інвестиції, залучені до економічного обороту підприємства, і фінансові вкладення в діяльність інших підприємств [160, с. 66]. Наразі немає сенсу виділяти окремий процес фінансового інвестування до економічного обороту підприємства через його штучну узагальненість, структурну неоднорідність, трансформацію в різноспрямовані об'єкти господарювання, труднощі в інформаційному забезпеченні внутрішнього контролю за таким об'єктом. З нашої точки зору фінансове інвестування у підприємство природно вписується в процес формування власного капіталу та зазначається при деталізації його об'єктів, як от: формування інвестованого капіталу у сумі простих та привілейованих акцій за їх номінальною (оголошеною) вартістю; формування додатково вкладеного в підприємство капіталу у сумі емісійного доходу.

Стосовно капітальних інвестицій, котрі розглядаються як такі, що зв'язані з процесами капітального будівництва, придбання основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів, доречними є наступні зауваження: процес їхнього формування – вельми широкий за змістом і значущий за обсягами та участю в економіці підприємства об'єкт. Тому доцільною є його деталізація за основними складовими, котрі у свою чергу також підлягають деталізації на наступному рівні дослідження: капітальні вкладення – витрати, пов'язані з придбанням або створенням матеріальних активів; інвестиції в обладнання, передбачене для встановлення і запуску в експлуатацію; інвестиції в сумі придбання або створення нематеріальних активів (рис. 4.3.2.2). Надання управлінню контрольної інформації в означеному вище розрізі підконтрольних об'єктів видається вельми актуальним через прозорість розподілу та використання капітальних інвестицій.

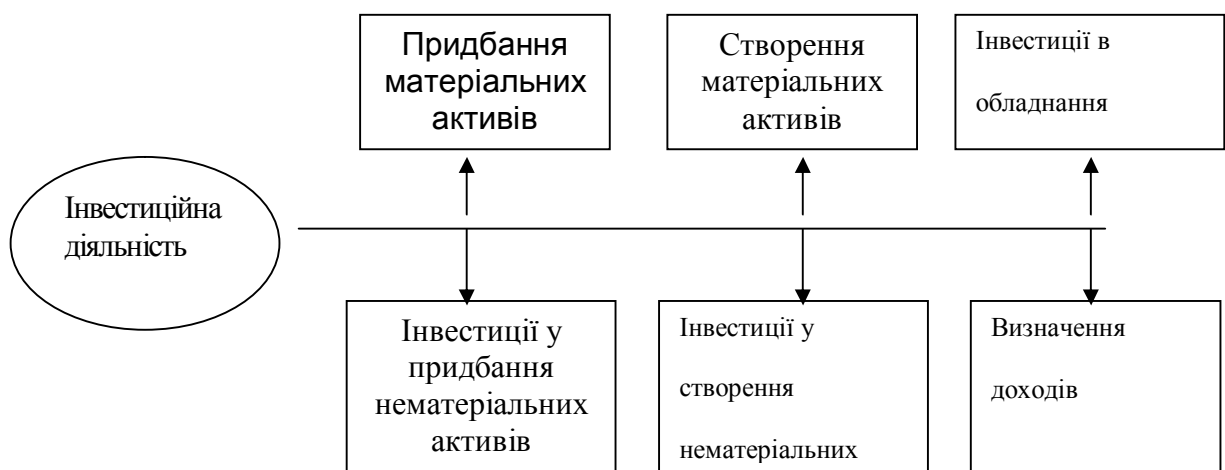


Рис. 4.3.2.2. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері інвестиційної діяльності

З відповідними уточненнями нами приймається точка зору попередників щодо класифікації процесів за їх складом: виділяються угруповання окремих елементів ще не завершених процесів виготовлення продукції і різного роду незакінчених господарських операцій; угруповання закінчених процесів за господарськими операціями локального характеру – одержання окремих партій матеріалів від конкретних постачальників, передача з цеху виготовлених

виробів, відвантаження окремих партій продукції конкретним покупцям; угруповання сукупних процесів, здійснюваних на відповідних стадіях кругообігу активів і угруповання усіх однорідних процесів за господарськими операціями локального характеру (наприклад, виробництво продукції, її реалізація, формування витрат і результатів в оперативному режимі). Наведені приклади підтверджують правомірність нашого бачення процесів за господарськими операціями локального характеру на відміну від відокремлення попередниками процесів від операцій [41, с.52-53; 160, с.68].

Серія класифікаційних моделей основних господарських процесів як об'єктів внутрішнього економічного контролю за сферами діяльності представлена на рисунках 4.3.2.3 – 4.3.2.8.

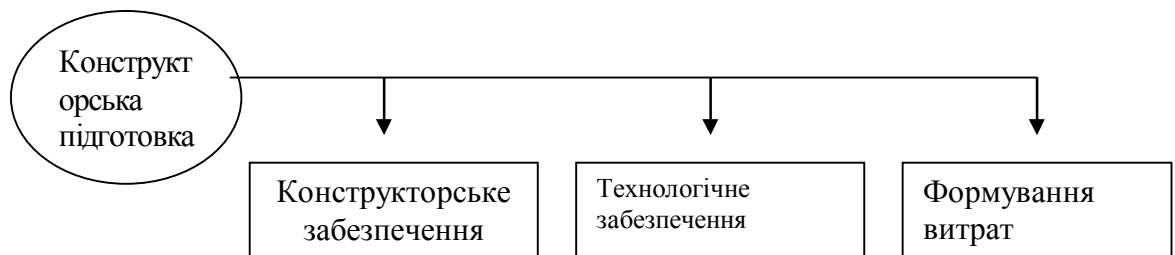


Рис. 4.3.2.3. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері конструкторської підготовки до виробництва



Рис. 4.3.2.4. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері матеріально-технічного постачання

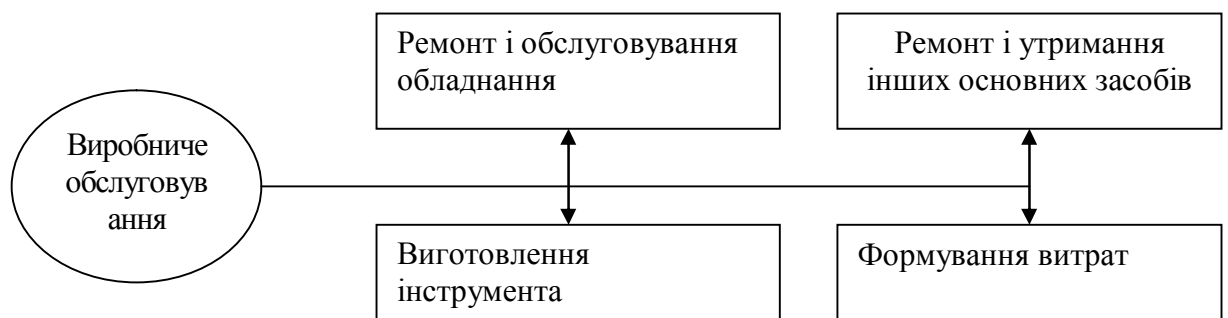


Рис. 4.3.2.5. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері виробничого обслуговування



Рис. 4.3.2.6. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері господарського обслуговування

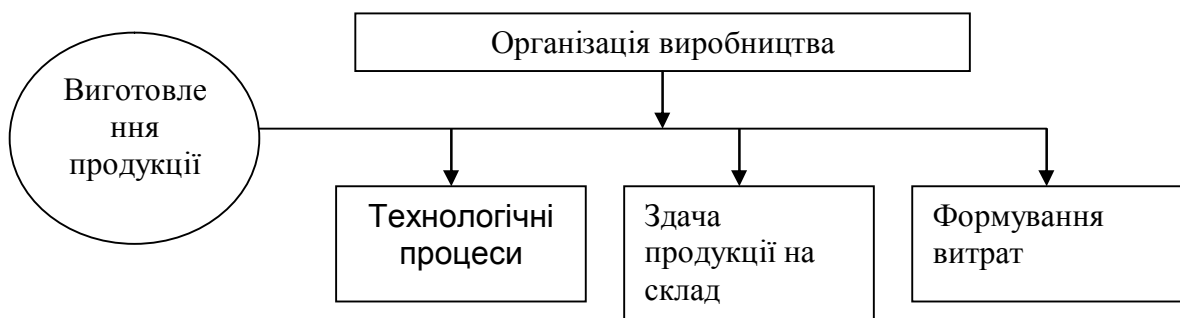


Рис. 4.3.2.7. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері виробництва

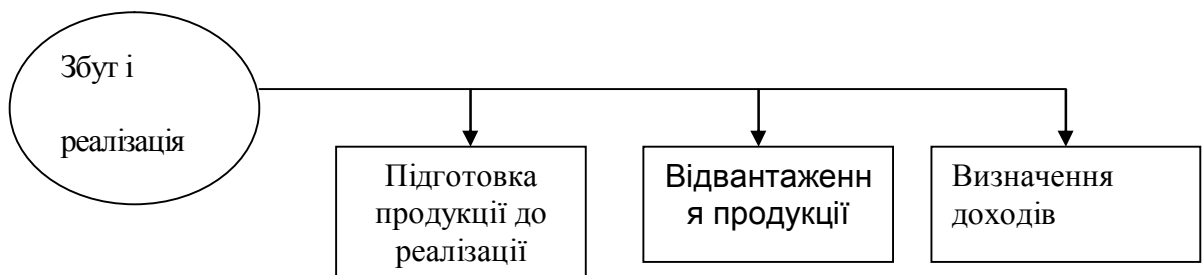


Рис. 4.3.2.8. Класифікаційна модель об'єктів контролю у сфері збуту та реалізації



У відомих нам працях економістів знаходимо класифікацію процесів за стадіями здійснення, хоча невідомо, що мали на увазі автори, пропонуючи “процеси зародження, проходження, завершення” [160, с.68]. На жаль пояснень з цього приводу в роботі згаданих авторів не існує. Тож за відношенням до стадій господарського процесу доцільно розглядати: об’єкти превентивного контролю на стадії планування господарського процесу; об’єкти оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу; об’єкти наступного (заключного) контролю на завершальній стадії господарського процесу.

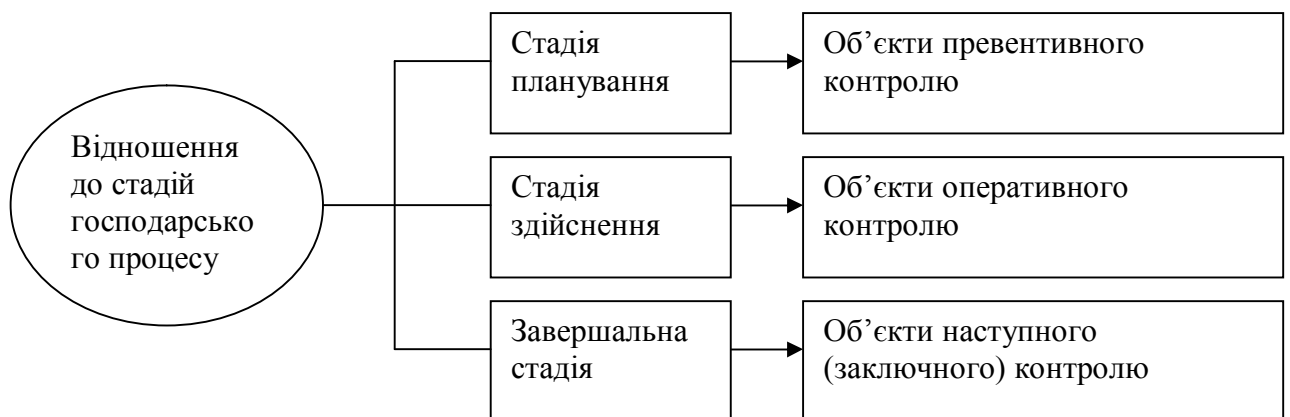


Рис. 4.3.2.9. Класифікаційна модель об’єктів контролю за стадіями здійснення господарських процесів

Віднесення об’єктів до відповідної групи залежить від задач контролю. Наприклад, превентивного контролю зазнають відносини з проектувальниками, постачальниками (підрядниками), покупцями (замовниками), з іншими контрагентами на стадії укладення угод та домовленостей щодо обсягів виконання робіт, постачання чи закупівлі, їх якості, термінів, розрахунків, тощо. Планування обсягів постачання виробничих ресурсів, обсягів випуску готової продукції, її реалізації та собівартості відіграє направляючу роль у діяльності підприємства.

У сфері превентивного контролю з метою перевірки правильності складання знаходяться плани матеріально-технічного постачання, програми випуску продукції (робіт, послуг), витрати підприємства при складанні кошторисів, при лімітуванні відпуску матеріалів у виробництво.

Класифікація об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу не є однозначною. Вона складна, багатоступінчаста і вимагає розподілу за самостійними ознаками: у зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю; за видами; за відношенням до стадій життєвого циклу підприємства; за зв'язком об'єктів із функціями управління (рис. 4.3.2.10).

У зв'язку із актуальністю знаходження під впливом оперативного контролю об'єкти розподіляються на такі, що потребують циклічного чи ситуаційного підходу. Класифікація за такими угрупованнями розкриває об'єкти з точки зору застосування різних підходів і доцільного їх поєднання в оперативному управлінні. Останнє охоплює практично усі без виключення об'єкти. Однак не всі вони одночасно потребують циклічного оперативного контролю. Тому із усієї складної сукупності відповідно до цілей підприємства виділяються об'єкти, що потребують постійного моніторингу, аналізу, оцінки, співставлення, висновків щодо законності та доцільності протягом усього циклу конкретного господарського процесу. Такою актуальністю вирізняється, наприклад, формування витрат виробництва. Задача полягає в органічному поєднанні функцій планування, обліку, контролю, регулювання у процесі оперативного управління (за наведеним прикладом – управління витратами).

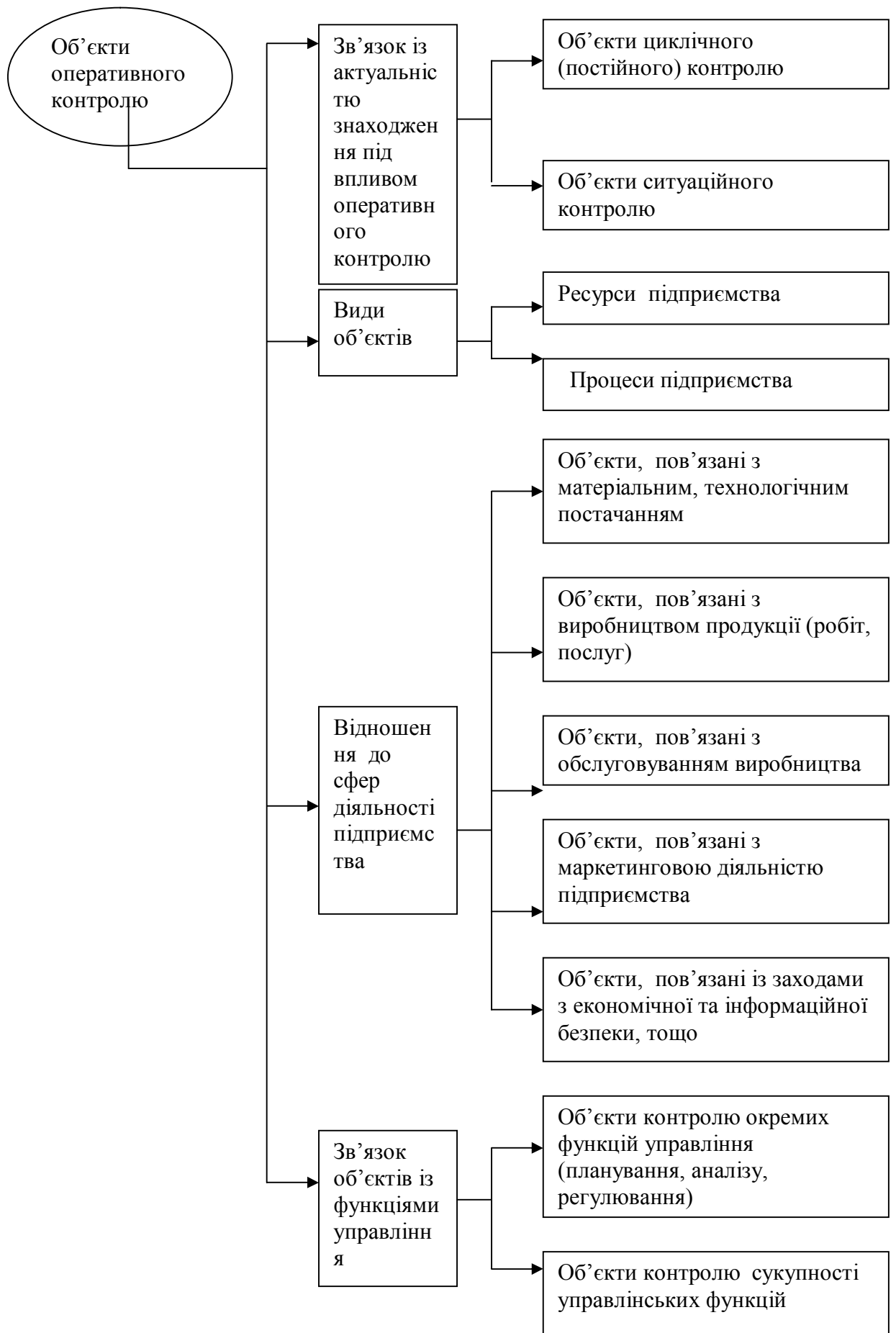


Рис. 4.3.2.10. Класифікаційна модель об'єктів оперативного контролю

У той же час моніторинг кожної дії, кожного розпорядження менеджера лише заважатиме його роботі і принесе більше збитків, аніж користі. Тому виконанню функцій управління повинен передувати ситуаційний оперативний контроль, тобто контроль за відхиленнями від нормального ходу управлінської діяльності з метою оперативного коригування роботи менеджерів. Наведені приклади ілюструють різницю у підходах, показують сфери застосування кожного з них і дозволяють зрозуміти можливості їх комбінування.

За видами об'єктів оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів можна виділити дві основні видові групи – ресурси підприємства і процеси. Вони взаємопов'язані через те, що господарські процеси не мають сенсу без ресурсів і навпаки. Однак і процеси, і ресурси відзначаються достатньою самостійністю для розгляду їх як окремих угруповань об'єктів для економічного оперативного контролю. Так, наприклад, у процесі матеріально-технічного постачання відбувається трансформація ресурсів – в обмін на гроші (або інші розрахункові засоби) компанія отримує матеріальні цінності. При цьому, по-перше, контролюється процес: виконання договорів постачання за термінами, розрахунковими умовами, обсягами поставок, документальним оформленням їх оприбуткування; по-друге: контролюються ресурси, що надійшли, за їх номенклатурою, кількісними та якісними показниками.

За відношенням до сфер діяльності підприємства (постачально-заготівельна діяльність; виробнича діяльність; фінансово-збутова діяльність; підтримка економічної безпеки) об'єкти можна розподілити на такі, що пов'язані з матеріальним, технологічним постачанням, виробництвом продукції (робіт, послуг), обслуговуванням виробництва, маркетинговою діяльністю підприємства, заходами з економічної та інформаційної безпеки, тощо.

Зв'язок об'єктів оперативного контролю з функціями управління просліджується у впливі на об'єкт контролю окремих функцій управління

або усієї їх сукупності. Класифікація необхідна як доповнення до попередніх угруповань і може використовуватись при вирішенні задач, зв'язаних з вибором підходу до управління конкретними об'єктами. Тому окремі господарські операції, ресурси, елементи незавершеного виробництва, окремі і сукупні господарські процеси у сферах матеріального, технічного і технологічного постачання, обслуговуючих та основного виробництв, збуту та реалізації продукції можуть знаходитись як під впливом окремих функцій (наприклад, аналізу, планування, регулювання), так і під впливом усієї сукупності управлінських функцій.

Об'єктами заключного контролю на завершальній стадії господарського процесу можуть бути будь-які із названих вище угруповань. Принципової різниці безпосередньо між об'єктами оперативного і заключного контролю нема. Розмежування відслідковуються лише у формі їх представлення. Наприклад, якщо об'єктом оперативного контролю на стадії здійснення господарських процесів є витрати виробництва, то об'єктом заключного контролю на завершальній стадії являється фінансова звітність підприємства, в якій витрати вже подані в завершеному, сформованому вигляді з виходом на результати діяльності. Таким чином, наступний контроль охоплює усі види ресурсів і процесів, які знайшли відображення у фінансовій (бухгалтерській) та внутрішній звітності. Остання підрозділяється на: оперативну – за вимогою менеджера; поточну – за графіком документообігу і складання звітів (за тиждень, декаду і т.п.); заключну – після закінченні звітного періоду. Класифікація необхідна для того, щоб визначитись у можливостях впливу заключного контролю та зорієнтуватись у способах і методах його здійснення.

#### **4.4 Система управління як специфічний об'єкт контролю**

Внутрішній економічний контроль здійснюється в управлінському середовищі, котре, у свою чергу, передбачене для управління діяльністю підприємства з метою досягнення його цілей. Наслідуючи системний підхід

при розгляді кожного питання даного дослідження, зазначимо, що однією з властивостей підприємств, як соціальних систем є їхній постійний розвиток і еволюція в напрямку ускладнення. Останнє не виключає, однак, тимчасову стабілізацію чи навіть деградацію підприємства, як системи.

#### **4.4.1. Інтеграція функцій управління у контрольному середовищі.**

Раніше підкреслювалось місце контролю та його значення як однієї із функцій управління. У цьому сенсі доречним є посилання на вчених-попередників, котрі приділяють визначальне місце контролю [54; 234, с.13]. Як зазначає Б.А.Гаєвський, контроль – це постійна профілактична діяльність з нормалізації проходження управлінського процесу. Запобігання порушенням цього процесу – найбільша ефективність контрольної функції [54, С.20].

Безсумнівно правий В.О.Шевчук, подаючи контроль як центральну функцію у графічному зображенні системи менеджменту [234, с.13]. Надана інтерпретація звужує вплив контрольної інформації лише до прояву у функції регулювання. Проте загальновідомо, що, контролюючи хід процесів, ми можемо *прогнозувати* настання подій згідно з логікою їх розвитку.

У системі підконтрольних об'єктів управління слід розглядати в усій сукупності його функцій, не виключаючи, власне, функцію контролю – організація; планування; облік; аналіз; контроль; регулювання; координація; прогнозування. Причому, специфічність управління, як об'єкта контролю, полягає у подвійності підходу. По-перше, управління – процес, що відбувається у сукупності його стадій: організація; планування; облік; аналіз; контроль; регулювання; координація; прогнозування. У такому сенсі це – система, котра охоплює низку (сукупність) притаманних їй функцій. По-друге, управління – сукупність самостійних, взаємозв'язаних стадій управлінського процесу, серед яких контроль виступає як слідкування за процесом управлінської діяльності та її ефективності.

Тобто, для цілей контролю слід сприймати управління як цілісний процес чи систему та як окремі стадії процесу чи функції системи.

На зображенні системи управління з притаманними йому функціями як об'єкта контролю чітко прослідковується графічна орієнтованість на контроль (рис. 4.4.1.1). Він уявляється функцією, котра генерує певні центрообігові сили, здатні зробити контроль активною складовою процесу взаємної інтеграції з кожною функцією системи управління.

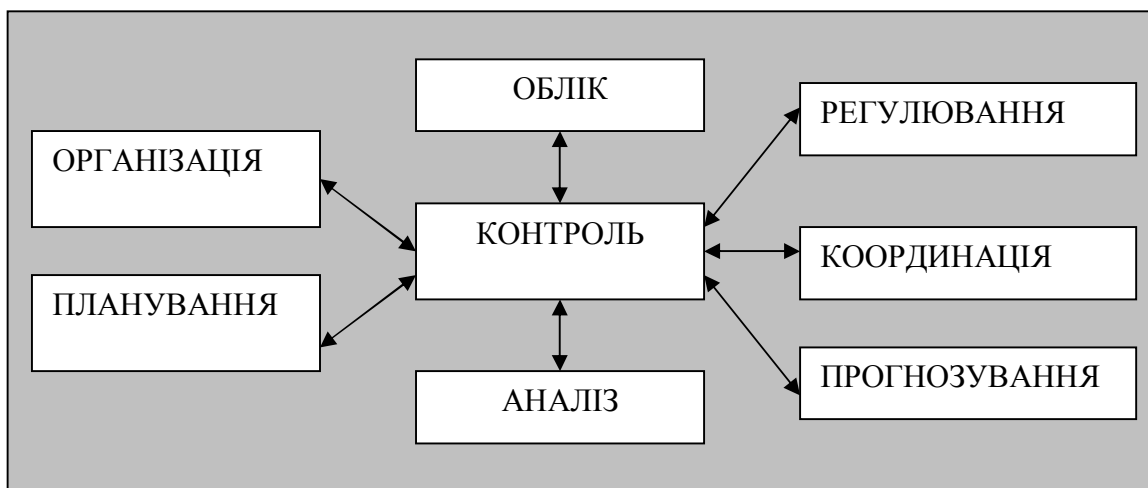


Рис. 4.4.1.1. Управління як специфічний об'єкт контролю

Останнє можливе на теренах сукупної взаємодії функцій управління з метою постійно приводити систему і методи управління у відповідність з новими умовами і властивостями об'єкту, що виникають у процесі його функціонування і розвитку. При цьому, на нашу думку, виокремлюються три його блоки – блок цілеутворення; блок контролю; блок прийняття рішень (рис. 4.4.1.2.).

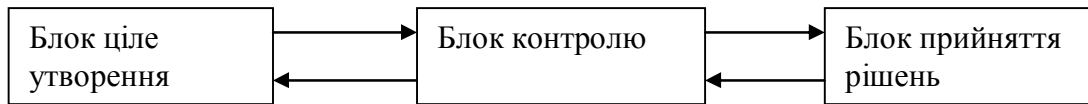


Рис. 4.4.1.2. Блок-схема управління як об'єкта контролю

Наразі потребує роз'яснень наша точка зору стосовно угруповання функцій управління до блоку контролю.

#### **4.4.2. Класифікація зв'язків у контрольному середовищі системи управління.**

Уявляється доцільним розгляд в окресленому блоці функцій обліку, контролю та аналізу, передусім, через інформаційну єдність. Ведення обліку і здійснення аналітичних розрахунків має за мету контроль діяльності з подальшою реалізацією його результатів у функціях блоку прийняття управлінських рішень – регулювання, координація, прогнозування. Тісний взаємозв'язок стає можливим через відкритість системи внутрішнього економічного контролю і наявність, скоріше – потребу, зворотного зв'язку.

Специфіка зв'язків, притаманних управлінню підприємством як об'єктові контролю, наглядно відображена на рис. 4.4.2.1.





Рис. 4.4.2.1. Характеристика зв'язків у системі управління промисловим підприємством

Як видно зі схеми, в межах контрольного середовища системи управління між суб'єктом контролю і об'єктом існують різноманітні зв'язки: безпосередні й опосередковані – за впливом суб'єкта на підконтрольний об'єкт; головні й другорядні – за значущістю зв'язків; внутрішні та зовнішні – за відношенням до системи внутрішнього контролю; постійні й тимчасові – за частотою зв'язків; закономірні та випадкові – за їх обґрунтованістю.

#### **4.4.3. Визначення важливих для розвитку внутрішнього контролю характеристик управління.**

Нерівномірний і не завжди передбачуваний розвиток підприємства протікає під впливом суперечливої взаємодії зовнішніх і внутрішніх факторів. Більш того, невеликі зміни в одному з елементів можуть викликати цілу низку різноманітних реакцій і призвести до серйозних наслідків у всій системі. Саме ця властивість широко використовується в управлінні підприємством, робить його динамічним і сповненим можливостей щодо отримання позитивного результату, у тому числі (інколи – насамперед) при оптимізації системи внутрішнього економічного контролю. Пояснюється це тим, що навіть невеликий своєчасний адресний вплив на підконтрольний об'єкт робить реальним досягнення значних результатів і цільових орієнтирів підприємства.

Слід розуміти, що управління, як об'єкт, відрізняється від управління, як суб'єкта. Однак ця відмінність не носить субстанціонального характеру. Тобто, не існує двох субстанцій управління самого по собі, але існує ціла низка функцій управління. Тому можливим є уявлення управління і як суб'єкта, і як об'єкта контролю. Управління-суб'єкт за його масштабами, як правило, є меншим за управління-об'єкт контролю і структурна складність його дещо нижча. Однак управління-суб'єкт є більш активним і динамічним; управління-об'єкт, навпаки, – інертне.

Багато, щоб управління-суб'єкт контролю мало офіційний характер, було організаційно і юридично упорядкованим, тобто, мало відповідне оформлення у вигляді посади чи сукупності посад, котрі утворюють підрозділи (апарат) управління. Проте у контрольному середовищі суб'єкт може діяти без такого оформлення. Головне, щоб він генерував і реалізовував відповідні рішення стосовно організації і функціонування системи внутрішнього економічного контролю на підприємстві.

## Висновки до розділу 4

Підводячи підсумок дослідження предмету внутрішнього економічного контролю, системи його об'єктів та встановлення власної точки зору щодо їх актуальності на сучасному етапі розвитку вітчизняної економічної науки доцільно констатувати наступне.

1. Наукові розробки попередників є тим підґрунтям, на якому можливий подальший розвиток науки економічного контролю стосовно визначення предмету та виявлення об'єктів.

Видається обґрунтованим вважати предметом внутрішнього економічного контролю стан організаційних, управлінських, економічних, інформаційних характеристик підприємства, як організованої системи, котра вивчається з метою виявлення недоліків у фінансово-господарській діяльності підприємства та їх причин і розробки пропозицій із поліпшення функціонування об'єкта. Простіше кажучи, предметом є стан усієї сукупності об'єктів внутрішнього економічного контролю.

Об'єктами внутрішнього економічного контролю слід вважати окремі та (або) взаємозв'язані елементи, підсистеми і системи функціонування підприємства, у тому числі, система управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто, об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні, інформаційні характеристики підприємства.

Систему об'єктів внутрішнього економічного контролю промислового підприємства характеризують її класифікаційні моделі – у просторі (ознаки: зв'язок об'єктів із цілісністю системи; вид об'єктів; інформаційна прозорість об'єкта; повнота охоплення об'єктів контролем; характеристика стану об'єктів) і часі (ознаки: тривалість підконтрольності об'єкта; відношення до стадій господарського процесу; зв'язок об'єктів із часом).

Проаналізовано та уточнено існуючі розробки за процесно-ресурсним підходом. Видається доцільною класифікація ресурсів за чотирма

угрупованнями об'єктів: ресурси в основних засобах; ресурси в нематеріальних активах; ресурси в матеріальних цінностях; ресурси в грошових засобах та розрахунках. Уточнено перелік угруповань за складовими характеристиками та започатковано класифікаційне моделювання ресурсів за якісними ознаками. Кожне з існуючих класифікаційних угруповань поглиблене завдяки зробленим уточненням та розширене шляхом внесення відповідних доповнень.

Так, за складовою характеристикою основних засобів виділено угруповання “транспортні засоби”; до класифікації об'єктів включено угруповання “основні засоби, що не належать підприємству”; за характером використання модель доповнено угрупованням основних засобів, готових до введення в експлуатацію. Система внутрішнього економічного контролю повинна бути здатною до виявлення таких об'єктів, встановлення причин затримки їхнього введення в експлуатацію та розробки заходів щодо прискорення цього процесу.

Запропоновано виокремлення угруповань: об'єкти основних засобів, щодо руху яких існує документально обґрунтована інформація та об'єкти основних засобів, щодо руху яких відсутня документально обґрунтована інформація за ознакою “інформаційна прозорість об'єкта”; заплановане надходження й вибуття та позаплановий рух виокремлені за ознакою “характер руху основних засобів”.

У системі об'єктів запропоновано класифікувати нематеріальні активи не лише за їх складом, але також за ознаками якісної характеристики: інформаційна прозорість об'єкта (нематеріальні активи, щодо руху яких існує документально обґрунтована інформація; нематеріальні активи, щодо руху яких відсутня документально обґрунтована інформація; не легітимно визначені нематеріальні активи); характер руху (заплановане надходження й вибуття нематеріальних активів; позаплановий рух нематеріальних активів); ідентифікація об'єкта (монетарні активи; немонетарні активи); характер використання (використовуються безпосередньо підприємством; утримуються з метою надання в оренду; надані в оренду).

Потребувала перегляду класифікаційна модель ресурсів у запасах. Окрім розроблених попередниками за складовою ознакою угруповань матеріальних ресурсів до неї ввійшли товарні ресурси (товари, придбані для продажу; товари, прийняті на тимчасове зберігання).

За ознакою власності виокремлено власні запаси; запаси, прийняті на зберігання; давальницька сировина.

За характером використання – використовувані запаси; запасні товарно-матеріальні цінності; залежалі запаси.

За відношенням до стадій життєвого циклу – ресурси на стадії зберігання, на стадії збуту та на стадії реалізації.

За інформаційною прозорістю об'єкта – запаси, щодо руху яких існує документально обґрунтована інформація; запаси, щодо руху яких відсутня документально обґрунтована інформація (надлишки); не легітимно визначені запаси (приписка).

Характер руху запасів визначають угруповання: заплановане надходження й вибуття запасів і позаплановий рух запасів.

Зв'язок із нормативами – запаси в межах нормативів; запаси поза нормативами; запаси нижче нормативу.

За зв'язком із напрямком використання – ресурси для потреб основного виробництва, допоміжного виробництва, обслуговуючої сфери.

Зв'язок із місцем знаходження та використання – ресурси на складах, на виробничих ділянках, на робочих місцях.

Зв'язок із відповідальністю – запаси, щодо яких встановлена матеріальна відповідальність; запаси, щодо яких встановлена службова відповідальність.

На відміну від попередніх відомих класифікацій витрати на оплату праці та матеріальні витрати віднесені до відповідного виду об'єктів – до витрат підприємства.

Підлягала уточненню класифікаційна модель ресурсів у коштах та розрахунках. Тож, окрім складової характеристики, розроблена класифікація за ознаками:

- власності (власні кошти; позики; кредити; грошові засоби у боргах із розрахунків);
- інформаційна прозорість об'єкта (кошти, щодо обігу яких існує документально обґрунтована інформація; кошти, щодо обігу яких відсутня документально обґрунтована інформація; грошові засоби в не легітимному обігу);
- характер грошового обігу (плановий обіг коштів; непередбачені витрати; ситуаційні надходження);
- зв'язок із додержанням ліміту (позалімітні грошові ресурси; грошові ресурси у межах ліміту; грошові ресурси нижче ліміту);
- характер використання (грошові ресурси, витрачені у відповідності до цільового призначення; вільно витрачені грошові ресурси).

Об'єктна модель грошових ресурсів у розрахунках передбачена за ознаками:

характер розрахунків (грошові ресурси в короткострокових (поточних) розрахунках; грошові ресурси в середньострокових розрахунках; грошові ресурси в довгострокових розрахунках);

зв'язок із терміном розрахунків (грошові ресурси у розрахунках, термін яких не настав; грошові ресурси у розрахунках, термін яких настав; грошові ресурси у розрахунках з простроченим терміном; грошові ресурси у розрахунках, термін позовної давності за якими закінчився);

зв'язок із реальністю розрахунків (грошові ресурси у розрахунках, в реальності яких існує впевненість; грошові ресурси у розрахунках, щодо реальності яких існує невпевненість; грошові ресурси у безнадійній дебіторській заборгованості).

Обґрунтовано деталізацію господарських процесів за класифікаційними ознаками, котрі дають можливість дослідження діяльності підприємства за визначеними об'єктами.

Зроблено угруповання за декількома рівнями класифікації у розрізі трьох основних ознак: змісту, складу, стадій здійснення. На першому рівні класифікації розмежовані різнорідні за змістом і цільовою спрямованістю процеси, котрі відбуваються в окремих сферах діяльності. Класифікація за змістом процесів визначає основні напрямки в області інтеграції контролю з іншими функціями управління, інформаційного моделювання економічних об'єктів для потреб ефективного здійснення контрольних процедур.

На наступних рівнях розкрито зміст кожного процесу. Підкреслено, що необхідність і глибина деталізації залежить від особливостей кожної окремо розглянутої групи процесів. Так, за змістом доцільно виділити: формування власного капіталу, конструкторська підготовка, матеріально-технічне постачання, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут та реалізація, інвестиційна діяльність.

Класифікація процесів за їх складом передбачує угруповання окремих елементів ще не завершених процесів виготовлення продукції і різного роду не закінчених господарських операцій; угруповання закінчених процесів за господарськими операціями локального характеру.

За відношенням до стадій господарського процесу доцільно розглядати: об'єкти превентивного контролю на стадії планування господарського процесу; об'єкти оперативного контролю на стадії здійснення господарського процесу; об'єкти заключного контролю на завершальній стадії господарського процесу.

Запропоновано класифікаційні моделі об'єктів внутрішнього економічного контролю у сферах:

- формування власного капіталу;
- інвестиційної діяльності;
- конструкторської підготовки до виробництва;

- матеріально-технічного постачання;
- виробничого обслуговування;
- господарського обслуговування;
- виробництва;
- збуту та реалізації.

Розроблені також класифікаційна модель об'єктів контролю за стадіями здійснення господарських процесів і модель об'єктів оперативного контролю.

Зроблено акцент на подвійності підходу до визначення специфіки управління, як об'єкта контролю:

- управління – процес, що відбувається у сукупності його стадій (організація; планування; облік; аналіз; контроль; регулювання; координація; прогнозування). У такому сенсі це – система, котра охоплює низку (сукупність) притаманних їй функцій;

- управління – сукупність самостійних, взаємозв'язаних стадій управлінського процесу, серед яких контроль виступає як слідкування за процесом управлінської діяльності та її ефективності.

Для цілей контролю слід сприймати управління як цілісний процес чи систему та як окремі стадії процесу чи функції системи, тісний взаємозв'язок між якими стає можливим через відкритість системи внутрішнього економічного контролю і наявність зворотного зв'язку.

Важливими для оптимізації внутрішнього економічного контролю є такі специфічні властивості системи управління, як:

- зміни в одному з елементів системи управління викликають ланцюгову реакцію і можуть призвести до змін усієї системи;
- відмінність управління-суб'єкта від управління-об'єкта не носить субстанціонального характеру;

- більша активність і динамічність управління-суб'єкта порівняно з управлінням-об'єктом;



– здатність управління-суб'єкта до генерації відповідних рішень стосовно оптимізації й розвитку цілісної системи внутрішнього економічного контролю на промисловому підприємстві.

Система внутрішнього економічного контролю є підсистемою в системі управління. Обом системам притаманна властивість зворотного зв'язку, завдяки чому стає можливою інтеграція функцій контролю та управління. Звідси – управління повинно бути настільки об'єктом контролю, настільки контроль є об'єктом управління. Останнє обумовлює правомірність розгляду управління як специфічного об'єкта, передбачення можливих порушень у якому свідчать про відповідну ефективність контролю.

Отже, результати дослідження за тематикою даного розділу свідчать про наявність окремих позитивних рішень попередників і підтверджують отримання певних наукових здобутків автора. Вони, на нашу думку, є певним внеском у теорію і методологію економічного контролю та будуть принадні як для подальшої авторської роботи, так і для досліджень послідовників. Розробки можуть бути плідно використані також у практиці впровадження та функціонування цілісних систем внутрішнього економічного контролю в підприємствах різних галузей при визначенні системи підконтрольних об'єктів.

## **РОЗДІЛ 5. КОНЦЕПЦІЯ ФОРМУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ**

### **ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

- 5.1. Загальна ідея формування цілісної системи
  - 5.1.1. Необхідність інтеграції контролю у внутрішньому середовищі підприємства
  - 5.1.2. Проблема цілепокладання у системі
- 5.2. Системний підхід до вирішення проблеми цілеутворення
  - 5.2.1. Генезис розвитку економічних організаційних систем як основа для цілеспрямування внутрішнього контролю
  - 5.2.2. Методологічна основа розробки цільових орієнтирів
  - 5.2.3. Принципи формування цілей
  - 5.2.4. Цільова модель системи внутрішнього економічного контролю
- 5.3. Закони та принципи формування та функціонування системи
  - 5.3.1. Генезис принципів
  - 5.3.2. Проблема визначення основоположних принципів та шляхи її вирішення
  - 5.3.3. Доцільні обмеження
  - 5.3.4. Прийнятні закони існування системи
  - 5.3.5. Концептуальна основа системи
  - 5.3.6. Принципи системної впорядкованості
  - 5.3.7. Принципи функціонування системи

Висновки до розділу 5

## **РОЗДІЛ 5. КОНЦЕПЦІЯ ФОРМУВАННЯ ЦІЛІСНОЇ СИСТЕМИ**

### **ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

#### **5.1. Загальна ідея формування цілісної системи**

Раніше підкреслювалось місце контролю та його значення як однієї із функцій управління. У цьому сенсі доречним є посилання на вчених-попередників, котрі приділяють визначальне місце контролю [54; 234, с.13].

Прояв контролю в інших функціях управління часто розглядається як горизонтальна інтеграція, у результаті якої забезпечується узгодження окремих елементів управління з метою вирішення будь-якої управлінської проблеми та (чи) досягнення конкретної цілі управління і контролю.

Разом з тим, існує інформаційний взаємозв'язок – так звана вертикальна інтеграція, котра проявляється у вигляді контролю на рівні робочого місця, бригади, дільниці, цеху, підприємства. При вертикальній інтеграції функція контролю реалізується на різних рівнях управління, але на базі однієї й тієї ж інформації, котра зазнає агрегування з кожним наступним рівнем. Тобто, інформація немов би укрупнюється з кожним наступним рівнем управління через зростання повноважень керівників стосовно прийняття ними управлінських рішень.

Водночас, вертикальна інтеграція – це прояв функції контролю на наступному за ієрархією (більш високому) щабелі управління. Вона необхідна саме для контролю з боку вищих ланок управління над нижчими – підконтрольними.

Загальна ідея формування цілісної системи внутрішнього економічного контролю полягає в інтеграції цієї функції за двома напрямками: у горизонтальній та у вертикальній площинах на основі цільового спрямування.

**5.1.1. Необхідність інтеграції контролю у внутрішньому середовищі підприємства.** Досі доводилось, що контроль як функція управління є різновидом управлінської діяльності, зміст якої полягає в отриманні інформації від одних функцій управління, її обробці з використанням відповідних методів та передаванні результату для виконання інших функцій. Це – правильне, але не повне уявлення. Воно робить прозорим сприйняття контролю як функції управління. Що ж до внутрішнього економічного контролю як цілісної системи, то концептуально важливим і доречним є розгляд інтегративної властивості контролю.

На будь-якому рівні управління практично неможливо викреслити коло посадових обов'язків керівника, менеджера без взаємозв'язку конкретних елементів його управлінської діяльності з контролем. Останнє пояснюється тим, що у просторовому аспекті планування, облік, контроль, регулювання,

організація, координація, прогнозування визначаються як функції управління; у часі усі вони є стадіями управлінського процесу.

Іншими словами, усі основні функції задіяні в управлінському процесі та представляють його стадії. Кожна функція управління обов'язково інтегрована з контрольною функцією. Тому, розглядаючи організацію, планування, облік, контроль, регулювання, координацію, прогнозування, аналіз як окремі функції управління, слід припустити теоретично і передбачити в практичному аспекті присутність контролю серед елементів кожної функції та тісну взаємодію з ними.

З іншого боку, ефективність у досягненні намічених підприємством цілей можлива лише при наявності доцільного контролю за кожною із функцій управління. Його забезпечення можливе через прояв власних функцій контролю (табл. 5.1.1.1).

Таблиця 5.1.1.1

Матриця функціонального забезпечення контролю управлінської діяльності

Функції управління	Функції контролю					
	Перевірочна (оціночна)	Інформаційна	Діагностична	Комунікаційна	Орієнтуюча	Захисна
Планування	+	+	+	+	+	+
Облік	+	+	+	+	+	+
Контроль	+	+	+	+	+	+
Регулювання	+	+	+	+	+	+
Організація	+	+	+	+	+	+
Координація	+	+	+	+	+	+
Прогнозування	+	+	+	+	+	+
Аналіз	+	+	+	+	+	+

Матриця наглядно показує, що контроль практично реалізується на кожній стадії управлінського процесу за усіма його функціями. Для аргументації наведемо декілька прикладів.

Так, для успішної реалізації планів повинна бути зроблена оцінка їхньої доцільності для підприємства, їхньої своєчасності та реальності виконання. У разі відсутності контролю за даною функцією помилковість планування в кращому випадку проявиться через функції регулювання, організації, координації, буде відкоригована і не спотворить прогнози розвитку підприємства. Сама можливість правильного планування, оптимальність управління на цій стадії управлінського процесу слугує критерієм правильності планування.

Помилковість планових управлінських рішень часто проявляється на стадії аналізу їх практичної реалізації, коли вже виявлено негативний результат виконання плану. Важливо відслідкувати помилковість планування ще на стадіях організації виконання планів і регулювання реалізації планових рішень.

Стосовно обліку: він є основною інформаційною базою для здійснення контролю практично за усіма підконтрольними об'єктами. Більш того, часто власне облік і складання звітності розглядаються як бухгалтерський, внутрішній контроль. Зрозуміло, що облік – то є облік; складання звітності – є складанням звітності. Однак, у цих процесах інтеграція контролю повинна бути настільки глибокою, щоб дійсно співпадала з ними як у просторі, так і за часом, коли ще можна й доцільно виправити хибність певної інформації. Як наслідок – безсумнівна необхідність контролю за якістю обліку та достовірністю звітних даних.

Вельми щільним є взаємозв'язок контролю з регулюванням, коли оцінюється раціональність можливих варіантів управлінських рішень. Окрім того, на стадії регулювання через виконання рішень за результатами контролю і втілення в управління коригуючих контрольних заходів реалізується власне контрольна функція.

Організація підприємства та його діяльності є тими теренами, на котрих можливий розвиток контрольної діяльності. Однак і контроль через

прояв його власних функцій виявляє недоліки на даній стадії управління підприємством і вносить свої корективи в організаційне удосконалення.

Проявом контролю на стадії координації є оцінка можливих координаційних варіантів з точки зору відповідності наміченим орієнтирам.

Оцінка можливих варіантів управлінських рішень з точки зору їх відповідності загальній стратегії, генеральній програмі дій, розподілу пріоритетів і ресурсів для досягнення глобальних цілей підприємства – сутність контролю на прогностичній стадії управлінського процесу та інтеграції контролю й прогнозування, як функцій управління. Об'єктивність бачення віддаленого майбутнього, правильність спрямування підприємства і тактика виконання намічених цілей є вельми важливими підконтрольними напрямами.

Важливою стадією процесу управління та його функцією є аналіз господарської діяльності, під час якого робиться оцінка інформації про виконання управлінських рішень на основі її розчленування на різні складові та співвіднесення їх між собою. Контроль і аналіз щільно інтегровані: дані контролю часто є основою для проведення аналізу; через функцію аналізу реалізуються і контрольні функції. Тобто, через методи аналізу опосередковано здійснюється контрольна діяльність, незалежно від акцентування цього моменту. Однак обов'язковим є також контроль якості проведення аналізу.

Немає потреби окремого розгляду функцій контролю через очевидність і конкретну повторимість їхнього прояву на усіх стадіях управлінського процесу. У цьому сенсі достатньо підкреслити сукупну угрупованість контролю власними функціями, прояв яких є необхідним і доцільним для ефективного управління діяльністю промислового підприємства.

Наразі висвітлено теоретично можливий, ідеальний варіант взаємопрояву та взаємопроникнення функції контролю в управлінський процес. Сучасна практика свідчить про недосконалість внутрішнього контролю і наводить на думку щодо його активізації шляхом визначення

цільових орієнтирів системи. Однак існує проблема небажання припустити можливість розгляду цілеутворення у системі внутрішнього економічного контролю. Звідси – загальне непорозуміння та невизначеність з усіх питань цільового спрямування контролю, зведення його завдань до рангу цілей і дріб'язкова їх деталізація. Зрештою, в науковому середовищі сприймається як належне, замовчування проблеми цілеутворення за даною сферою діяльності.

Настав час відкрито визначити архаїчність подібного становища. Економічна наука не стоїть на місці. Багато років підряд знадобилось, щоб переконати місцевих науковців стосовно можливості й доцільності представлення внутрішнього контролю як системи. Сьогодні системність контролю вже не викликає сумніву, існує низка наукових робіт, де підтверджується дана точка зору. Проте залишається інша архаїчність – протистояння навіть власне спробі обґрунтування цільової концепції.

Доказовим, на наш погляд, є наступне міркування: якщо внутрішній економічний контроль – це система, то з огляду на її походження – прикладна кібернетична система – вона обов'язково повинна мати свої власні цілі. Замовчування проблеми цілеутворення не є корисним ні для наукового обґрунтування системності внутрішнього економічного контролю, ні для активізації його практики.

Тож, є сенс розглянути існуючі розробки, виявити невизначеність і розмежування поглядів і на цій основі підійти до вирішення проблемних питань.

**5.1.2. Проблема цілепокладання у системі.** Лі Якокка вважав формулювання цілей важливим фактором свого успіху у справі перевтілення фірми «Крайслер» в рентабельне підприємство. Додатковий ефект від формулювання цілей він вбачав у тому, що співробітники самі відповідають за результати своєї праці і свої досягнення [225, с.37].

У системі внутрішнього економічного контролю існує проблема цілеутворення, яка обумовлена відсутністю концептуальної розробки, котра дала б змогу обґрунтувати необхідність і можливість визначення її цільових напрямів. Для будь-якої організованої системи значення цілей неможливо переоцінити. На цілях базуються усі організаційні відносини, як внутрішні, так і зовнішні. Увесь процес контролю за усіма його стадіями продиктований його цілями. Система контролю впроваджується з огляду на цілі, які являються відправним моментом її організації і функціонування. Поняття “ціль”, яке на перший погляд здається таким, що не потребує додаткового роз’яснення, яке має, здавалося б, самоочевидну сутність, фактично відноситься до числа складних категорій соціології, філософії, економіки, теорії управління [174, с.30].

Арістотель відмічав, що благо повсюди залежить від дотримання двох умов: правильного встановлення кінцевої мети усякого роду діяльності і винайдення відповідних засобів, що ведуть до кінцевої мети [128, с.45]. Погодження з Арістотелем приводить до висновку про хибність визначення у якості цілей планів, нормативних актів, поточних розпоряджень, встановлених для виконавців [Там же, с.46]. Вони можуть виступати засобами, що понукають виконавців до діяльності і направляють її до якогось визначеного результату, створюючи тим самим узгодженість у функціонуванні окремих елементів організованої системи і сприяючи досягненню цілей.

Цілі повинні виступати як визначальний початок, управляюча сила, яка, як закон, визначає спосіб і характер його дій і якій він повинен підкоряти свою волю. До встановлення цілей зводиться по суті будь-який управлінський вплив, як самий елементарний, так і глобальних масштабів. Однак не слід допускати невмотивованого чи безпідставного їх формулювання. Цілі повинні відображати: місце системи внутрішнього контролю в управлінні підприємством; характер і масштаби її діяльності; враховувати обмеження щодо шляхів і засобів їх досягнення; вказувати на



функції, які вони виконують безпосередньо у системі контролю – відображають концепцію функціонування системи внутрішнього контролю (таблиця 5.1.1.1); задають основні напрями її розвитку; визначають характер і особливості системи; зменшують невизначеність поточної ситуації, стаючи для суб'єкта контролю орієнтирами у довкіллі; концентрують увагу виконавців на досягненні задуманого з мінімальними витратами; цілі являються основою критеріїв виділення проблем, вибору варіантів рішень, оцінки отриманих результатів; доведені до відома усього колективу компанії цілі внутрішнього контролю слугують виправданням перед її працівниками необхідності існування контролю як системи. Останнє є вельми важливим через загально існуюче відчуття конфронтації контролю. Тому працівники підприємства, знаючи, що їх інтереси враховані при постановці цілей контролю, не лише звикають до нього, а й намагаються зробити свої дії прозорими.

Таблиця 5.1.1.1.

Функціональна матриця цільової орієнтації системи внутрішнього економічного контролю

Функція / Цілі	Перевірна функція	Інформаційна	Діагностична	Комунікаційна (установлення зворотного зв'язку)	Орієнтуюча	Захищаюча
01	02	03	04	05	06	07
Головна мета: Сприяння максимізації ринкової вартості підприємства, досягненню цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі розвитку і удосконалення системи шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з	+	+	+	+	+	+

іншими управлінськими функціями						
Цілі зв'язку з об'єктами контролю (Зв'язок із сферами діяльності)	+			+		+
Цілі зв'язку із суб'єктами контролю				+	+	
Цілі зв'язку із потребами управління		+	+		+	
Цілі зв'язку із потребами саморозвитку, самоорганізації	+			+		
Цілі зв'язку із орієнтирами підприємства		+		+	+	
Цілі зв'язку із часом контролю	+			+		
Цілі суб'єктів цілеутворення	+	+	+	+	+	
Цілі зв'язку з рівнями ієрархії	+	+	+	+	+	+
Цілі зв'язку із методом контролю	+			+	+	+
Цілі зв'язку із організацією контролю		+	+	+	+	+

Матричне відображення цільової орієнтації в таблиці 5.1.1.1 має двоєдине навантаження. По-перше, у ній наглядно показана можливість цільової спрямованості усієї системи контролю та її функцій (залежність: функції – цілі). По-друге, зміст матриці вказує на доцільність кожного цільового угруповання та функціональну забезпеченість досягнення встановлених у системі внутрішнього економічного контролю цілей. Тобто, не запропоновано зайвих ознак цілеспрямування, кожне угруповання є актуальним і функціонально вирішуваним.

Науковці, які займаються методологією внутрішнього контролю, обминають розробку його системних цілей. Дехто вказує лише мету перевірки окремих об'єктів. Інші автори під заголовком “Цілі і засоби внутрішнього контролю” подають низку задач контролю, контрольних процедур, правил та вимог щодо ведення бухгалтерського обліку: система бухгалтерського обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції; точна вхідна інформація; точне рознесення в реєстри бухгалтерського обліку; збереження облікових документів; попередження зловживань у результаті тайної змови працівників підприємства; забезпечення оперативної управлінської інформації; виявлення незвичайних або аномальних фактів [195, с.51-55]. Наприклад: система бухгалтерського

обліку повинна відображати усі санкціоновані і тільки санкціоновані операції. Дійсно, зауваження слушне, але ні за змістом, ні за формулюванням воно не підпадає під визначення поняття “ціль внутрішнього контролю”. Це – правило відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку і водночас – вимога щодо функціонування його системи.

Наступний приклад: виявлення незвичайних або аномальних фактів. Якщо прийняти за ціль внутрішнього контролю змістовне наповнення наведеного прикладу у викладеному авторами формулюванні [Там же, с.55], то виходить, що ціль ніколи не буде досягнута у разі відсутності на підприємстві незвичайних або аномальних явищ. Здатність до виявлення будь-яких неординарних операцій може бути прийнятною як характеристика ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Подібного аналізу і висновків потребують усі, наведені в роботі Л.В. Сотнікової сентенції [Там же, с. 51-55].

Можна погодитись з думкою авторів стосовно того, що цілеспрямованість контролю залежить від направленості усіх його елементів на досягнення спільної мети [49, с.73]. Однак далі вони трактують основну мету як виявлення та вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки проведеної діяльності, вжиття заходів по усуненню виявлених порушень. Виходячи з цього, завданням контролю є: попередження порушень; мобілізація резервів; контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності; виявлення недочетів, крадіжок; вивчення умов, що породжують безгосподарність та марнотратство [Там же, с.73]. Маємо низку непорозумінь: по-перше, наведена не одна, а одразу три “мети”, котрі ними взагалі не являються – не дотримано принципів цілеутворення; по-друге, викладено занадто узагальнений, безсистемний перелік завдань, котрі також не підлягають охопленню цим поняттям – наприклад, контроль за достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності об’єднує у собі два самостійних об’єкти контролю, вказуючи на його тематику і сфери функціонування. Усе те, що автор називає “основною метою” є триєдиним завданням контролю, притому наступного (заключного). Необхідно чітко розуміти метод

контролю, щоб не принижувати його значення, але й не приписувати не притаманних йому функцій, тобто: система господарського контролю не має повноважень вживати заходи по усуненню виявлених порушень. Вони можуть бути розроблені в системі господарського контролю та запропоновані відповідним функціональним службам системи управління.

Ціль внутрішнього контролю по В.В.Бурцеву – інформаційна прозорість об'єкта для прийняття ефективних рішень [30, с.18]. Однак прозорість є, на нашу думку, результатом другого етапу процесу контролю – етапу обробки інформації. Для цього етапу можна назвати прозорість метою (але метою лише частини контрольного процесу, а не усієї системи внутрішнього економічного контролю). Якими б інформаційно прозорими не були об'єкти, саме досягнення прозорості дає лише власне прозорість і більше нічого. Треба, щоб за другим етапом (дослідження) йшли: третій – оформлення результатів контролю; четвертий – розробка заходів; п'ятий – реалізація результатів контролю; шостий – перевірка виконання рішень за результатами контролю. У такому разі контроль буде ефективним – сприятиме забезпеченню ефективного управління та досягненню цілей функціонування кожного підконтрольного об'єкта.

Під поняттям цілі розуміють заздалегідь намічену кінцеву задумку або бажаний стан організації, очікуваний результат функціонування системи, на досягнення якого, передусім, орієнтована її діяльність, те, в ім'я чого вона функціонує [48, с.297; 174, с.30].

Деякі автори визначають цілі як загальні довгострокові орієнтири. Однак таке формулювання не відповідає дійсності через те, що цілі намічаються не лише на значно віддалений період.

Отже, загальною є ідея формулювання цілей внутрішнього економічного контролю на теренах тлумачення його як підсистеми та як функції управління промисловим підприємством.

Для системи контролю цілі слід тлумачити як чітко визначені напрями діяльності організованої системи. Вони – суть орієнтири, які вказують, на що

націлена система, чого вона хоче досягти. Сама по собі організована система, організація не може мати цілей. Їх складають люди-фундатори даної системи чи організації, які започаткували останню для вирішення якихось своїх проблем. Таким чином, з самого початку кожна організована система має свою цільову орієнтацію.

Одразу ж доцільно підкреслити, що при розгляді формування цільової орієнтації усі функції управління слід відносити до III-го рівня. У такому контексті внутрішній контроль можна розглядати як систему третього рівня: підприємство – управління – контроль. Виходячи з цього, цільова орієнтація систем третього рівня повинна визначатись таким чином, щоб задовольнити потреби організованих систем другого рівня (у нашому випадку – управління) і сприяти збереженню цільової орієнтації та досягненню цілей організації першого рівня – підприємства.

Внутрішньому контролю належить значна роль у коригуванні та підтримці установленої управлінням рівнодіючої цільових орієнтирів і ключова роль в додержанні цільових орієнтирів, заданої загальнодержавними управляючими інституціями. Тобто, внутрішній контроль визначає трьохступеневу рівнодіючу: на першому ступені – для цільових орієнтирів системи внутрішнього контролю підприємства відносно суспільства в масштабах держави (цілі розвитку); на другому рівні – для цільових орієнтирів управління відносно підприємства в цілому (тактичні цілі); на третьому рівні – для системи внутрішнього контролю всередині підприємства (оперативні цілі). Ієрархія цілей системи внутрішнього економічного контролю зображена на рис. 5.1.2.1.

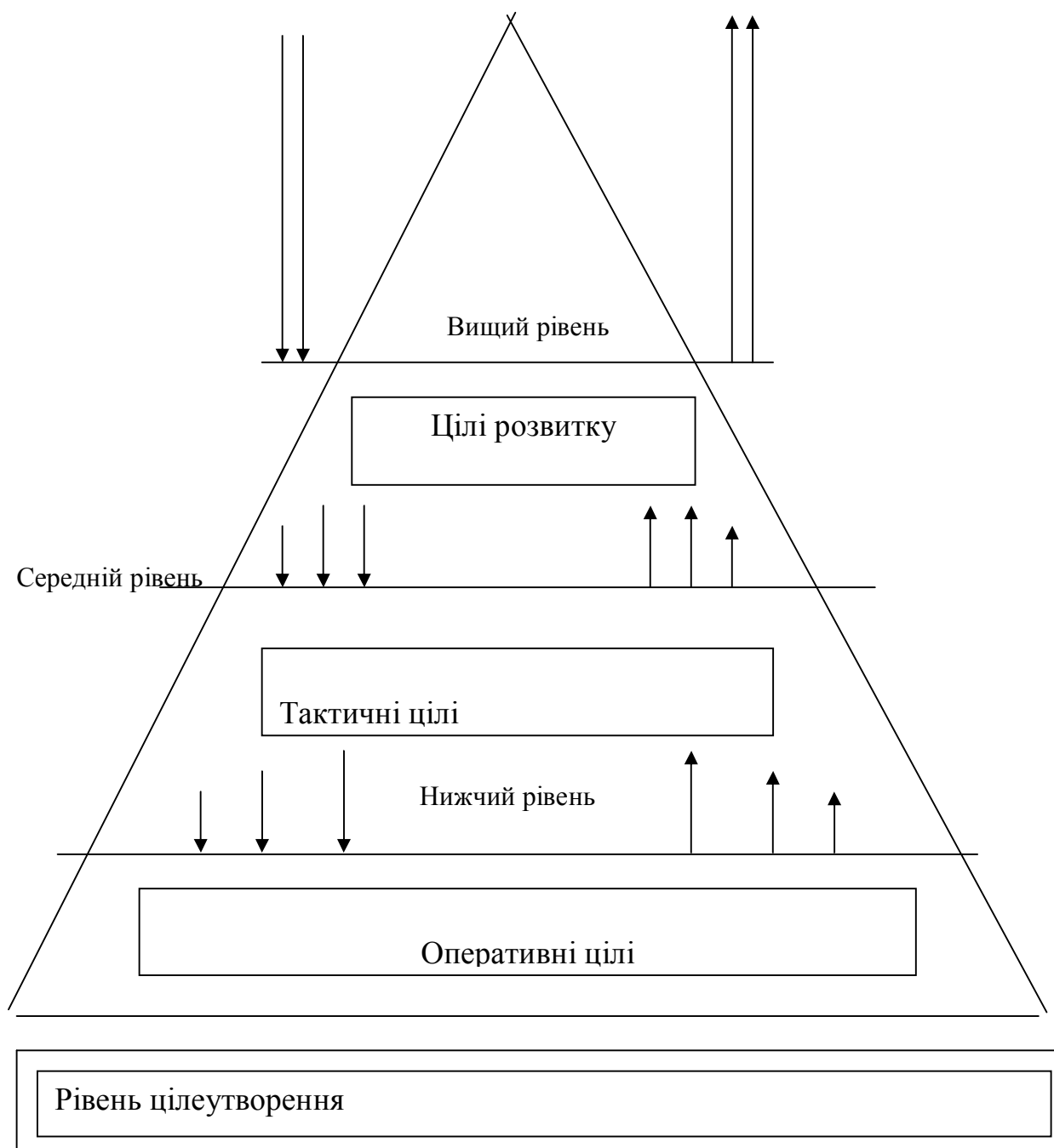


Рис. 5.1.2.1. Ієрархія цілей системи внутрішнього економічного контролю

Визначення рівнодіючої першого ступеня настільки важливе, наскільки взагалі важливо дотримуватись орієнтирів суспільства у цілому. У практиці внутрішнього контролю це проявляється у націленні колективу підприємства на дотримання діючих директивних та нормативних чинників.

Базою для появи рівнодіючої першого ступеня, такою, що її породжує, являється рівнодіюча другого ступеню. Дійсно, інтереси суспільства складаються із суми інтересів кожної людини, із інтересів колективів, організацій людей. У цьому сенсі рівнодіюча цільових орієнтирів організації задає напрямок спрямування суспільства. Залишаючись породженням цільових орієнтирів окремих людей і їх організацій, рівнодіюча другого ступеню знаходиться під впливом рівнодіючої першого ступеню, яка урівноважує цільові орієнтири різних людей і організацій в інтересах усього суспільства.

Рівнодіюча системи внутрішнього контролю знаходиться під безпосереднім впливом з боку управління підприємством та суспільства. Вирівнювання загальної трьохступеневої рівнодіючої відбувається завдяки здатності системи урівноважувати цільові орієнтири колективу підприємства та суспільства. Якщо внутрішній контроль здатний своєчасно зорієнтувати управління підприємством на дотримання заданого напрямку, це означає, що він справляється зі своїм призначенням перевіряти, діагностувати, інформувати, орієнтувати, сприяючи таким чином підтримці та додержанню рівнодіючих цільових орієнтирів організації і суспільства. Якщо протиріччя інтересів окремих людей, груп людей і суспільства (держави) не вирішуються в цільових орієнтирах внутрішнього контролю, то це означає, що він не заданий як дійова система і не здатен відігравати в управлінні належну роль.

## **5.2. Системний підхід до вирішення проблеми цілеутворення**

Добре відомо, що контроль – одна з функцій управління. Хоча з'являються і протилежні точки зору. Так, в одній із схем стратегічного

менеджменту на відміну від традиційних технологій не виділено блок контролю [45, с.94-98]. Автори пояснюють це проведенням процедур “стратегічного аналізу”, які повторюються з визначеною періодичністю на основі інформації про поточний стан зовнішнього і внутрішнього середовища. З цього приводу є кілька зауважень. По-перше, стратегічного аналізу не може бути в принципі. Проаналізувати можна будь-що вже наявне. Очевидно, коректним є застосування терміну “аналіз впровадження стратегії”. По-друге, такий аналіз є по його суті контролем адекватності конкретних установок розвитку. По-третє, стратегічний проект є одним із об’єктів внутрішнього економічного контролю. Отже: контроль був і залишається не просто “частиною поточного управління” [Там же, с.98], але функцією, котра певною мірою сприяє активізації та удосконаленню управління підприємством.

Подібні непорозуміння виникають через односторонність підходу до категорії “внутрішній контроль”. У публікаціях з контролю, менеджменту часто зустрічається вислів: “з точки зору системного підходу”, чим, власне і обмежується його застосування, не використовується його позитивна рушійна сила. Історія системних досліджень показала, що процес впровадження системної методології в науку, техніку, практичну діяльність супроводжується розробкою різних теоретичних моделей, котрі, говорячи словами Л. фон Берталанфі, являються “моделями різних аспектів світу” [122, с.110]. Як зауважує В.Н.Садовський, системне мислення буде розвиватись у напрямку подальшої гуманітаризації, пристосування до вирішення соціальних проблем. “В наш час системне мислення досягло вже такого рівня розвитку, що в принципі воно здатне управляти із соціальними проблемами. Завдання полягає у тім, щоб цю направленість системного мислення зробити ведучою та основоположною” [182, с.77]. Система здатна спонтанно породжувати порядок із безпорядку та хаосу. Розгляд внутрішнього контролю саме з наведеної точки зору потрібен для того, щоб він став дійсно дієвим механізмом активізації підприємництва.



Розвиток економічної науки вказує на можливість та необхідність дослідження контролю як системи зі своїм цільовим спрямуванням в межах стратегії підприємства. Вчені-економісти та практики досягли єдності у тому, що ціль функціонування системи повинна бути відома кожному, хто має до неї відношення, і бути єдиною для всіх. Без загальної цілі система не може існувати [51, с.42].

**5.2.1. Генезис розвитку економічних організаційних систем як основа для цілеспрямування внутрішнього контролю.** Запропонована ієрархія цілей системи внутрішнього економічного контролю є тим підґрунтям, що робить можливим подальший пошук за обраною тематикою. Дослідження еволюції цілеспрямування проведено нами з огляду на необхідність наукового обґрунтування генерального цільового орієнтира системи внутрішнього економічного контролю сучасних підприємств через реалізацію різних економічних моделей. За взірець узято загальновідомі підходи, висвітлені в сучасній літературі [23, с.73]. Для наукового обґрунтування правильності вирішення поставленої проблеми важливу роль відіграє виявлення базового закону та моніторинг проявів цільової орієнтації контролю в різних економічних моделях. У такому підході проявляється безпосередній зв'язок з генеральним управлінським цільовим напрямком. Останній нерозривно зв'язаний з цільовими функціями підприємства і повинен розглядатись в межах економічної теорії. Економічна теорія, мікроекономічна теорія, теорія фірми – усе це назви в динаміці розвитку теорії, яка досліджує реальну поведінку окремих господарюючих суб'єктів. Головні цілі функціонування підприємства, а відповідно і його основних функціональних управляючих систем змінювались з розвитком економічної теорії та теорії систем.

Однак передусім необхідно визначитись із законом, що ним керується дослідник. Видається доцільним при розробці головної мети управління та цільової системної орієнтації його функцій враховувати закон розвитку

економічної організаційної системи. Він дозволяє разом з еволюцією економічної системи прослідкувати еволюцію цілеспрямованого досліджуваної функції управління.

У низці основних підходів першим доцільно розглянути підхід до визначення цільового напрямку внутрішнього економічного контролю, котрий було започатковано на теренах моделі максимізації прибутку, підґрунтям до якої являється класична економічна теорія. Визначальними у ній є висновки А.Сміта стосовно прямої залежності росту усього суспільного благополуччя від максимізації прибутку окремих суб'єктів господарювання. Як цільова модель максимізації прибутку була сформульована французьким економістом А.Курно в 1938 році. Потому вона отримала розвиток у роботах представників неокласичної школи. Реалізація цієї моделі забезпечувалась показниками граничних доходів і витрат. При цьому контроль, вочевидь, був орієнтований виключно на максимізацію прибутку.

Згодом економісти відкинули означену цільову направленість діяльності підприємства та його управляючої системи, як таку, що не враховувала внутрішніх факторів підприємства. На той час прибуток визначався в бухгалтерському обліку без урахування внутрішніх витрат підприємства. Було введено поняття “економічний прибуток”. Він представляв собою різницю між доходами і сумою зовнішніх та внутрішніх витрат. Внутрішні поточні витрати, що не знаходили відображення в бухгалтерському обліку, оцінювали за їх альтернативною вартістю. У підсумку економічний прибуток, за яким оцінювались результати діяльності підприємства, завжди був менший, ніж бухгалтерський прибуток.

Можна було вважати цільову орієнтацію переглянutoю, а підхід до її визначення більш досконалим. За умов реалізації переглянutoї моделі “економічного прибутку” внутрішній контроль повинен був, як і раніше, сприяти отриманню якнайбільших доходів. Однак максимізація прибутку, за якою б моделлю він не визначався, не обов'язково означає забезпечення розвитку економічного суб'єкта. Таке зауваження цілком справедливе і для

сучасної практики. Багато підприємств направляють свої прибутки на поточні потреби і не інвестують його розвиток. Більш того, високий рівень прибутку може досягатись в результаті здійснення фінансово-господарської діяльності з високим рівнем ризику. Скорочення потенціалу приросту власного капіталу за рахунок отримуваних прибутків призводить до втрат досягнутої конкурентної позиції на ринку, до зниження ринкової вартості фірми та може призвести до генерації загрози банкрутства.

Отже, модель максимізації прибутку не зв'язана з характером його розподілу, не означає безперервного розвитку компанії, не забезпечує її розвитку, а значить – не відповідає взятому нами за основу закону цілестворення. В ринкових умовах максимізація прибутку може виступати як одна з найважливіших задач фінансово-господарської діяльності або як критерій оцінки ефективності використання активів [23, с.75], але не як головна ціль функціонування підприємства і, тим паче, не як головний цільовий орієнтир для управління та його складової – внутрішнього контролю.

Мета економічного контролю за умов реалізації моделі мінімізації трансакційних витрат полягає у сприянні якомога значному зменшенню витрат, що супроводжують господарську взаємодію економічних агентів, де б вона не здійснювалась – на ринку чи в підприємстві. Модель була заснована лауреатом Нобелівської премії з економіки Р.Коузом. Поняття “трансакційні витрати” визначені ним як витрати з обслуговування ринкових угод. До об'єктів контролю включають нині усі трансакційні витрати, що пов'язані з пошуком та обробкою комерційної інформації про постачальників та покупців, необхідні товари, послуги, ціни; витрати, що пов'язані із здійсненням комерційних переговорів; витрати, що пов'язані із прийманням та перевіркою за кількістю та якістю отриманої від постачальника продукції; витрати по проведенню претензійної роботи при порушенні комерційних прав; інші аналогічні види витрат, що пов'язані з обслуговуванням комерційних угод.

За результатами досліджень американських економістів Д.Уолліса та Д.Норта в США доля трансакційних витрат у валовому внутрішньому продукті вже в 1970 році склала 54,9% і мала тенденцію до постійного збільшення [Там же, с.76]. З огляду на це економісти визначили необхідність розширення трансакційного сектора економіки як структурне зрушення першочергового значення. При цьому вважається, що основним суб'єктом економії трансакційних витрат являється складна система комерційних контрактів. Очевидною метою контролю продовжує залишитись при реалізації даної моделі всебічна економія трансакційних витрат.

Однак орієнтація на сприяння мінімізації трансакційних витрат як головний цільовий орієнтир системи внутрішнього економічного контролю має ряд недоліків. Так, інформативне забезпечення процесу контролю за формуванням одних лише трансакційних витрат потребує значного розширення обсягу облікових робіт на підприємстві, що в свою чергу призведе до збільшення трансакційних витрат замість їх економії. При організації системи контролю за означеним цільовим спрямуванням головним підконтрольним об'єктом залишаються трансакційні витрати. Решта витрат, не зв'язаних з обслуговуванням комерційних угод, залишається поза контролем.

Окрім того, будь-яка економія витрат, у тому числі і трансакційних, не може носити характер генеральної цілі системи контролю через те, що не має зв'язку з розвитком підприємства. Вона може супроводжуватись згортанням обсягів господарської діяльності та всіх обслуговуючих її систем, у тому числі – системи контролю.

У зв'язку з цим, дана економічна модель може розглядатись лише як теоретична передумова забезпечення одного з напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємства та як одна із задач внутрішнього контролю. Стосовно трансакційних витрат, то вони виступають як один з об'єктів внутрішнього економічного контролю.

Широкою практичною підтримкою користується у наш час модель максимізації обсягів продаж. Вона є однією з найбільш відомих цільових альтернатив моделі максимізації прибутку і добре пасує для оцінки господарської діяльності підприємства. В якості цільового критерію вона найбільш удаю відображає результати ділової активності підприємства в ринковому середовищі. Даний цільовий критерій відображає результати не лише економічної, але й соціальної місії підприємства, направленої на забезпечення потреб покупців у товарах та послугах. Можна назвати її двоєдиною місією через те, що обидві частини її нерозривно зв'язані. В умовах ринкової економіки більшого успіху досягають лише ті підприємства, які задовольняють потреби користувачів краще за своїх конкурентів.

Здатність підприємства запропонувати на ринку такі товари та послуги, за які покупець готовий сплатити гроші, водночас характеризує і його здатність генерувати необхідний прибуток. Основу його формування складає операційний прибуток від реалізації продукції. Тому можна стверджувати, що максимізація обсягів продаж інтегрує у своєму складі також максимізацію прибутку. Зростання обсягу продаж потребує не лише активізації маркетингових зусиль, але й постійних змін у технології виробництва та реалізації продукції, що стимулює інноваційний прогрес. Окрім того, робітники та службовці у психологічному плані більш чуттєві до об'ємних показників діяльності підприємства, аніж до його прибутку через те, що суспільна престижність визначається, передусім, розмірами компанії та її популярністю у покупців. Відповідно максимізацію обсягів продаж вони вважають більш пріоритетною цільовою установкою, ніж максимізація прибутку. Виходячи з цього фірми готові поступитись деякою часткою свого прибутку заради зросту престижності шляхом збільшення об'єму реалізованої продукції. Особливою повагою користується цей пріоритет у японських менеджерів.

Динамічність такого розвитку підприємства за моделі максимізації обсягів продаж призводить до збільшення значимості внутрішнього

контролю через необхідність отримання керівництвом якісної, достатньої інформації для прийняття правильних, обґрунтованих управлінських рішень. При цьому система контролю орієнтується на сприяння досягненню головної цільової установки підприємства.

Разом із тим, об'єктивна оцінка показує, що вона має ряд суттєвих недоліків як орієнтир для цілеспрямування. По-перше, попит користувачів являється функцією ринкового середовища, котре вельми змінливе під впливом багатьох факторів. Те, що в сучасних умовах користується активним попитом, в найближчому майбутньому може не викликати ніякої зацікавленості. Останнє зведе нанівець усі зусилля підприємства з укорінення на різних ринках та нівелює досягнення головної цілі внутрішнього контролю щодо сприяння збільшенню обсягів вироблюваної підприємством продукції, послуг, робіт.

По-друге, технологічний процес, трансформація потреб, поява нових видів матеріалів роблять вчорашні інноваційні рішення підприємства застарілими, відкривають перспективи для нових підходів. Для їх реалізації потрібна все більш гнучка, здатна до оперативної адаптації система управління та внутрішнього контролю. У протилежному випадку досягнення успіху в сучасних умовах практично неможливе, або можливе на короткий термін як миттєвий успіх, що не гарантує стабільного розвитку компанії. Знову ж таки, зводяться нанівець досягнення цільових установок усіх функціональних підсистем управління.

По-третє, хоча цільовий орієнтир за вказаної моделі підтримує зріст доходів підприємства та потребує розвитку внутрішнього контролю, він практично не взаємопов'язаний з економією витрат. В кінцевому підсумку маємо: яким би ефективним не був внутрішній контроль, яку б якісну інформацію він не надавав, управління не в змозі забезпечити економію витрат. Останнє часто призводить до того, що темпи витрат із забезпечення зросту продажу продукції випереджають темпи зростання доходів від її реалізації.

Викладене підкреслює марність зусиль із розвитку системи внутрішнього контролю за даної цільової моделі, котра, власне, не повинна розглядатись і як головна цільова функція підприємства. Вона може слугувати одним пунктом в переліку задач операційного управління. Отже, цільове спрямування системи внутрішнього контролю на сприяння лише активізації маркетингових зусиль повністю позбавлене сенсу.

Протягом останнього десятиріччя почала розглядатись як можлива головна цільова функція розвитку модель максимізації темпів росту підприємства. Основою її є одна із сучасних концепцій теорії фірми, яка на перший погляд в економічному відношенні видається аналогом моделі максимізації обсягу продаж, але з тією різницею, що замість абсолютних обсягів продаж у ній виступають цільовою функцією темпи росту цих обсягів. Однак на відміну від моделі максимізації обсягу продаж у ній наявні і темпи росту операційного прибутку підприємства, і основні пропорції розподілу цих прибутків – елементи дивідендної політики, і важливі структурні параметри господарюючого суб'єкта.

У цій моделі наявний прояв обраного нами за основу закону розвитку. Як головна цільова функція підприємства та як орієнтир для системної спрямованості управління і внутрішнього контролю вона має переваги у вигляді чіткої націленості на стратегічну перспективу, зв'язку із розвитком підприємства та забезпечення стійкого формування його доходів.

Однак практичний прояв її реалізації показав ряд суттєвих недоліків. Як з'ясувалось вона може слугувати моделлю цільової функції підприємства та основи для цілеспрямованого внутрішнього контролю лише за умови стійкого попиту на вироблену продукцію, тобто, за умови гарантії, що весь обсяг виробленої продукції буде реалізовано на ринку за стійкими цінами. За умови значних коливань кон'юнктури ринку дана модель стає досить уразливою. Окрім того, основною її передумовою є фактично досягнутий прибуток підприємства без оцінки ступеню його достатності для вирішення стратегічних задач. Фактична структура активу та капіталу також

виступають передумовами даної моделі без урахування ефективності їх використання у звітному періоді. Останнє не вказує на оптимізацію даної структури, отже – не виступає як цільовий орієнтир розвитку організації та функціональних систем управління.

У такому разі внутрішній економічний контроль, спрямований на сприяння забезпеченню максимізації темпів росту підприємства може розглядатись як одна із важливих його задач, але не як головна ціль функціонування системи. Враховуючи зв'язок цієї моделі з показниками фінансово-господарської діяльності, вона може розглядатись також у переліку об'єктів контролю стратегічного розвитку підприємства.

Розвитком парадигми стратегічного менеджменту є модель забезпечення конкурентних переваг. Як пріоритетна ціль функціонування підприємства вона відображає результати діяльності практично усіх його основних служб – конкурентні переваги можуть бути досягнені за рахунок розробки нового продукту, підвищення якості товарів та послуг, використання прогресивних фінансових технологій та інструментів, ефективної організаційної структури управління та високого рівня розвитку системи внутрішнього контролю. Конкурентні переваги забезпечують формування високої прибутковості підприємства та, як наслідок, – потенціальні можливості росту його вартості. Тож головною метою організації та функціонування внутрішнього контролю за даних умов є сприяння досягненню ефективного маркетингу, оптимальної цінової політики, зниження витрат, розвитку управління підприємством.

Разом із тим, і цей цільовий критерій має ряд недоліків. Передусім, слід звернути увагу на те, що поняття “конкурентні переваги” характеризується цілим рядом показників, які неможливо інтегрувати в одному вимірнику як для оцінки ефективності функціонування підприємства, управління, так і для оцінки якості внутрішнього контролю. Намагання побудувати такі інтегральні показники – досить різнопланові, вимагають залучення великої кількості інформації та високої кваліфікації виконавців у процесі їх



інтерпретації. Окрім того, конкурентна перевага як поняття характеризує відносний стан підприємства в межах конкретної галузі, тоді як значна частина середніх і великих підприємств являються багатогалузевими. Зрештою, чимало економістів відмічають, що конкурентну перевагу у цілому підприємство може підтримувати лише за рахунок тієї чи іншої послідовності короткострокових дій, які забезпечують пріоритетний стан підприємства протягом відносно короткого періоду. Зростання рівня конкуренції в окремих сегментах ринку може в перспективі нівелювати конкурентні переваги окремих підприємств.

Отже, забезпечення конкурентних переваг може розглядатись як задача основних функціональних систем управління, у тому числі – внутрішнього контролю, – але не як головна ціль функціонування підприємства, на сприяння досягненню якої налаштована система контролю.

Значного поширення набула у всесвіті так звана “японська модель розвитку фірми” [229, с.159-165; 85, с. 64-68], головною цільовою функцією якої є максимізація добавленої вартості. Добавлена вартість, створена підприємством, розраховується як різниця між доходами від реалізації продукції за визначений період та сумою витрат на сировину, матеріали та послуги, що придбані у зовнішніх постачальників. Отже, об’єктами цільової орієнтації внутрішнього контролю є усі внутрішні витрати підприємства з виробництва та реалізації продукції – витрати з оплати праці, обслуговування кредитів, тощо, а також прибуток.

Перевагами даного цільового критерію є те, що він дозволяє сприяти забезпеченню максимізації економічних інтересів не лише працівників та управлінців, але й власників підприємства. Не вступає в протиріччя цей цільовий критерій контролю, управління та підприємства і з такими зовнішніми контрагентами, як постачальники, кредитори та держава у цілому через те, що витрати на придбання сировини та матеріалів, обслуговування кредиту та податкові платежі формуються за межами добавленої вартості, а їх відображення за ціною реалізованої продукції встановлено чіткий

контроль. Достатньою мірою можуть бути враховані при формуванні даного цільового напрямку також інвестиційні потреби підприємства в розвитку основних засобів та нематеріальних активів інноваційного характеру. Зрештою, даний цільовий критерій легко моделюється в стратегічній перспективі через його довгостроковий характер. Тож системі внутрішнього контролю залишається лише забезпечити своєчасний, об'єктивний, всебічний нагляд за виконанням стратегічних задумів.

Разом з тим, дана цільова модель має суттєвий недолік, що нівелює усі переваги – вона перебуває у конфлікті з економічними інтересами кінцевого покупця продукту (товарів, послуг). Усі форми задоволення економічних інтересів окремих суб'єктів як на підприємстві, так і за його межами в кінці-кінців отримують відображення у ціні, яка може бути не підтримана покупцем. Розглянута модель започаткована на теренах історичного менталітету і культури Японії, основою яких є забезпечення гармонізації відносин між членами суспільства з одного боку та урядом і бізнесом з іншого, а також відданість усіх груп працівників японських фірм корпоративним цілям.

З огляду на викладене вище “японська модель розвитку фірми” не може зазнати механічного перенесення в економіку будь-якої держави. На нашу думку, застосування її можливе лише з максимальною адаптацією до економічного та соціального стану конкретної країни. До речі, з цього приводу є ще дві протилежні версії. Так, І.А.Бланк стверджує, що “японська модель розвитку фірми не була підтримана ні європейськими, ні американськими економістами” [23, с. 82]. Натомість В.Н.Цуглевич констатує: останнім часом “значно виріс інтерес як теоретиків, так і практиків менеджменту до форм і методів управління, котрі використовуються в японських компаніях” [229, с.159].

З нашої точки зору сфера дії даної цільової моделі у вітчизняній економіці має досить обмежений характер – її можуть використовувати лише підприємства, що виробляють ексклюзивну продукцію. Тож пропонувати

сприяння максимізації добавленої вартості в якості універсального цільового орієнтиру для системи внутрішнього контролю не має сенсу через обмеженість застосування базової економічної моделі.

Одну із найважливіших концептуальних ідей сучасної парадигми теорії фірми відображає модель максимізації ринкової вартості підприємства. Її сутність полягає у тому, що основною метою функціонування підприємства є максимізація добробуту його власників. Протягом останнього десятиріччя ця концепція набула розвитку в США, Європі, Японії, вона підтримується в країнах з розвинутою ринковою економікою [23, с. 82]. Як головна цільова функція розвитку підприємства модель максимізації ринкової вартості передбачує, що усі управлінські рішення в будь-якій сфері діяльності підприємства повинні бути направлені, передусім, на максимально можливий приріст його ринкової ціни, тобто повинен забезпечуватись безперервний ріст його вартості на ринку.

Для внутрішнього економічного контролю останнє має вирішальне значення через те, що модель, орієнтована на вартість, окреслює його об'єкти, конкретизує суб'єкти контролю, задає цільові орієнтири практично усім функціям системи управління. Так, головним суб'єктом контролю на підприємстві, орієнтованому на максимізацію його ринкової вартості, є власник, котрий інвестував у підприємство свій капітал і, як кінцевий претендент на дохід, прийняв на себе ризик з його отримання. Із зростанням ринкової вартості підприємства зростає добробут власника. Тому він безпосередньо заінтересований в ефективному управлінні, а значить – і у дієвому внутрішньому економічному контролі. Зацікавленість власника пояснюється дією залишкового принципу формування його доходу. Тобто, в першу чергу задовольняються економічні вимоги робітників, службовців, кредиторів, держави і лише потому – залишається частка власника. Після виплати заробітної плати, процентів за кредит, платежів в бюджет та позабюджетні фонди економічний інтерес власника може залишитись незадоволеним. Окрім того, в підприємстві можливі безгосподарність,

шахрайство, інші негативні явища, які часто призводять до збиткових результатів. Власник розуміє, що усі, заінтересовані в діяльності підприємства фізичні та юридичні особи, отримують відносно гарантований дохід і лише він отримає залишок. Тому власник найбільш від усіх заінтересований у наявності ефективного внутрішнього економічного контролю, який би відслідковував можливі негативні явища та надавав достатню та своєчасну інформацію для управління.

Однак максимізація ринкової вартості підприємства досягається лише в умовах узгодженості дій усіх економічних суб'єктів, зв'язаних з його діяльністю. Зростання ринкової вартості підприємства та добробуту власників супроводжується, як правило, збільшенням заробітної плати працівників, покращенням соціальних виплат та гарантій, збільшенням сплати податків і т.ін. Зростає роль внутрішнього економічного контролю. Останнє пояснюється необхідністю сприяння законності задоволення та гармонізації економічних інтересів основних суб'єктів, зв'язаних з діяльністю підприємства. У такому сенсі система внутрішнього контролю отримує універсальний орієнтир на сприяння реалізації глобальної мети розвитку підприємства в умовах ринкової економіки.

Така спрямованість в умовах реалізації цільової моделі максимізації ринкової вартості підприємства забезпечує інтеграцію основних цільових орієнтирів і завдань внутрішнього економічного контролю, дає змогу удосконалити всю його систему. Останнє необхідне і можливе завдяки тому, що показник ринкової вартості вміщує у собі найбільш повну інформацію стосовно функціонування підприємства. Тому об'єктами контролю є не лише усі доходи та витрати підприємства, але й грошові потоки, фінансові відносини, фінансові ресурси та рішення, розрахунки, ресурси, ефективність загального, лінійного та функціонального управління, тощо.

Останнім часом пропонується велика кількість різнопланових моделей, сутність яких зводиться до заклику на боротьбу за економію витрат. Практично в усіх роботах підкреслюється необхідність пошуку все нових

концепцій або внесення суттєвих змін до вже існуючих схем управління. Вчені мають рацію. Однак будь-яка концепція потребує детального наукового опрацювання і, передусім, розробки цільової моделі. Аналіз основних моделей головної цільової функції підприємства допомагає обрати правильний напрямок у розробці системи управління, у тому числі – системи внутрішнього контролю. Ще в 1923 році один із авторів класичної школи менеджменту, французький вчений Анрі Файоль казав, що “управляти – означає передбачувати, організовувати, розпоряджатись, узгоджувати, контролювати” [214, с.10].

Виходячи з усього вищесказаного, здається логічним визнати, що дана цільова модель підприємства задає позитивний орієнтир системі внутрішнього економічного контролю. Враховуючи його роль в реалізації цілей підприємства, можна зробити наступне визначення: головною метою внутрішнього економічного контролю є сприяння максимізації ринкової вартості підприємства, досягненню цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі розвитку й удосконалення системи шляхом прийняття і дотримання правильної для даного суб’єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності, оптимального взаємопроникнення і чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями.

У публікаціях з економічного контролю не встановлюється залежність його цілей від орієнтирів підприємства та управління. Безперечно, необхідно усвідомлювати, що при визначенні головної мети контролю не можна ідентифікувати його безпосередньо з економічною системою та його цільовими установками. Однак не слід і відмежовуватись від них, тим паче, якщо застосовується системний підхід. Еволюція наукової думки стосовно впливу реалізації економічних моделей на цілеспрямованість підприємства, управління та його функцій дозволяє стверджувати про доцільність використання їх за основу, на якій розбудовується концепція внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль як суб'єкт управління, що діє в інтересах колективу підприємства, суспільства, відноситься до цілеспрямованих і цілеорієнтованих систем. Як правило, закладку цілей здійснюють творці системи. Власне для досягнення цілей і формується система. Цілі задають певну доцільність системі, визначають оптимальність її розвитку. Тому при виникненні сумніву у доцільності створення системи відповідь знаходять у її цілях. Згідно з ними конструюється структура системи і визначається необхідний для її діяльності ряд функцій. Між цілями системи, її структурою і функціями встановлюється круговий зв'язок. Він є підґрунтям для управління різними системами, у тому числі системою внутрішнього контролю. Досліджувати його необхідно в динаміці, з урахуванням змін за часом через те, що цілі системи у процесі її функціонування можуть змінюватись в силу різних причин.

Цілеутворення – складна, найбільш трудомістка задача. Особливо складною вона є для досліджуваної нами функції управління через те, що цілі її не задані заздалегідь, не усі з них самоочевидні, хоча й обумовлені сутністю самої системи внутрішнього економічного контролю.

**5.2.2. Методологічна основа розробки цільових орієнтирів.** Цілі економічної системи – підприємства, цілі управління ним і цілі системи внутрішнього контролю не ідентичні, хоча взаємозв'язані. Тому необхідна трансформація цілей економічної системи в цілі управління, а цілей останньої, або обох одразу, – у цілі економічного контролю (рис. 5.2.1.1).

Вказаний процес має сенс при застосуванні системного підходу як методологічного підґрунтя, а саме: виходячи із цілей економічної системи формулюють та реалізують функції управління, у тому числі, економічний контроль. Вони забезпечують досягнення цілей економічної системи. Це – перший рівень трансформації цілей. На другому рівні формулюють та реалізують цілі і функції економічного контролю, які сприяють досягненню цілей управління, а звідси – цілей усієї економічної системи. Якщо

забезпечується досягнення цілей системи, то здійснення управляючим суб'єктом функцій управління, згідно з теорією систем управління, правомірно вважати ціллю управління [174, с.31]. Виходячи з цього та враховуючи ступеневу діалектику трансформації цілей, вірогідним є припущення, що виконання суб'єктом контролю його функцій можна вважати ціллю внутрішнього контролю у її загальному розумінні.

У такому контексті економічний контроль характеризується як взаємодія на об'єкти з метою надання їх розвиткові бажаної направленості, цілеспрямованості. Таким чином, сутність цілей контролю у їх широкому розумінні полягає в досягненні цілей системи управління і, в кінці-кінців, цілей усієї економічної системи. Іншими словами: ціль економічного контролю направлена на досягнення цілей системи управління і водночас на генерування ефективних управляючих заходів стосовно приведення економічної системи до намічених цілей.

Зовнішнє середовище

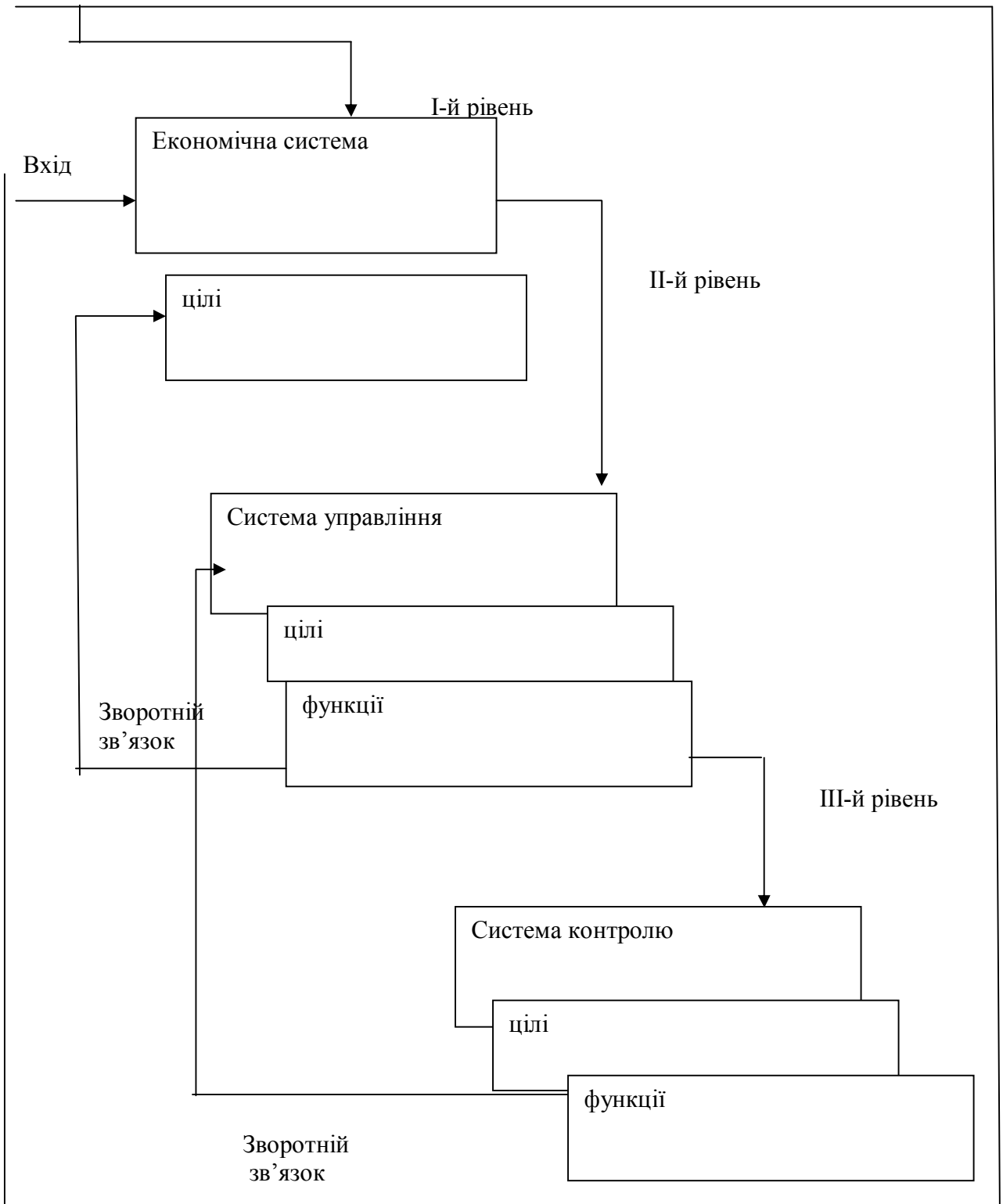


Рис. 5.2.1.1. Трансформація цілей



### 5.2.3. Принципи формування цілей

Можливість трансформування цілей в управлінні економічними системами наводить на думку про необхідність розгляду трансформації принципів цілеутворення. Найбільш близьким до теми нашого дослідження виявився підхід постановки цілей, основою до якої слугує кібернетичний принцип зовнішнього доповнення [38, с.48]. Сутність цього принципу полягає в існуванні вимог зовнішнього, по відношенню до системи, середовища. Системний підхід, покладений нами в основу дослідження внутрішнього контролю, дозволяє скористатись ще одним, вельми важливим принципом кібернетики – ієрархічністю.

Стосовно цілеутворення цей принцип проявляється у залежності цілей від вимог системи більш високого рівня. Згідно з теорією систем у кожній організації, що має декілька різних структурних підрозділів і рівнів управління, будується ієрархія цілей. Для системи контролю вона може бути представлена як декомпозиція цілей більш високого рівня у цілі нижчого рівня. При визначенні цілей організованої системи послуговуються тим, що цілі вищого рівня мають, як правило, довгостроковий термін їх досягнення. Вони більш глобальні за своєю сукупністю. І навпаки: цілі нижчого рівня мають менше навантаження за сутністю та часом їх досягнення. Вони мають розглядатись як такі, що конкретизують цілі вищого рівня і є засобами для їхнього досягнення.

Ієрархія забезпечує орієнтацію усієї системи контролю на досягнення цілей вищого порядку, вищого рівня. Тобто, цілі знаходяться у відносинах ієрархічної супідрядності одна з одною. Це означає, що цілі вищого рівня являються більш важливими та широкими за масштабом і часом здійснення, ніж цілі нижчого рівня. На послідовність їх реалізації системою контролю ця обставина не впливає.

Дотримуючись ієрархії в установленні цілей, задають важливі якісні характеристики: організованість контролю як системи; взаємообумовленість в системі, яка ґрунтується на ієрархічності цілей і розкривається в

поетапному русі цілей вищого рівня через досягнення цілей нижчого рівня. Цілі можна розподіляти за такими підвалинами, як внесок в реалізацію генеральної (головної) мети функціонування системи внутрішнього економічного корпоративного контролю; вклад в реалізацію місії підприємства; можливість досягнення цілей в заданий термін; можливість попутного вирішення проблем взаємозв'язаних з контролем функцій управління і т.ін.

Однак класифікація цілей контролю – не досліджене, не однозначно вирішуване, досить спірне питання. Відомі розробки об'єднує хіба що відсутність системного підходу. Так, автори видань з менеджменту подають різне бачення класифікації цілей [126, с.193; 48, с.300-302]. Вони відрізняються як переліком класифікаційних ознак, так і їх змістовним наповненням, хоча стосуються однієї організованої системи – підприємство, і однієї науки – менеджмент. У роботі [126, с.193] лаконічно викладена класифікація за чотирма ознаками: за сферою охоплення (загальна та часткова цілі); за значимістю (головна, проміжна, другорядна); за кількістю перемінних (одно- та багатоальтернативна); за предметом цілі (розрахований на загальний чи частковий результат). Класифікаційний перелік цілей [48, с.300-302] сягає чотирнадцяти. Деякі з ознак повторюються, як от: перша – за рівнями; чотирнадцята – за рівнем. Попри однакові ознаки змістовне наповнення їх різне. Виділення деяких інших класифікаційних ознак та їх тлумачення видається вельми спірним. Наприклад, за ступенем важливості автори розподіляють цілі на стратегічні й тактичні [38, с.300-302]. Можливо, інколи стратегічні цілі більш важливі, ніж тактичні, але не завжди. Так, досягнення конкурентних переваг організації практично неможливе без забезпечення високої прибутковості. У такому сенсі однаково важливі обидві цілі.

У одній із робіт О.С. Віханського дається ознака часу. Залежно від необхідного для досягнення часу цілі поділяються на два види: довгострокові

і короткострокові. За основу для розподілу цілей на ці два типи приймається період часу, зв'язаний з виробничим циклом [50, с. 76].

При визначенні цілей менеджери повинні знайти рівновагу між найближчим майбутнім, наступними декількома роками і довгостроковими планами – 5 років і більше.

Цілі, досягнення яких можливе лише наприкінці виробничого циклу, називають довгостроковими. В різних галузях за цією ознакою будуть неоднакові проміжки часу, необхідного для досягнення довгострокових цілей. Науковці з цього приводу також не мають єдності: одні вважають короткостроковими цілі, яких досягають впродовж року [48, с.300], інші – впродовж одного-двох років [50, с.76]. Відповідно цілі, досягнення яких можливе через 3-5 років, називають довгостроковими [Там же, с.76] та конкретно – 5 років [48, с.300].

**5.2.4. Цільова модель системи внутрішнього економічного контролю.** Наведені приклади класифікацій довільні і дещо умовні. На умовність розподілу цілей вказують і автори більш ранніх робіт [38., с.48]. Вони підкреслюють необхідність виділення глобальної цілі і постановки локальних цілей функціонування окремих економічних об'єктів, які покладені в основу організації економічної діяльності окремих підрозділів виробничого об'єднання та побудови цілеспрямованої, гнучкої управляючої системи.

Чи можуть бути застосовані такі класифікації цілей для внутрішнього контролю? Відповідь може бути і негативною, і позитивною. Просте прийняття неможливе через різницю в системах: система контролю і виробнича система – то є різні організовані системи. Проте нами розглянута можливість трансформації цілей в управлінні економічними системами, яка дає змогу застосувати логіку системного підходу до цілеутворення у системі внутрішнього економічного контролю підприємства. У такому сенсі на основі закону необхідної різноманітності і принципів зовнішнього

доповнення та ієрархічності правомірним буде започаткування системи цілей внутрішнього економічного контролю у розрізі загальносистемних цілей і функціональних цілей. Цільова модель системи внутрішнього економічного контролю промислового підприємства представлена в таблиці 5.2.3.1.

Таблиця 5.2.3.1

Цільова модель системи внутрішнього економічного контролю промислового підприємства

№ п/п	Класифікаційна ознака	№ п/п	Класифікаційні угруповання
01	02	03	04
<i>I. Цілі системи внутрішнього контролю в статичі</i>			
<i>Загальносистемні цілі</i>			
1.	Зв'язок із цільовою орієнтацією підприємства	1.1. 1.2. 1.3. 1.4. 1.5.	Цілі структурної відповідності систем контролю, підприємства, управління Ціль системи відносно розвитку об'єктів контролю Ціль системи контролю відносно орієнтирів підприємства Ціль системи контролю щодо успішного розвитку підприємства та управління Ціль системи щодо досягнення підприємством поставленої мети
2.	Зв'язок із потребами управління	2.1. 2.2. 2.3. 2.4.	Ціль змін у відносинах між системою внутрішнього контролю та системою управління підприємством Цілі функціонування системи контролю відносно потреб управління Ціль влаштування системи контролю відносно розвитку системи управління Ціль системи контролю щодо своєчасності орієнтації системи управління
3.	Зв'язок із потребами саморозвитку, самоорганізації	3.1. 3.2. 3.3.	Ціль закріплення досягнутого рівня та місця внутрішнього контролю в системі управління Ціль щодо узгодженості елементів системи контролю Ціль системи відносно дотримання суб'єктом контролю його функцій
<i>II. Цілі системи внутрішнього контролю в динаміці</i> <i>Цілі, зв'язані з функціонуванням об'єкта</i> <i>(відношення до об'єкта)</i>			

1.	Зв'язок із об'єктами контролю (Зв'язок із сферами діяльності)	1.1. 1.2. 1.3. 1.4. 1.5.	Цілі контролю інвестицій Цілі контролю фінансів Цілі контролю матеріально-технічного забезпечення Цілі контролю виробничої діяльності Цілі контролю фінансово-збутової діяльності
2.	Характер цілей (Здатність до декомпозиції цілей)	2.1. 2.2. 2.3.	Головна (генеральна) ціль Основні загальносистемні цілі Основні функціональні цілі
3.	Зв'язок із часом контролю	3.1. 3.2. 3.3.	Цілі превентивного контролю Цілі поточного контролю Цілі наступного контролю
4.	За суб'єктами цілестворення	4.1. 4.2.	Зовнішні цілі Внутрішні (внутрішньосистемні) цілі
5.	За рівнями ієрархії	5.1. 5.2. 5.3.	Цілі контролю на вищому рівні управління Цілі контролю на середньому рівні Цілі контролю на нижчому рівні функціонування підприємства та управління
6.	Зв'язок із методом контролю	6.1. 6.2.	Цілі документального контролю Цілі фактичного контролю
7.	Зв'язок із організацією контролю	7.1. 7.2.	Інституціональні цілі (цілі планового контролю) Оперативні цілі (цілі ситуаційного контролю)
8.	Зв'язок із суб'єктами контролю	8.1. 8.2. 8.3. 8.4.	Цілі контрольної діяльності власників Цілі адміністраторського контролю Цілі контрольної діяльності офісних служб Цілі контрольної діяльності управлінських структур низових підрозділів
<i>Цілі, зв'язані з функціонуванням системи управління</i> (відношення до окремих складових частин системи управління)			
<b>Контроль системи планування</b>			
1.	Зв'язок з принципами планування	1.1. 1.2. 1.3. 1.4. 1.5. 1.6.	Ціль контролю повноти планування (сприяння врахуванню усіх аспектів і напрямків діяльності) Ціль контролю своєчасності планування Ціль контролю простоти і ясності планування Ціль контролю гнучкості планування Ціль контролю безперервності планування Ціль контролю економічності планування

2.	Зв'язок з реалізацією функції планування	2.1. 2.2. 2.3. 2.4. 2.5. 2.6.	Ціль контролю об'єкта планування Ціль контролю суб'єктів планування Ціль контролю періоду планування Ціль контролю засобів планування Ціль контролю методики планування Ціль контролю узгодження планів
3.	Зв'язок з видами планування	3.1. 3.2. 3.3.	Цілі контролю стратегічного планування Цілі контролю тактичного планування Цілі контролю оперативного планування
4.	За сферами функціонування	4.1. 4.2. 4.3. 4.4. 4.5. 4.6. 4.7. 4.8. 4.9. 4.10. 4.11. 4.12.	Ціль контролю планування бізнес-системи Ціль контролю планування персоналу Ціль контролю планування інвестицій Ціль контролю планування проектів Ціль контролю планування фінансів Ціль контролю планування матеріально-технічного постачання та збуту Ціль контролю планування маркетингу Ціль контролю планування екології Ціль контролю планування безпеки Ціль контролю планування ризиків Ціль контролю планування міжнародної діяльності Ціль контролю планування власності та цінних паперів
<b>Контроль облікової системи</b>			
1.	Зв'язок з документуванням господарських операцій	1.1. 1.2. 1.3.	Цілі контролю збору первинних даних Цілі контролю обробки первинних даних Цілі контролю відображення первинних даних
2.	Зв'язок із систематизацією даних	2.1. 2.2.	Цілі контролю систематизації даних Цілі контролю узагальнення підсумкової інформації
3.	І т.д.		

Цілі розробляються за напрямками структурного укладання та організації системи контролю. Цілі повинні орієнтувати створену систему на функціонування у відповідності з потребами управління та його цільовими установками.

Коли внутрішній контроль організовано як систему, яка задовольняє і суб'єкт, і об'єкт управління, тоді доцільно закріпити досягнутий рівень і розробити цілі підтримки системи у досягнутому стані: . За такої ситуації в

управлінні застосовують антикризове регулювання на основі відповідних цілей. В антикризових цілях – цілях оптимізації системи, – виникає необхідність і у разі так званих ситуацій гомеостазу, коли виникає загроза погіршення досягнутого рівня дієвості контролю і слід попередити її появу [174, с. 31]. Вони виступають як цілі розвитку внутрішнього контролю і полягають у зміні характеристик та якості функціонування системи внутрішнього контролю. Визначення таких цілей характерне для ситуації, коли вимагається перехід системи на бажаний, більш сприятливий рівень для покращення цільових характеристик.

Класифікація усіх вищеназваних цілей можлива, на наш погляд, за ознаками:

- зв'язок із цільовою орієнтацією підприємства – цілі структурної відповідності систем контролю, підприємства, управління; ціль системи відносно розвитку об'єктів контролю; ціль системи контролю відносно орієнтирів підприємства; ціль системи контролю щодо успішного розвитку підприємства та управління; ціль системи щодо досягнення підприємством поставленої мети;

- зв'язок із потребами управління – ціль зміни відносин між системою внутрішнього контролю та системою управління підприємством; цілі функціонування системи контролю відносно потреб управління; ціль влаштування системи контролю відносно розвитку системи управління; ціль системи контролю щодо своєчасності орієнтації системи управління;

- зв'язок із потребами саморозвитку, самоорганізації системи – ціль закріплення досягнутого рівня та місця внутрішнього контролю в системі управління; ціль щодо узгодженості елементів системи контролю; ціль системи відносно дотримання суб'єктом контролю його функцій.

Безумовно, функціонування і розвиток системи за одними лише загальносистемними цільовими установками не в змозі забезпечити усіх потреб системи управління підприємством. Тому поряд із загальними цілями необхідні локальні функціональні цілі, що поширюються на окремі сфери,

види, форми соціальної і економічної діяльності. Саме такі реальні цілі розвитку системи внутрішнього контролю підпорядковані загальним цілям управління, входять до їх складу та відповідають запитам економічного суб'єкта.

Незалежно від цілей систем, на досягнення яких направлені цілі контролю, останній, безпосередньо має власну універсальну двоєдину цільову задачу. По-перше, це – підвищення рівня організованості функціонування, в ідеалі – оптимального стану системи контролю; по-друге – забезпечення достатньою якісною інформацією ефективних траєкторій розвитку системи управління підприємством. Цільова задача системи контролю має певні обмеження як у формулюванні поняття, так і в її реалізації. Вони обумовлені існуванням поняття “оптимальне управління”. Його тлумачать як таке, що забезпечує перехід системи управління із вихідного стану в бажаний за мінімально можливий відрізок часу, з найменшими витратами і, водночас, із додержанням певних для суспільства і часу обмежень. Йдеться мова про додержання законів і загально прийнятих морально-етичних норм.

Оптимальний рівень контролю підпорядкований та є частиною оптимального управління. Оптимальність контролю можна розуміти також як забезпечення досягнення найкращого в певному розумінні цього слова стану системи протягом заданого періоду часу та із заданим рівнем витрат. В ідеальному варіанті цілі контролю, так само як і цілі управління, єдині для усієї системи – як для суб'єктів, так і для об'єктів контролю. Це – ідеальне уявлення про цілі економічної системи, системи управління і цілі контролю.

Проте реально цілі суб'єкта контролю не співпадають із цілями об'єкта контролю і усієї системи контролю та системи управління в цілому. Більш того, в реальній життєдіяльності економічного суб'єкта, систем управління і систем контролю часто проявляються протиріччя цілеспрямованості всередині як суб'єктів, так і об'єктів. Причина цього досить банальна, проте об'єктивна: практично кожен суб'єкт і кожен об'єкт складається із різних



груп людей, різних колективів, різних регіонів, інтереси яких не співпадають, або зовсім протилежні. Вчені стверджують, що це – одна з головних причин недосконалості управління соціально-економічними об'єктами і процесами [174, с.32].

Поширення цих теоретичних тлумачень на систему контролю дуже важливе тому, що через розбіжність цілей суб'єктів і об'єктів економічної системи і системи управління вуалюються достеменні, істинні їх цілі. Управління, а разом з ним і контроль, втрачають цільову орієнтацію, що може призвести до дезорієнтації системи і її розпаду. У такому викладенні це – варіант деструктивного зовнішнього впливу на цілеспрямованість системи контролю. Однак можливий також підрив зсередини. Дії підлеглих робітників орієнтовані на цілі, які не відповідають цілям управління системою, також призводять до руйнівних наслідків. Таким чином, вирішальною умовою успішного функціонування системи контролю стає відсутність протиріч цілей економічної системи, системи управління і системи внутрішнього контролю, цілей суб'єктів і об'єктів контролю.

Зрозуміло, що досягнення повної відповідності практично неможливе. Повинен існувати певний рівень співвідношення цільових установок, перехід за межі яких недопустимий для усіх учасників функціонування системи контролю, управління та економічної системи у цілому.

Так, при розгляді локальних функціональних цілей для системи контролю доцільна, наприклад, ознака класифікації цілей, застосовувана в менеджменті, по відношенню до часу здійснення господарських операцій. Однак змістовне наповнення її не може бути тотожним управлінському, воно набуває значення, притаманного системі контролю. Передбачається, що кожен виробничий цикл від його планування і до закінчення повинен бути охоплений контролем. Останнє започатковує розгляд цілей контролю за зв'язком із часом. У такому сенсі можуть бути виділені цілі превентивного контролю, тобто контролю на стадії планування, прогнозування; цілі поточного контролю, тобто цілі контролю на стадії безпосереднього

здійснення фінансово-господарських операцій; цілі наступного контролю – мають направленість на перевірку вже здійснених операцій.

Класифікацію цілей можна продовжити за наступними ознаками: за суб'єктами цілестворення – цілі, задані зовні та сформульовані у системі внутрішнього контролю. Зовнішні цілі ставить перед системою внутрішнього контролю керівництво компанії, в них враховуються потреби управління. Внутрішні цілі орієнтовані на задоволення потреб ефективного функціонування системи контролю; за рівнями ієрархії – цілі контролю на нижчому рівні функціонування підприємства та управління, спрямовані на об'єктивну доцільність контролю. Це – операційні цілі; цілі середнього рівня – тактичні цілі. Спрямовані на функціональну доцільність контролю в системі управління підприємством. Вони можуть бути різноплановими у зв'язку контролю з часом, однак, орієнтованими на вирішення конкретних функціональних тактичних рішень; цілі вищого рівня – стратегічні цілі. Спрямовані на досягнення загальносистемних та головної цілей. Вони потребують часу для їх досягнення і у такому сенсі постають для системи внутрішнього контролю як стратегічні цілі; за зв'язком із сферами діяльності – цілі контролю інвестицій; цілі контролю фінансів; цілі контролю матеріально-технічного забезпечення; цілі контролю виробничої діяльності; цілі контролю фінансово-збутової діяльності; за зв'язком із методом контролю – цілі документального контролю; цілі фактичного контролю.

Класифікація досить проста за своєю семантикою і не потребує детальних пояснень; за зв'язком із організацією контролю – цілі планового контролю та цілі ситуаційного контролю. Перші – інституціональні цілі, до яких відносяться практично усі цільові орієнтири системи внутрішнього економічного контролю і які знаходяться у тісному взаємозв'язку з цілями усіх інших класифікаційних ознак; цілі ситуаційного контролю – цілі, які формулюються суб'єктами контролю спонтанно у разі виникнення незапланованих (ситуаційних) контрольних перевірок. Це – оперативні цілі; за зв'язком із суб'єктами контролю – цілі контролю з боку власників; цілі

адміністративного контролю; цілі контролю з боку управлінських структур низових підрозділів; за здатністю до декомпозиції цілей – головна ціль; основні загальносистемні цілі; основні функціональні цілі.

Модель ситуаційного впливу на формування цілей зображена схематично на рис. 5.2.3.1.

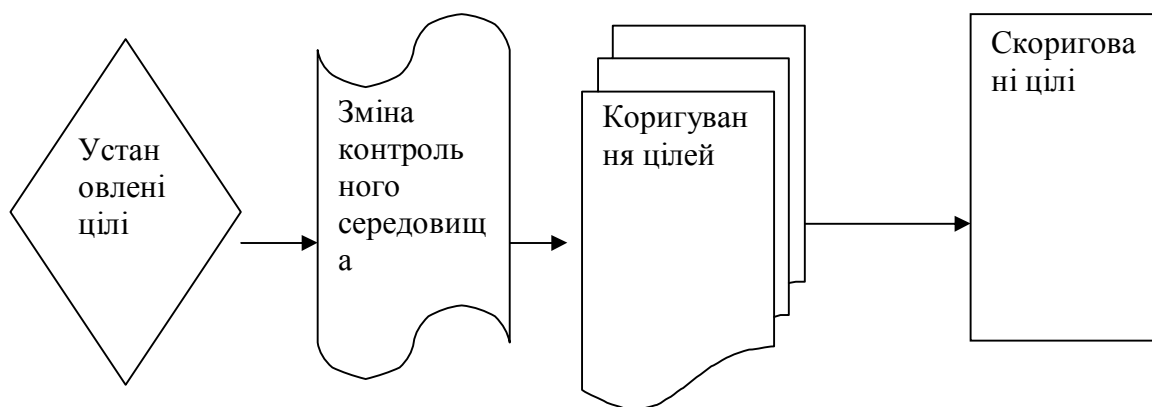


Рис. 5.2.3.1. Модель ситуаційного впливу на формування цілей

Взірцем цільового контролю можна вважати контроль на основі так званого “дерева цілей”, тобто зв’язаного графа, який не має замкнутого циклу. Термін “дерево цілей” тлумачать, як графічне зображення зв’язку між цілями та засобами їх досягнення, побудоване за принципом дедуктивної логіки та із застосуванням деяких евристичних процедур [115, с.35].

Побудова відповідності між організаційною структурою системи внутрішнього контролю та структурою його цілей забезпечує їх доведення до безпосередніх виконавців. Дерево цілей дає змогу деталізувати їх до рівня побудови переліку конкретних задач контролю у розрізі його об’єктів.

Будуючи дерево цілей, використовують основні їх властивості – супідрядність цілей; можливість декомпозиції цілей; відповідну значимість цілей.

Супідрядність цілей обумовлюється ієрархічною побудовою економічного суб’єкта, системи управління ним та системи внутрішнього

контролю. Згідно з ієрархією стратегічні цілі визначаються вищим ешелоном управління для усієї системи внутрішнього контролю. Тактичні цілі є цілями, що формулюються менеджерами середньої ланки управління для здійснення контролю діяльності в окремих підприємствах компанії та виробничих підрозділах. Оперативні цілі розробляються на нижчому рівні управління безпосередньо для виконавців контрольних заходів.

Окрім того, пріоритетність цілей обумовлює супідрядність головної, загальносистемних та функціональних цілей.

Здатність до декомпозиції цілей полягає у тому, що кожна ціль відповідного рівня ділиться на підцілі нижчого рівня. Так, головна ціль організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю розкривається в цілях контролю об'єктів; останні реалізуються цілями контролю в місцях виникнення відповідальності.

Значимість цілей полягає у тому, що цілі одного і того ж рівня мають різне значення для досягнення цілі більш високого рівня. Це дозволяє ранжувати цілі за їх значимістю як: цілі контролю системи об'єктів; цілі контролю підсистем різних рівнів; цілі контролю окремих об'єктів.

В даній роботі приділено значну увагу розгляду підходів до формулювання головної цілі внутрішнього контролю. Наразі ж доцільно зауважити, що побудова дерева цілей розпочинається із розробки головної цілі системи. Конкретизовані функціональні цілі виступають також як задачі контролю. Цілі нижчого рівня слід розглядати як засоби досягнення цілей більш високого рівня.

В дереві цілей мету вищого рівня можна уявити як самостійну систему стосовно якої цілі вищого рівня виступають як підцілі або її елементи (рис. 5.2.3.2).

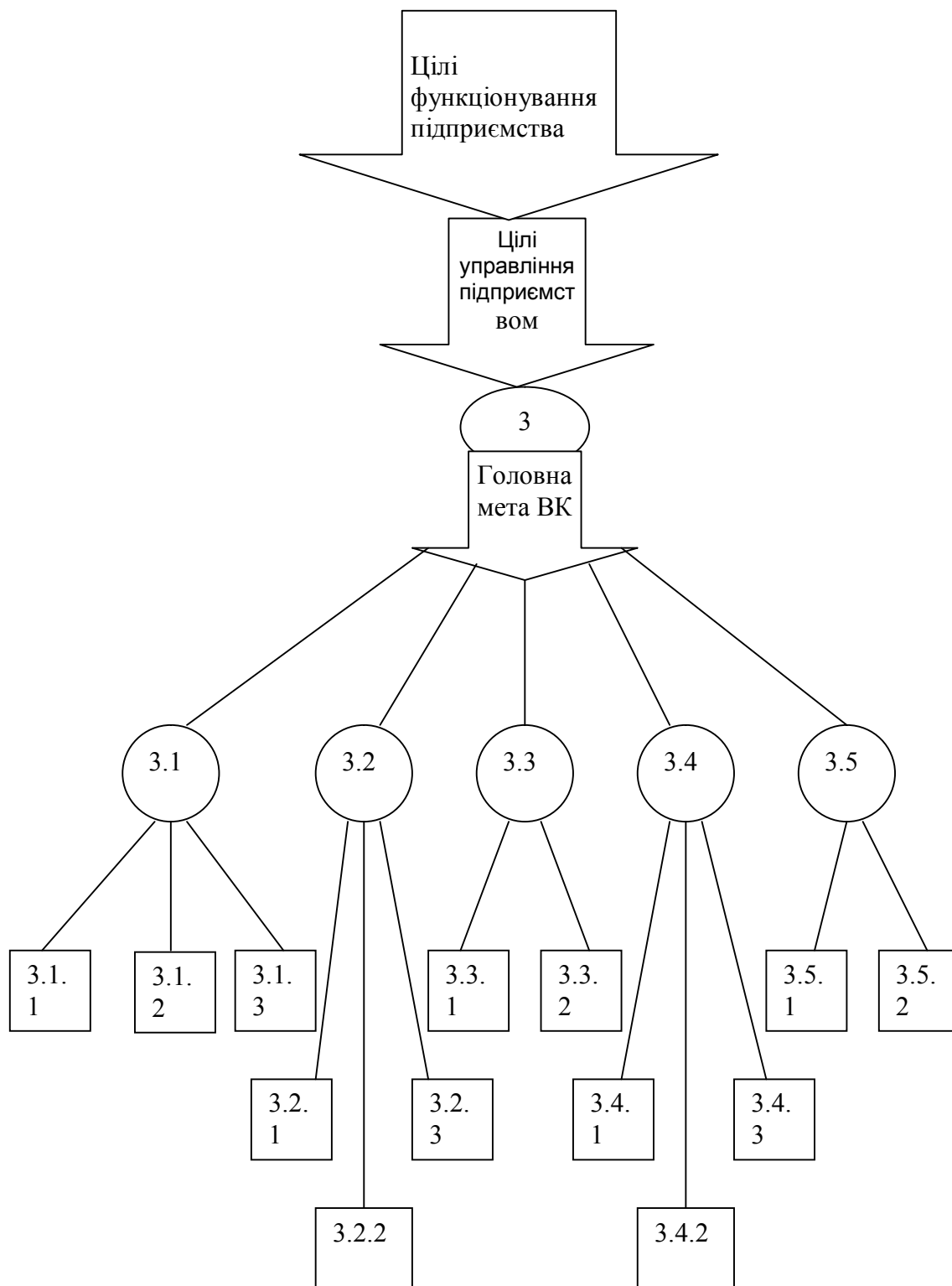


Рис. 5.2.3.2. Дерево цілей у системі внутрішнього економічного контролю

На цьому етапі розробки дерева цілей найбільш важливим є встановлення оптимального складу підцілей.

Так, якщо сутністю головної цілі внутрішнього контролю обрати сприяння удосконаленню системи внутрішнього економічного контролю, то на другому рівні дерева цілей доречним буде наступний перелік:

- удосконалення методів організації внутрішнього економічного контролю (3.1);
- структурне удосконалення системи внутрішнього економічного контролю (3.2);
- удосконалення процесу дослідження підконтрольних об'єктів (3.3);
- удосконалення методів реалізації результатів контролю (3.4);
- підвищення кваліфікації контрольних кадрів (3.5);
- використання комп'ютерної техніки в процесі контролю та прийнятті рішень за його результатами (3.6).

Цілі наступного – другого рівня можуть розгалужуватись у цілі третього та чергового рівня. Ознакою завершення побудови дерева цілей є формулювання таких цілей, які не розділяються далі та дають кінцевий результат, визначений головною метою.

Заслуговує на увагу використання експертних методів для оцінки значимості цілей. Найбільш близьким до нашого дослідження є метод ранжування цілей за їх значимістю на другому та наступних рівнях. Ранжування супроводжується присвоєнням порядкового номеру кожній цілі у відповідності з її відносною значимістю для досягнення цілі більш високого рівня. Після цього встановлюється коефіцієнт значимості кожної цілі в долях одиниці чи у відсотках по відношенню до цілі більш високого рівня та по відношенню до головної цілі. Сума коефіцієнтів значимості цілей кожного рівня повинна дорівнювати одиниці. Визначення коефіцієнтів значимості супроводжується постановкою таких питань: наскільки буде досягнута головна мета (ціль 3) у разі досягнення цілі 3.1.

Для визначення коефіцієнтів значимості по відношенню до головної цілі необхідно послідовно перемножити коефіцієнти значимості даної цілі на коефіцієнти значимості усього ряду цілей більш високого рівня. В наведеному прикладі коефіцієнт значимості цілі 3.1.1 по відношенню до головної цілі дорівнює добутку ваги цілі вищого рівня (3.1) та її ваги на даному рівні, тобто:

$$G_{3.1.1} = g_{3.1} \times g_{3.1.1} = 0,5 \times 0,4 = 0,2$$

де 0,5 – приклад значимості коефіцієнта 3.1; 0,4 – відповідно 3.1.1.

Це означає, що досягненням цілі 3.1.1 буде забезпечено досягнення головної цілі на 20%.

Зважування цілей дає орієнтири щодо розподілу ресурсів та зусиль, необхідних для організації і здійснення контролю залежно від ступеню важливості цілі.

Метод побудови дерева цілей застосовується для розробки цільових програм контролю та вирішення проблем, що мають ієрархічну структуру та знаходяться в межах досяжності функції контролю.

При вирішенні проблем, які виникають в системі контролю, можна будувати дерево проблем. На зразок управлінського підходу [115, с.39] можна розглядати дерево проблем як зв'язаний неорієнтований граф, що не має замкнутих ланцюгів. На першому рівні дерева проблем формулюються основні проблемні питання типу: в чому полягає проблема та що потрібно знати для її вирішення; що потрібно зробити для її вирішення; що потрібно організувати для вирішення проблеми? На другому та третьому рівнях дерева проблем даються відповіді на поставлені запитання.

Дерево проблем може мати кілька рівнів у відповідності до компетентності з даної проблеми організаторів та виконавців – працівників управління. Закінчуватись дерево цілей може визначенням елементарних дій, направлених на вирішення проблеми. Однак у будь-якому разі визначення цільових орієнтирів повинне проводитись відповідно до законів і принципів

формування і функціонування цілісної системи внутрішнього економічного контролю.

### **5.3. Закони та принципи формування і функціонування системи внутрішнього економічного контролю**

#### **5.4.**

У відомих нам працях учених-економістів контроль взагалі не пов'язується з проявом законів організації систем. Лише опосередковано, для визначення сутності економічного контролю згадується один із законів розвитку демократичного суспільства – закон розширеного відтворення суспільно необхідного продукту [20, с.8].

**5.3.1. Генезис принципів.** На відміну від огляду застосування законів, принципи контролю не лише розглядаються вченими, але й мають у нашому суспільстві свою “революційну” історію. Як вказують автори [96, с.72] загальні принципи контролю розроблені В.І.Леніним. Вони включають в себе: масовість, обов'язкову і широку участь в ньому трудящих, універсальність, поширення позитивного досвіду, діловитість і ефективність, законність і доцільність, самостійність і незалежність, широку гласність.

Сформульовані таким чином принципи широко розглядались в спеціальній літературі з контролю без суттєвих розбіжностей в точках зору різних авторів. Вважається, що перше найбільш повне їх узагальнення було зроблене в монографії В.Ф.Журко і В.Б.Ястребова [Там же, с.73]. Вони виділили дві групи принципів – загальні і специфічні. До першої групи увійшли партійність, соціалістична законність, плановість, демократичний централізм, національна рівноправність, гласність, масовість. У другу – загальність, універсальність, повсюдність.

Включені в першу групу принципи рекомендувалось розглядати стосовно будь-яких систем – суспільства, галузі народного господарства, підприємства і т.ін. Вони повинні були використовуватись в організації



контролю діяльності підприємств. Щодо принципів другої групи, то вони ніяк не розкривають головних сторін поведінки функції контролю в загальному процесі управління економікою [Там же, с.73]. Останнє ми підтримуємо. Однак не можна погодитись з рекомендацією авторів щодо розповсюдження принципів першої групи через те, що окремі з них втратили свій сенс, як от: партійність, соціалістична законність; інші взагалі не мають відношення до контролю – національна рівноправність; плановість – важлива категорія. Проте її слід віднести до вимог функціонування системи контролю.

Взагалі в працях вчених-економістів епохи адміністративно-командного управління і в спеціальній літературі з контролю розглядалися принципи, окремі цільові установки концептуального характеру яких актуальні і в наші дні: обов'язковість, об'єктивність, розвиток позитивного досвіду, діловитість і ефективність, законність, доцільність, самостійність, правильний підбір і розстановка кадрів, ефективність, єдність політичного і господарського керівництва і т.ін. [18; 26103].

В сучасній літературі вказуються дещо інші принципи, підґрунтям для розробки яких є системний підхід. Однак це – принципи менеджменту [48.; 126; 168; 172; 229; 235]. Як правило, виділяється велика кількість різних за змістом принципів, які не можуть бути концептуальними установками для організації та розвитку системи управління і його функцій: пріоритет споживача, висока якість, доступні ціни, опора на загальнолюдські цінності, високі стандарти діяльності, орієнтація на перспективу розвитку, орієнтація на кінцеві результати діяльності, прагнення до нововведень; принцип орієнтації на довгострокові цілі розвитку, демократизації керування; і т.ін. [235, с.113-120]. Вони є скоріше задачами, вимогами, локальними установками для різних сфер діяльності.

Таким чином, категорії «закони організації системи внутрішнього контролю», «принципи внутрішнього контролю» ще не знайшли наукового обґрунтування; принципи, що зустрічаються у спеціальній економічній

літературі, є принципами інших дисциплін і наук, хоча розглядають їх відносно контролю. Окрім того, під терміном «принцип контролю» часто розуміють задачі контролю, вимоги щодо нього, складові частини методу, способи здійснення контролю і т.ін.

**5.3.2. Проблема визначення основоположних принципів та шляхи її вирішення.** Проблема полягає у відсутності методологічних основ системи внутрішнього економічного контролю. Зокрема – у відсутності чітких законів і принципів її організації та функціонування. Необхідно розглянути закони і розробити такі принципи внутрішнього контролю, які націлювали б його на удосконалення загального процесу управління корпорацією. Для цього потрібно звернутись до детального розгляду існуючих в літературі підходів, осмислити їх і оцінити з точки зору влаштування і розвитку внутрішнього економічного корпоративного контролю як системи. Необхідність теоретичної розробки і наукового обґрунтування проблеми не підлягає сумніву. Важливість її вирішення підтверджується виділенням принципів в ранг особливої, значущої категорії на законодавчому рівні [152, с.9-10].

У деяких літературних джерелах [127, с.75-76] знаходимо рекомендації щодо застосування принципів управління, розроблених ще Максом Вебером (1864-1920): чіткий розподіл праці, що приводить до появи висококваліфікованих спеціалістів; ієрархічність рівнів управління, коли кожен нижчий рівень контролюється вищим і підкоряється йому; наявність взаємопов'язаної системи загальних формальних правил і стандартів, яка б забезпечувала координованість різних задач і однорідність виконання співробітниками своїх обов'язків; формальна знеособленість офіційних осіб при виконанні ними своїх обов'язків; здійснення найму на роботу у суворій відповідності з технічними кваліфікаційними вимогами; захищеність службовців від безпідставних звільнень.

Беззаперечно, на той час, коли жив і творив Макс Вебер, розроблені ним принципи були вельми значущими. Для сьогодення вони втратили свою

актуальність, перестали бути принципами управління. Вони апіорі присутні в управлінні як вимоги щодо організації його системи (ієрархічність); технології управління (розподіл праці, система правил і стандартів); вимоги щодо роботи з кадрами (наймання на роботу згідно з кваліфікаційними вимогами; захищеність службовців).

Загалом сучасні управлінці будують свої розробки на основі принципів, що їх запропонував французький підприємець А.Файоль: розподіл праці; поєднання влади з відповідальністю; дисципліна, яка передбачує безумовну підлеглість загальним цілям і завданням; підлеглість нижчих ешелонів верхнім; взаємна відповідальність; порядок; підтримання справедливості в розподілі роботи та її результатів; ініціатива; колективний дух організації та ін. Автори подають їх без особливих змін і у такій же великій кількості [127, с.75; 158, с. 64-66]. Дисципліна, порядок, ініціатива, колективний дух – не є принципами організації і функціонування системи управління. Скоріш за все це – заклики до дисциплінованості, колективізму, тобто своєрідні норми етики поведінки у колективі.

Зустрічаються роботи, в яких вчені виділяють дві групи принципів: загальні та специфічні [96, с.73] або загальні та спеціальні [160, с.87-92; 76, с.27-29]. До них, як правило, відносять принципи демократичного централізму, єдності демократизму ідоцільного економічного централізму, досягнення високої економічної ефективності будь-якої діяльності, стимулювання, правильності добору і розстановки кадрів, науковості та інші, перелік яких у різних авторів суттєво не відрізнявся. В певному розумінні автори посилалися один на одного та підтримували точку зору попередника [96, с.73].

Спеціальними принципами деякі автори вважають розробку чітких цілей, обґрунтування стратегії підприємства, надання свободи пошуку в її межах, врахування реальності ринку, загальнолюдські цінності, опора на об'єктивні економічні закони, моральність і економічність діяльності та ще з півтора десятка різних за змістом принципів [76, с.27-29].

Однак усі вони практично розкривають зміст різних управлінських функцій, характеризують технологічну сторону процесу управління. Орієнтація на перспективу, стратегічна направленість та розробка цілей, врахування реальності ринку, - усі ці питання не мають відношення до принципів. Вони розкривають сутність процесу розробки цілей підприємства і безпосередньо пов'язані з функціями прогнозування, організації, планування.

Проявляється відсутність обмежень для розробки принципів і чіткого розмежування понять: закони, принципи, властивості, задачі. Так, навряд чи можна розглядати в значенні принципів такі установки, як врахування реальностей ринку, опора на об'єктивні економічні закони, орієнтованість на загально людські цінності. Видається доцільним поділяти точку зору, що для підприємства вони не мають конкретного сенсу і в наведеній редакції звучать як заклики добре працювати [Шурупов, с. ].

Посилання авторів [76; 235] на об'єктивні економічні закони взагалі недоречно через намагання втручатись в рівень макроекономіки. Він не являється сферою наукових розробок для функцій управління окремого підприємства.

Подібні принципи виділяють і сучасні автори навчальної літератури з менеджменту. В.Р.Веснін вказує, що система контролю повинна мати чітку стратегічну націленість, яку задають основні пріоритети розвитку організації [48, с.372-373]. При цьому усі інші господарські операції, процеси, події він відносить до другорядних сфер діяльності підприємства і підкреслює, що їх взагалі не завжди слід перевіряти. У даному разі з автором не можна погодитись через неправильне визначення принципу “стратегічна націленість контролю” – контроль не може бути стратегічним, це – прерогатива функції прогнозування. Окрім того, викликає подив заява про другорядність усієї, без винятку, господарської діяльності. Постає питання: коли задана організацією стратегія починає виконуватись, то вона не повинна нікого цікавити, бо стає дійсністю і переходить до другорядної сфери? Тоді наступне питання: якщо

не контролюється хід виконання тієї ж стратегії, то чи здійсниться вона коли-небудь?

Такими питаннями автор не задається і, певна річ відповіді на них немає. Проте є ремарка щодо роз'яснення принципу “стратегічна націленість”, в якій зазначено, що контроль здійснюється, передусім, не заради виявлення проблем, як таких, наскільки б цікавими вони самі по собі не були, а задля їх успішного вирішення і досягнення конкретних результатів. Тому непотрібну для покращення діяльності організації інформацію збирати не слід. В той же час, щоб сформулювати адекватне рішення, необхідно точно знати ступінь відхилення основних параметрів від запланованих показників, його причини і можливі наслідки [48, с.372]. Знову ж таки просліджується протиріччя. З одного боку, стверджується про необхідність моніторингу відхилень, причин і наслідків, а з другого боку – про недоцільність добору інформації про так звані другорядні сфери діяльності. Усі ці роз'яснення існують самі по собі. Вони не розтлумачують принцип “стратегічна націленість контролю” і не можуть цього зробити через відсутність реальної теоретичної і практичної бази для стратегічного контролю. Іншими словами: стратегічного контролю, як такого, не може бути.

Відносно стратегії контроль проявляється наступним чином: превентивний контроль, у ході якого перевіряють правильність визначення стратегії в цілому та окремих її позицій; поточний – перевіряється правильність виконання окремих операцій, процесів, передбачених стратегією; наступний – перевіряється своєчасність, повнота, законність, доцільність виконання стадій, етапів, процесів, операцій стратегії. Тому, у разі визначення принципу стратегічної націленості контролю, приписується непридатна йому функція прогнозування.

Окрім стратегічної націленості, у роботі [48, с.372-373] відмічається, що контроль повинен бути всеохоплюючим, гнучким, здатним пристосовуватись до змін, своєчасним, економічним, індивідуалізованим,

орієнтованим на людину і т.ін. Це не що інше, як *вимоги* щодо системи внутрішнього контролю. В.Ньюмен називає їх рекомендаціями для менеджерів, які намагаються уникнути негативного впливу контролю на співробітників [149, с.389-390], а Г.В.Осовська – характеристиками ефективного контролю [158, с.203]. Без них контроль дійсно не буде дієвим та ефективним. Таким чином, зазначені положення мають відношення до контролю як вимоги, характеристики, рекомендації, але не як принципи.

Зустрічаються і дещо інші принципи: сполучення наукового підходу з елементами мистецтва, цілеспрямованість, послідовність, безперервність, ефективний зворотній зв'язок [158, с.64-66]. Принцип наукового підходу до організації системи внутрішнього контролю на основі наукового системного підходу звучить приблизно так, як “масло масляне”. У самому системному підході до владнання внутрішнього контролю вже закладено достатньо науки. Авторське бачення вирізняється хіба що сполученням наукового підходу з творчістю. Але творчість у контролі – категорія не беззаперечна, принаймні має серйозні обмеження і стосується вимог до технології процесу.

На основі системного підходу категорія “цілеспрямованість” також не може розглядатись як принцип через те, що вона є природною властивістю будь-якої організованої для досягнення визначених цілей системи.

Послідовність і безперервність об'єктивно зв'язані з існуванням підприємства, з його стабільною діяльністю та циклічністю процесу управління. Контроль є функцією управління. Послідовність і безперервність притаманні йому як технологічні характеристики, обов'язкові вимоги, а не як принципи організації системи контролю.

Стосовно ефективності зворотного зв'язку потрібні більш детальні пояснення. Річ у тім, що, по-перше, видається некоректним розгляд лише зворотного зв'язку. Виходить, що прямий зв'язок не є важливим. Наше заперечення засноване на одному з найважливіших принципів системного підходу, за яким необхідно розглядати проблему як єдине ціле, єдину систему і виявляти усі наслідки і взаємозв'язки. Зворотній зв'язок є

комунікаційним каналом від користувача системи (вихід) до постачальника системи (вхід). При зміні вимог користувачів на виході змінюються параметри функціонування усієї системи, а значить змінюється вхід. Іншими словами, між якістю інформації на виході і на вході існує прямий зв'язок, який характеризує впорядкованість інформаційних каналів. Ефективність зворотного зв'язку залежить від якості інформації як на виході системи, так і на вході. Вона визначається раціональним поєднанням централізованої і децентралізованої форм управління підприємством. Окрім того, категорії: зворотній зв'язок, вихід, вхід є складовими елементами принципу “чорний ящик” системного підходу [214, с.28].

Більш-менш наближеним до нашої точки зору є розуміння авторами як головного принципу оптимальне співвідношення між централізацією і децентралізацією управління [96, с.103; 47, с.36; 235, с.129]. Він дійсно започатковує практично усі послідовні рішення, які мають ключове значення: вибір типу організаційної структури; підхід до функціонального складу управління; делегування повноважень і відповідальності; побудову системи інформації з її інформаційними потоками, відповідними комунікаційними каналами прямого і зворотного зв'язку; і т.ін. Однак неприйнятним є твердження стосовно виділення єдиноначальності і колегіальності як основи для принципу оптимального співвідношення централізації і децентралізації управління [47, с.36; 235, с.36]. По-перше, не слід їх розривати: в практиці управління єдиноначальність і колегіальність доповнюють одне одного. По-друге, вони взагалі не зв'язані із співвідношенням централізації і децентралізації управління. Вагомі приклади-роз'яснення з цього приводу наводяться в роботі [238, с. 111], де розглядаються дві ситуації:

- централізація і інтеграція єдиноначальності і колегіальності. За стан справ повну відповідальність несе керівник підприємства – просліджується єдиноначальність. Усі функції управління зосереджені у відповідних підрозділах – централізація. Рішення розробляються і приймаються за участю

керівників структурних підрозділів підприємства при повній відповідальності його директора – колегіальність. Висновок із прикладу: в процесі управління інтегруються єдиноначальність і колегіальність; залежність між ними та співвідношенням централізації і децентралізації управління не прослідковується;

- єдиноначальність і інтеграція централізованої та децентралізованої форм управління. Застосовується авторитарний стиль керівництва, коли директор одноособово розробляє і доводить до підрозділів підприємства їх цілі, приймає усі управлінські рішення – єдиноначальність. Функції управління зосереджені безпосередньо в виробничих підрозділах, а відповідні функціональні служби управління узагальнюють інформацію, яка надходить із виробничих підрозділів, контролюють і координують їх роботу – сполучення централізації і децентралізації. Висновок із прикладу: при авторитарному підході до управління в його процесі інтегруються централізація і децентралізація; залежність між ними та єдиноначальністю і колегіальністю не прослідковується.

Стосовно єдиноначальності і колегіальності існують різні точки зору. Так, безпідставним, на наш погляд, являється виділення окремо лише принципу “єдиноначальність”; серед низки інших принципів управління про колегіальність не згадується [127, с.75]. Виділяються загальним переліком єдиноначальність, оптимальний розподіл обов’язків, оптимальне число рівнів, інформаційна забезпеченість керівника, наявність контролю, єдність первинної інформації, оптимальність інформаційного навантаження, заінтересованість виконавця в результатах. Окремі з них, з певним ступенем обґрунтування, можна включити до принципів внутрішнього контролю, як от: розподіл обов’язків. Останні, тією чи іншою мірою, є вимогами щодо управління у його статиці (єдиноначальність, оптимальне число рівнів, наявність контролю, заінтересованість виконавця в результатах) та динаміці (інформаційна забезпеченість керівника, єдність первинної інформації, оптимальність інформаційного навантаження).



Дещо незвичним явилось виділення груп структурно-функціональних принципів управління і принципів управління виробництвом [47, с.36]. Серед першої групи заслуговують на увагу принципи, зв'язані з внутрішньовиробничим управлінням та сполученням централізації і децентралізації. Інші принципи цієї групи – планомірність, орієнтація на довгострокові цілі розвитку і т.п., - повторюють вже розглянуті вище вимоги до управління і не являються принципами за своєю природою. Окрім того, не є оправданим, на наш погляд, об'єднання різнопланових положень в одну групу. Значна кількість “розмиває” їх значимість; вони не відіграють ролі принципів в їх власному тлумаченні, а стають добором задач. Доцільно було б розглянути окремо структурні і функціональні принципи, виділивши по декілька основних правил організаційно-структурного характеру і безпосередньо функціонального.

Виділення принципів управління виробництвом не обгрунтоване авторами [47, с.36]; воно, на наш погляд, зайве і є продовженням переліку задач та вимог структурно-функціональної групи.

До недавнього часу в науці були наявні наступні прояви: досліджуючи окремі функції управління на основі системного підходу, вчені лише окреслювали проблему відсутності науково обгрунтованих принципів [126, с.263; 48, с.372] або зовсім уникали її [229]. Однак вітчизняні вчені-економісти приділяють все більше уваги розвиткові методологічних основ. Так, наприклад, при розробці системи обліку наводиться перелік принципів організації систем, які управляються людиною:

- перший принцип – природність управління;
- другий принцип – здійснення декомпозиції системи;
- третій принцип – проблема отримання інформації про стан системи;
- четвертий принцип – ієрархічність рівнів управління;
- п'ятий принцип – побудова управлінських зв'язків системи [168 с.22].

Автори не підкреслюють чи слід сприймати вказані твердження за принципи організації системи обліку. Їх розміщення в навчальному посібнику видається нам доцільним з точки зору ознайомлення студентів з існуванням принципів взагалі як частини змістовного наповнення теорії організації систем. Однак наявні суттєві концептуальні непорозуміння, які унеможливають їхнє визнання як принципів означеної системи. Так, виділений авторами [Там же, с.22] перший принцип організації систем враховує природність управління. При визначенні мети і створенні адекватної їй системи потрібно максимально враховувати некерованість розвитку системи з середовища з метою зменшення міри управління, що знижує потребу в ресурсах для досягнення мети. Система повинна розвиватися природнім шляхом, що означає забезпечення свободи системи. Усе це має сенс, але не для розвитку систем обліку. Облік – функція управління, вона керована за своєю природою із самих її витоків. Таким чином, природність управління не може бути принципом організації системи обліку, а по аналогії – і організації інших підсистем управління, що є його функціями.

Другий принцип [Там же, с.22] також потребує роз'яснень. Указується, що верхнім рівнем управління контролюються параметри стану, які відносяться до довгоперіодичних процесів; нижчими рівнями контролюються параметри короткоперіодичних процесів. Методом здійснення такої декомпозиції автори пропонують вважати встановлення переліку усіх локальних задач системи, аналіз рівня їх свободи і розподілу за рівнями управління. При цьому чим частіше частота зміни параметрів системи, тим нижче відповідний цьому процесу рівень ієрархії управління. Тлумачення принципу, на нашу думку, не відповідає його назві. Замість декомпозиції системи розглядаються рівні управління, процеси та їх параметри, задачі. Це по-перше. По-друге: означений принцип співпадає з визначенням четвертого принципу. По-третє: Дане викладення не є

принципом. Це – механізм декомпозиції параметрів системи за рівнями управління.

Стосовно третього принципу видається доцільним відмітити, що “проблема отримання інформації про стан системи” взагалі не підпадає під поняття “принцип”. Дійсно: інформацію про стан системи отримують спостереженням, збором даних про стан системи, тестуванням системи; при оцінці слід відділяти корисну інформацію від дезінформації, неперевічених даних; особливу увагу слід звертати на довгоперіодичні процеси, які свідчать про тенденцію розвитку подій, що вимагають втручання в систему з метою коригування траєкторії розвитку підприємства. Наведене вище має сенс як шляхи вирішення саме *проблеми*, а не тлумачення принципу.

Далі автори справедливо зазначають, що: функціонування системи вимагає високої кваліфікації осіб, які здійснюють міжсистемні та міжособові зв'язки та зв'язки із зовнішнім середовищем; вихідна інформація повинна максимально точно відображати стан системи чи підсистеми, окремих елементів, що визначається компетенцією персоналу; на вищій рівень управління потрібно передавати інформацію у ручному для використання вигляді (особливо це стосується прогнозової інформації); вирішення проблем інформаційного забезпечення пов'язано з труднощами методичного (яку інформацію та в якому обсязі збирати), алгоритмічного (як обробити дані), технічного характеру (як реалізувати інформацію); для верхніх рівнів управління важливою є стратегічна інформація, яку не слід перевантажувати дрібними деталями, бо це може заважати баченню загальної картини того, що відбувається на підприємстві. Усі викладені вище вимоги до інформації подаються як тлумачення принципу “ієрархічність рівнів управління”. Це – той випадок, коли після означення принципу продовжується пошук шляхів вирішення проблеми отримання інформації. Власне, визначати ієрархічність як принцип немає потреби через те, що вона є властивістю системи.

Щодо п'ятого принципу, то він взагалі не стосується організації систем. Так, в роботі [Там же, с.23] він має визначення: побудова

управлінських зв'язків системи. Далі робиться тлумачення про те, що удосконалення існуючих систем може бути успішним при трансформації системи управління. Зміна зв'язків впливає у більшій мірі на якість управління, ніж алгоритми обробки даних чи параметри перетворення інформації. Наведена інформація дійсно важлива для реінжинірингу управлінських систем але не є принципом побудови системи обліку.

У підсумку виходить, що жодне із наведених п'яти положень [168] не може бути застосоване як принцип при організації системи обліку. Порухнені межі доцільного і утворилась певна множина принципів, котрі ними в дійсності не являються, а представляють собою сукупність локальних вимог, задач, шляхів вирішення проблеми.

**5.3.3. Доцільні обмеження.** Щоб уникнути подібних непорозумінь, розробимо низку обмежень, що відіграватимуть роль компаса у русі за принципами системи внутрішнього економічного контролю.

По-перше: принципами повинні бути загальні правила, які окреслюють умови організації системи.

По-друге: концептуальним підґрунтям розробки і трактовки принципів повинна бути єдина методологічна основа - системність.

По-третє: при розробці принципів необхідно використовувати форми прояву законів, які реалізуються через принципи. Тобто: в призму принципів слід переводити не щось інше, а лише загальні закони організації системи.

По-четверте: дотримуватись межі доцільності при деталізації принципів через існування ризику ототожнення і підміни одне одним понять “принципи”, “задачі”, “вимоги”, “шляхи удосконалення систем”, “методи вирішення проблем”, “напрямки розвитку системи” і т.ін.

Чіджі П.К. [354, с.266] пропонує фундаментальні принципи, на яких повинен, на його думку, започатковуватись внутрішній контроль:

- розподіл обов'язків. Сутність цього принципу полягає у тому, що той, хто дозволяє операцію не повинен бути також відповідальним за активи, які приймають у ній участь, і за реєстрацію операції;

- дозвіл і схвалення. Ці процедури повинні забезпечити схвалення усіх операцій відповідними офіційними особами в межах тих об'ємів засобів, на які кожна із офіційних осіб має повноваження. Сутність принципу полягає у тому, що робота кожної особи настільки, наскільки це можливо, перевіряється іншою особою без будь-якого дублювання;

- фізичний контроль. Це контроль доступу до активів і документів. Такі системи контролю можуть видатись складними. Для того, щоб управляти ними, керівництво повинно скласти план їхньої організації. Цей план повинен містити чіткі схеми, а там, де потрібно – довідники з методами роботи і обов'язками різних офіційних осіб. План повинен допомогти виключити всілякі невизначеності, що можуть привести до різночитання. Без такої ясності результатом контролю може бути або відсутність контролю, або марне дублювання. Окрім того, закріпивши відповідальність за індивідуальними особами, план організації допомагає виявити шляхи делегування повноважень зверху донизу через усі рівні бізнесу і відповідні шляхи зворотного руху інформації.

Безперечно, усі три положення дуже важливі та мають місце при розгляді внутрішнього контролю з точки зору організації загалом фірмового управління та його функцій. Так, перші два відносяться до функції організації, а не до контролю. Причому, друге положення поглинається першим, тобто: розподіл обов'язків передбачує відсутність дублювання в роботі різних працівників у межах їх повноважень.

Третім фундаментальним принципом внутрішнього контролю П.К.Чіджі визначає фізичний контроль [Там же, с. 266]. Однак уже сам термін «фізичний контроль» не є принципом. Хоча його тлумачення стосується контролю, проте в ньому нема чітких правил устаткування системи контролю. Надання доступу до активів і документів – це лише одна з

вимог щодо обов'язків осіб, діяльність яких перевіряється, а також передумова наявності контролю взагалі. Якщо немає доступу до активів і документів, то не може бути ніякого контролю, а значить, не потрібні його принципи. Обов'язковою передумовою контролю є наявність інформації, яку можна отримати лише маючи доступ до неї. Тобто, фактично документи і активи виступають джерелами інформації для контролю. Таким чином, жодне із зазначених положень не є принципом контролю.

**5.3.4. Прийнятні закони існування системи.** Передусім видається доцільним виявити закони, за якими існує система внутрішнього економічного контролю. Вона, на нашу думку, підкоряється певним законам організації:

- закон необхідної різноманітності. Цей закон вимагає устаткування системи контролю, адекватної системі, якою управляють і надає можливість компенсувати негативні наслідки внутрішніх і зовнішніх. Він є основним через те, що в ньому інтегруються і інші закони, як от: закон самозбереження [Веснин, с.196]. Самозбереження забезпечується за рахунок сполучення двох протилежних організаційних витоків – стабільності і розвитку. Для системи внутрішнього контролю вони є невід'ємною частиною прояву закону необхідної різноманітності. Певна річ, різноманітність не слід розуміти у її буквальному сенсі. Достатньо організувати внутрішній контроль за умов:

по-перше, повинна підтримуватись оптимальність стабільності і розвитку. Перевищення розумної межі стабільності в будь-якій організованій системі призводить зрештою до застою і бюрократизації, що, власне, спостерігається в сучасних підприємствах. Навіть оновлюючи структуру управління, вони часто залишають застарілу постановку контролю;

по-друге, повинна забезпечуватись стійкість та гнучкість системи внутрішнього контролю. Відповідність між суб'єктом і об'єктом ніколи не буває повною, вона водночас і встановлюється і порушується. Попри це,

структура системи повинна бути в принципі подібна до структури об'єкта з тим, щоб чітко реагувати на зміни в об'єкті і налагоджуватись на його цілі.

Різноманітність елементів і зв'язків дозволить уникати потрясінь, які можуть привести до втрати стійкості, цілісності системи (наприклад, розтягнення системи внутрішнього контролю в окремі штучні концепції, як от: контролінг; управлінський контроль; тощо); дотримуватись розумної економії в витратах на організацію системи та проведення контрольних дій; утворити та дотримуватись структурної адекватності з корпорацією; використовувати новітні технології контролю, адаптувати та удосконалювати їх відповідно до галузі, масштабів, умов діяльності корпорації;

- закон емерджентності. Згідно з ним сукупний об'єкт має характеристики, не присутні кожному із його складових елементів, якщо їх розглядати окремо та ізольовано один від одного. Об'єднання цих елементів в єдину систему приводить до появи додаткового, синергетичного ефекту, який породжується не окремими частинами системи, а їх взаємозв'язаними сумісними діями [172, с.119]. За цим законом потенціал внутрішнього контролю як єдиного цілого, як організованої системи перевищує суму потенціалів окремих елементів внаслідок їхньої взаємної підтримки і доповнення. Таким чином, корпорація отримує суттєвий позитивний додатковий результат, синергетичного ефекту, від функціонування контролю як організованої системи, а не окремих його елементів;

- закон концентрації. В літературі з управління він зустрічається як закон концентрації функцій управління [202, с.55] або як закон інтеграції управління [47, с.35]. Його проявом є диференціація і інтеграція, децентралізація і централізація, що дає можливість отримувати певні позитивні здобутки як з одних, так і з інших (протилежних) процесів. Це дозволяє збільшити загальні можливості системи контролю. Наприклад, внутрішній контроль буде набагато ефективнішим у разі оптимального поєднання його децентралізації в місця виникнення відповідальності і

централізації керівництва системою. Відповідно до закону контроль, як функція управління, повинен бути зосереджений у виробничих підрозділах (цехах, відділеннях, дочірніх підприємствах корпорації) і центрах управління економічними процесами в них (управліннях, відділах, службах дочірніх підприємств і корпорації у цілому);

- закон інформованості. Закон знайшов відбиток у літературі з менеджменту [48, с.196]. Однак автори, попри важливість самого закону, наводять невірне його тлумачення. Стверджується, що в організованій системі не може бути більше порядку, аніж наявної інформації про реальне становище підконтрольних об'єктів. Останнє видається вельми спірним. Якось Еріх Кестнер сказав: “Помилки мають свою ціну, але не завжди і не усюди. Не всякий, хто їде в Індію, відкриє Америку” [79, с.11]. Може бути надміру інформації, але це не є гарантом порядку. Збір великої кількості інформації пов'язаний з надмірними витратами, з надмірним наглядом і втручанням у справи виконавців, з напруженістю в колективі підприємства. Усе це може спричинити хаос замість встановлення порядку. Подібний “ефект кобри” описує Х.Зіберт в однойменній роботі: під час англійського колоніалізму в Індії розвелось багато кобр. Щоб справитись з їх нашествиям, встановили премію за кожну доставлену голову кобри. Передбачувалось, що індуси будуть ловити кобр, а вони стали їх вирощувати, щоб отримати більше премії [79, с.11]. Тотожний ефект неминучий у разі прояву запропонованого В.Р.Весніним тлумачення закону інформованості – працівники будуть намагатись зібрати якомога більше, часто зайвої, не завжди обгрунтованої інформації.

Закон інформованості завершує низку законів, на нашу думку, необхідних для створення дієвої системи внутрішнього контролю. Його слід тлумачити як необхідність володіння достатньою кількістю об'єктивної та обгрунтованої інформації. Ступінь цілеспрямованості системи внутрішнього економічного корпоративного контролю залежить від одночасної дії законів та конкретних форм їх прояву. Однак якою б досконалою не була



організаційна структура системи внутрішнього контролю, бажаних результатів можна досягти лише за умови достатності інформації. Це дозволяє отримувати достовірні результати контролю, робити адекватні висновки і надавати управлінню необхідну та достатню для прийняття правильних рішень інформацію.

**5.3.5. Концептуальна основа системи.** Загальні закони організації являються основою, на якій будується система і створюється її змістовне наповнення. Змістова частина теоретичного обґрунтування організації системи внутрішнього контролю складається із принципів, категорій, і критеріїв організованості системи. Концептуальною базою побудови і трактовки змістовної частини повинна стати єдина методологічна основа – системність. Системна концепція принципів, категорій і критеріїв обумовлена, перед усім, метою укласти, організувати систему внутрішнього контролю. Окрім того, системна методологія передбачує використання методів і логічних засобів багатомірного дослідження функціонування системи – її попередньої, поточної і наступної траєкторій [223, с. 47]. Виходячи з цього робимо висновок: кожен із елементів змістовної частини повинен мати своє не конкуруюче відношення до організації системи контролю. Важливість дотримання цієї вимоги буде підкреслюватись нами далі при розгляді кожного окремого елемента змістовної частини теоретичного обґрунтування організації системи контролю.

Принципами будемо вважати основні вихідні положення, що забезпечують організацію і функціонування системи внутрішнього економічного контролю. Ними повинні стати загальні правила, що можуть бути застосовані при укладенні системи внутрішнього контролю будь-якого підприємства. У такому сенсі ми підтримуємо точку зору авторів, які розглядають принцип як основне, вихідне положення будь-якої теорії, науки, що визначає усі наступні твердження [191, с.18; 123, с.76; 200, с.67; 160, с.89; 97, с.98]. Тлумачення принципів з управлінської точки зору передбачує їх як рецепт діяльності [97, с.98], основні правила, згідно з якими відбувається діяльність, вирішуються

проблеми, досягаються цілі, що стоять перед системою управління [Там же, с.64].

Вони відповідають на запитання: при наявності яких умов можна організувати систему внутрішнього контролю. Сформовані відповідно до таких вимог принципи повинні стати універсальним засобом побудови систем внутрішнього контролю.

В класичних наукових концепціях до основних принципів будь-якої організації відносять ціль, автономність, взаємодію [223, с.44]. Будемо розглядати їх як такі, що започатковують об'єктивну можливість організації системи внутрішнього контролю. Вони мають загально групове відношення до розробки принципів системи контролю і сприймаються нами за основу для їх формування у розрізі трьох груп:

- загальносистемні принципи внутрішнього контролю;
- принципи створення структури системи контролю;
- принципи функціонування системи контролю.

*Загальносистемні принципи внутрішнього контролю:*

- відповідність загальним закономірностям побудови систем;
- адаптивність системи контролю;
- принцип достатності контролю.

*Принципи створення структури системи контролю:*

- принцип системної впорядкованості;
- відповідність загальній логіці організації управління;
- оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю.

*Принципи функціонування системи контролю:*

- пріоритетність превентивного контролю;
- пріоритетність контролю критичних точок;
- безперервність контролю в часі;
- спадкоємність складових контролю в просторі і в часі.

Сформульовані принципи є проявом розглянутих законів. Вони слугують цільовими установками, що визначають політику підприємства у напрямку створення системи внутрішнього контролю. Кожен запропонований нами принцип викликаний практично усіма виділеними для організації системи внутрішнього контролю законами. Так, *відповідність загальним закономірностям побудови систем* є проявом закону необхідної різноманітності. Реально втіленим у практику він буде за умови прояву також закону самозбереження, закону синергії та закону концентрації. Усі вони є підґрунтям для вирішення проблем методології, тобто для визначення підходів, принципів, методів контролю. Без хорошої теорії наука взагалі неможлива, а практика – примітивна. Тому настав час організовувати внутрішній контроль відповідно до закономірностей побудови систем. При системному підході будь-яка система розглядається як сукупність взаємопов'язаних елементів, що має вихід, вхід, зв'язок з зовнішнім середовищем, зворотній зв'язок [214, с.23].

Відповідність загальним закономірностям побудови систем вбирає в себе усі основні системні принципи: 1) цілісність – принципова неможливість зведення властивостей системи до суми властивостей її складових елементів і неможливість вивести із останніх властивостей цілого; 2) структурність – можливість описування системи через установлення її структури, зв'язків і відносин системи; обумовленість поведінки системи не лише і не стільки поведінкою її окремих елементів, скільки властивостями її структури; 3) взаємозалежність структури і середовища – система формує і проявляє свої властивості у процесі взаємодії з середовищем, являючись при цьому активним компонентом взаємодії; 4) ієрархічність – кожен компонент системи в свою чергу може розглядатись як система, а досліджувана у даному випадку система представляє собою один із компонентів більш широкої, глобальної системи; 5) множина опису системи – в силу принципової складності кожної системи її адекватне пізнання вимагає

побудови множини різних моделей, кожна з яких описує лише конкретний аспект системи [Там же, с.28].

Адаптивність – здатність системи контролю змінюватись відповідно до вимог ринкового середовища, а також до вимог, умов та цілей загальної системи управління на основі закону самозбереження. Додержання цього принципу можливе також завдяки прояву закону різноманітності; закону синергії; закону концентрації.

Принцип достатності контролю – здатність системи забезпечити управління необхідною, достовірною інформацією у достатній кількості. Він викликаний законом інформованості та підтримується законом самозбереження та законом концентрації функцій. На нашу думку цей принцип важливий саме в якості загальносистемного. За умови дотримання перших двох загальносистемних принципів надання управлінській системі об'єктивної та обгрунтованої інформації залежить від наявності інформації про реальний стан підконтрольних об'єктів. Можна уладнати внутрішній контроль у відповідності до загальних закономірностей побудови систем та здатним адаптуватись за різного роду змін, але результати можуть бути нижче очікуваних через відсутність достатньої інформованості системи управління.

**5.3.6. Принципи системної впорядкованості.** *Загальносистемні принципи* внутрішнього контролю є своєрідним підґрунтям для групи принципів *створення структури системи контролю*. Започатковує дану групу системна впорядкованість – система контролю організується за усіма загальносистемними принципами. У принципі системної впорядкованості проявляється *закон синергії* та втілюються усі інші закони організації системи внутрішнього контролю. Окрім того, у ньому криється поняття автономності системи контролю, що підлягає подвійному розгляду. З одного боку, системну автономність можна розглядати як частину цілісної системи

управління; з іншого боку, з метою розвитку контролю ми приймаємо і досліджуємо його як окрему систему.

Складна структура промислового підприємства може бути охоплена контролем за умови його адекватної організаційної складності. Лише системно впорядкована, узгоджена із структурою об'єктів організація контролю може охопити відповідними елементами цієї функції усі центри використання ресурсів і створення матеріально-речових результатів [96, с.73].

Відповідність загальній логіці організації управління – принцип створення структури систем внутрішнього контролю, який викликаний до життя законом концентрації функцій і підтримується законом різноманітності контролю, законом самозбереження, законом синергії та законом інформованості. Внутрішній економічний контроль – одна з функцій системи управління, тому система внутрішнього контролю не може створюватись відокремлено від організаційної структури системи управління у цілому. Логіка її побудови є підґрунтям для визначення та добору конкретних форм організації контролю. Вона повинна бути такою, щоб забезпечити цілісність системи і вирішувати поставлені перед нею задачі.

Даний принцип передбачує створення такої моделі організації системи контролю, в якій може бути досягнутий ефективний комунікаційний зв'язок і створена система необхідних інформаційних потоків з раціональним розміщенням джерел і користувачів інформації, застосуванням сучасних технологій її одержання та передачі. Він є втіленням лінійного і функціонального принципів, в основі яких лежить розподіл контрольних обов'язків окремих служб та їх керівників.

Оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю є принципом, який ґрунтується на законі необхідної різноманітності та підтримується законами самозбереження, синергії, концентрації функцій та законом інформованості. Цей принцип покликаний визначити загальну направленість контролю на вибір таких його

організаційних форм, які дають можливість реалізувати принципи їх системної впорядкованості, ієрархічності побудови системи, доцільного наближення контролю до об'єктів, делегування повноважень і відповідальності, взаємодії з іншими функціями управління, введення функції контролю в центри прийняття управлінських рішень.

Певна річ: першим про значні відхилення, серйозні помилки і порушення повинен знати керівник, а там, де це можливо – контролювати найважливіші ділянки роботи самостійно. У спогадах про С.П.Корольова приводяться два принципи контролю, які він застосовував у відношеннях зі своїми підлеглими: доповідь про будь-які відхилення у роботі повинен бути абсолютно правдивим, а першою людиною, якій треба було доповідати про відхилення повинен бути С.П.Корольов [85, с.98]. Обидва ці принципи цілком природні. Дійсно: керувати можна лише володіючи точною інформацією. Той, хто про все дізнається останнім, не може виконувати функції керівника. Якою мірою буде централізовано контроль визначається корпоративною політикою. Часто централізована система стає занадто громіздкою і бюрократичною, а управління і контроль – неефективними. Окрім того, відсутність контролю на функціональному рівні може призвести до зниження якості управління організацією.

Існує зворотна сторона цього твердження: контроль не може бути надміру централізованим через фізичну неможливість охоплення усіх об'єктів контролем безпосередньо з боку керівника чи окремого централізованого підрозділу, що здійснює контроль. Тоні Скоун заявляє чітко: “Неможливо проконтролювати все” [85, с.9]. Останнє тим більш справедливе, чим більшою і складнішою є організаційна структура підприємства. Необхідне доцільне наближення функції контролю до об'єктів шляхом покладання контрольної функції за умови децентралізації на працівників облікової служби, технічних служб, лінійних і функціональних керівників, виконавців. У процесі децентралізації використовуються

принципи ієрархічності та делегування повноважень, що проявляється як передача певних прав і відповідальності з вищих на нижчі рівні управління.

Попри необхідність децентралізації вона недопустима як не керований процес. За висловом Мескона М.Х., Альберта М. і Хедоурі Ф. контроль – це процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей [141, с. 389]. Пітер Друкер заявляє, що контроль і визначення напрямку – це синоніми [251, с.21]. У разі бездіяльності внутрішнього контролю та за відсутності централізованого управління ним виникає хаос і об'єднати діяльність колективів та підрозділів організації для досягнення її цілей стає неможливим.

Отже, потрібне раціональне визначення форм і методів, які б забезпечували оптимальне співвідношення централізації і децентралізації контролю.

**5.3.7. Принципи функціонування системи.** Розглянуті принципи створення структури передбачують певною мірою сталу впорядкованість елементів системи контролю. Правильне визначення принципів цієї групи на основі законів її організації є важливою передумовою для розробки принципів функціонування системи контролю. Започатковує цю групу принцип пріоритетності превентивного контролю, який проявляється завдяки існуванню закону інформованості та підтримується законом необхідної різноманітності; законом самозбереження та законом концентрації функцій. Для ефективного контролю потрібна така система, яка б сигналізувала про відхилення ще до їх виникнення для того, щоб можна було своєчасно виправити положення. Останнє можливе лише після отримання інформації у результаті превентивного (випереджувального) контролю, який здійснюється до фактичного проведення фінансово-господарських операцій. Превентивний контроль необхідно організувати щонайменше в трьох ключових сферах: по відношенню до людських,

матеріальних і фінансових ресурсів. Можна навести наступні приклади превентивного контролю:

- ретельний підбір висококваліфікованих працівників, що підвищує вірогідність їх ефективної праці;
- вхідний контроль поставок матеріальних ресурсів; підтримка запасів на достатньому рівні; нормовані їх витрати на виробництво; і т.ін.;
- засобом випереджувального контролю у сфері фінансів є бюджет, який встановлює граничні значення витрат коштів, гарантує їх надходження і наявність [116, с. 43; 141, с.389-408].

Опираючись на закон інформованості та закон концентрації функцій можна скласти уявлення про превентивний контроль у його простому розумінні, як такий, що проводиться заздалегідь і настільки випереджує господарську операцію за часом, щоб була можливість внести, у разі необхідності, корективи до встановленого терміну її здійснення.

Наступний принцип – пріоритетність контролю критичних точок. Він, як і перший принцип, є проявом закону інформованості та сприяє втіленню закону необхідної різноманітності; закону самозбереження та закону концентрації функцій.

Існує думка, що досягнення ефективності господарських процесів можливе за умови обліку якомога більшої кількості факторів, які дозволяють оцінити виконання намічених планів [86, с.99]. Подібною точки зору притримуються також прихильники різних концепцій: управлінського обліку, логістики, контролінгу. Незалежно від того, наскільки ефективно ці та інші концепції представлені в теорії, не існує гарантії, що вони успішно функціонуватимуть на практиці. Для зменшення ризику незадовільної роботи вказаних систем керівництво повинно регулярно їх перевіряти. Така практика веде до створення і накопичення в корпорації низки не узгоджених між собою, дорогих, громіздких систем. Неважко уявити, що їх наявність призведе до появи надмірної кількості різної за значенням і якістю інформації, до непродуктивних витрат часу та зусиль керівників [133, с.280-



291]. Окрім того, тотальний контроль згубно впливає на підлеглих, які відчують на собі безперервний нагляд керівників та ревізорів. У підсумку надмірний контроль може призвести до негативних наслідків.

Сутність принципу пріоритетності контролю критичних точок тлумачиться як достатність зосередження уваги на ключових моментах діяльності, за якими доцільно перевіряти хід виконання планів та додержання законності. На практиці у більшості випадків немає необхідності перевіряти усе досконально. Критичними точками можуть виступати кінцеві операції процесів чи операції, що являються ключовими для проходження господарських процесів. Вибір таких критичних точок є прерогативою керівників різних ланок управління, які застосовують даний принцип відповідно до конкретних умов господарювання.

Безперервність контролю в часі є принципом, розробленим згідно із законом самозбереження і підтримуваним законами: інформованості; необхідної різноманітності; синергії. Практично в усіх літературних джерелах з менеджменту підкреслюється велике значення контролю, його визначна роль в управлінні організацією, важливість постійного отримання інформації за результатами контролю для своєчасного прийняття управлінських рішень. Здавалося б безперервність волає про визначення її як принципу функціонування внутрішнього контролю. Однак автори обминають його мовчанням, а деякі піддають критиці. Так, у роботі [160, с. 53] висвітлюється підозра, що обережність, самостійність, безперервність бухгалтерського обліку передбачує вічне існування підприємства (?). Далі зазначається, що ці положення спірні і суперечливі, розкривають правові аспекти і не мають ніякого відношення до принципів побудови бухгалтерського обліку, як це запропоновано в роботі [123, с.48]. На нашу думку, не слід настільки категорично ставити питання про залежність від існування підприємства вказаних авторами [Там же, с.48] положень через те, що принципи усієї системи управління розробляються виключно для існуючої організації. Це – аксіома, розгляд альтернатив якої – суть предмет

антикризового управління та реінжинірингу. Дійсно спірним є віднесення безперервності до принципів побудови бухгалтерського обліку. Однак цілковите ігнорування безперервності також є безпідставним.

Детально проаналізувавши усі “за” і “проти” безперервність приймається нами як один із принципів, що визначають правила поведінки контролю у сфері його функціонування. Його сутність полягає у постійному знаходженні об’єктів під певним, визначеним політикою корпорації, контролем.

Принцип спадкоємності контролю у просторі й у часі розроблений на основі загальносистемного принципу достатності контролю та передбачує дотримання оптимального співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю. Він є проявом закону необхідної різноманітності і характеризується відповідністю вимогам законів самозбереження, синергії, концентрації функцій та інформативності. Це – самостійний принцип і його не можна об’єднувати з принципом ущільнення інформації, як пропонують деякі автори [Там же, с.87] через те, що ущільнення проявляється як спосіб обробки інформації, а не як принцип організації системи. У нашому випадку мова йде про спадкоємність видів контролю у часі (превентивний; поточний; послідуєчий) стосовно об’єктів, як аспекту його дослідження у просторі. Реалізація принципу передбачує створення такої системи внутрішнього контролю, у якій результати превентивного контролю могли б використовуватись у поточному контролі; результати поточного контролю – у послідуєчому; послідуєчого – у превентивному контролі на відповідних рівнях управління конкретними об’єктами. За цим принципом контроль має циклічний характер при його розгляді у аспекті часу [96, с.75].

З іншого боку у ньому криється прояв принципу достатності контрольної інформації шляхом вирішення проблеми інтеграції оперативного і поточного контролю; інтеграції різних видів контролю для виваженого прийняття управлінських рішень за конкретними об’єктами; отримання

достатньої інформації за результатами контролю та її інтеграції у цілісну інформаційну систему. У цьому сенсі слід погодитись з авторами, які стверджують, що не може бути інформації виключно для обліку, контролю чи аналізу – вона повинна створювати цілісну інформаційну систему, в якій відповідно до заданого алгоритму можна знайти відповідь на будь-яке запитання управлінської ланки у кожен момент часу [123, с.87; 160, с.89]. Доцільність такого підходу опрацьована практично в усіх сучасних тематичних літературних джерелах. Однак як при розкритті сутності принципу спадкоємності, так і в наступних кроках даного дослідження буде зроблено акцент на необхідності інтеграції не лише окремих видів контролю, а на доцільності інтеграції моделей контролю з плановими, обліковими, аналітичними моделями, з моделями виробничого та фінансового менеджменту.

Принципи функціонування системи контролю розроблені таким чином, щоб забезпечити взаємозв'язок організації контролю і процесів його здійснення. У процесі контролю проявляється динаміка елементів організаційної структури системи та відносин у просторі та у часі. Структурні і процесові характеристики функції контролю необхідно розглядати як рівноцінно важливі при вирішенні проблеми визначення його центрів з метою створення єдиної системи внутрішнього економічного контролю.

## **Висновки до розділу 5**

Підводячи підсумки дослідження за даним розділом, можна зробити наступні висновки.

1. Необхідною є як горизонтальна, так і вертикальна інтеграція контролю. Горизонтальну інтеграцію забезпечує взаємозв'язок контролю з іншими функціями управління; вертикальну – контрольна діяльність на усіх щабелях ієрархії системи управління. Отже, для забезпечення адекватності вимогам управління, оптимальності прояву та доцільної ефективності з

метою досягнення відповідності управлінських рішень і, власне, можливості їх успішної реалізації функціями планування, обліку, організації, регулювання, координації, прогнозування, аналізу потрібен внутрішній економічний контроль.

Система внутрішнього економічного контролю сфокусована на отриманні інтегративного результату, втіленого у головній цілі її функціонування через те, що внутрішній економічний контроль – це, по-перше, невід’ємний елемент кожної стадії управління; по-друге, – функціонально відокремлена стадія, котра забезпечує інформаційну прозорість якісної характеристики усіх стадій процесу управління.

2. На відміну від управління цільова орієнтація контролю надто завуальована. Особливо це стосується головної та загальносистемних цілей. Якщо окремі функціональні цілі все ж формулюються перед проведенням перевірок, то головна та загальносистемні цілі не згадуються взагалі. Виникає відчуття їх повної відсутності. Останнє є великою вадою в управлінні підприємством та завдає йому величезної шкоди через розтягування контролю за різними концепціями та відсутністю його як єдиної системи.

Між іншим, внутрішній контроль може мати значні потенційні можливості завдяки його цільовій орієнтації. Підґрунтям для цільового контролю є системний підхід, що певним чином систематизує організацію та проведення контролю. Це дозволяє встановити пріоритет та передбачити вірогідність досягнення цілей усіх рівнів ієрархії. Цільова орієнтація спрощує внутрішній контроль через розробку та застосування ефективних його методів, через конкретизацію цілей та задач для усіх рівнів і сфер контролю. Розглянутий підхід покращує управління та в кінцевому підсумку сприяє досягненню головної цілі організації.

Розглядається можливість формування цілей внутрішнього економічного контролю на основі застосування загальносистемних принципів цілестворення. Запропоновано логічний алгоритм трансформації

цілей усіх ступенів у їх єдності. Відправним моментом при формуванні цільової орієнтації є те, що усі функції управління повинні бути віднесені до третього рівня. У такому контексті внутрішній контроль можна розглядати як систему третього рівня: підприємство – управління – контроль. Виходячи з цього, цільова орієнтація систем третього рівня повинна визначатись таким чином, щоб задовольнити потреби систем другого рівня (у нашому випадку - управління) і сприяти збереженню цільової орієнтації та досягненню цілей організації першого рівня – підприємства.

Внутрішній контроль визначає трьохступеневу рівнодіючу: на першому ступені – для цільових орієнтирів системи внутрішнього контролю підприємства відносно суспільства в масштабах держави; на другому рівні – для цільових орієнтирів управління відносно підприємства в цілому; на третьому рівні – для системи внутрішнього контролю всередині підприємства. Рівнодіюча системи внутрішнього контролю знаходиться під безпосереднім впливом з боку управління підприємством та суспільства. Вирівнювання загальної трьохступеневої рівнодіючої відбувається завдяки здатності системи урівноважувати цільові орієнтири колективу підприємства та суспільства.

Головна мета внутрішнього економічного контролю визначена як така, що вимагає постійного, системного удосконалювання за двома основними рівнодіючими напрямками – організаційним і комунікаційним.

Класифікація загальносистемних цілей проводиться за ознаками: зв'язок із цільовою орієнтацією підприємства – цілі структурної відповідності систем контролю, підприємства, управління; мета системи відносно розвитку об'єктів контролю; мета системи контролю відносно орієнтирів підприємства; мета системи контролю щодо успішного розвитку підприємства та управління; ціль системи щодо досягнення підприємством поставленої мети; зв'язок із потребами управління – ціль зміни відносин між системою внутрішнього контролю та системою управління підприємством; цілі функціонування системи контролю відносно потреб управління; ціль

влаштування системи контролю відносно розвитку системи управління; ціль системи контролю щодо своєчасності орієнтації системи управління; зв'язок із потребами саморозвитку, самоорганізації системи – ціль закріплення досягнутого рівня та місця внутрішнього контролю в системі управління; ціль щодо узгодженості елементів системи контролю; ціль системи відносно дотримання суб'єктом контролю його функцій.

Поряд із загальними цілями визначаються локальні функціональні цілі, котрі поширюються на окремі сфери, види, форми контролю соціальної й економічної діяльності. Ці реальні цілі розвитку системи внутрішнього контролю підпорядковані загальній цілеспрямованості управління, входять до її складу та відповідають запитам економічного суб'єкта. За зв'язком із часом можуть бути виділені: цілі превентивного контролю, тобто контролю на стадії планування, прогнозування; цілі поточного контролю; цілі наступного контролю; за суб'єктами цілестворення – зовнішні цілі; внутрішні цілі; за рівнями ієрархії – операційні цілі; тактичні цілі; стратегічні цілі; за зв'язком із сферами діяльності – цілі контролю інвестицій; цілі контролю фінансів; цілі контролю матеріально-технічного забезпечення; цілі контролю виробничої діяльності; цілі контролю фінансово-збутової діяльності; за зв'язком із методом контролю – цілі контролю стану та руху об'єктів за документами; цілі фактичного контролю; за зв'язком із організацією – цілі планового контролю (інституціональні) та цілі ситуаційного контролю (оперативні); за зв'язком із суб'єктами контролю – цілі контролю з боку власників; цілі адміністративного контролю; цілі контролю з боку управлінських структур низових підрозділів; за здатністю до декомпозиції цілей – головна ціль; основні загальносистемні цілі; основні функціональні цілі.

Незалежно від цілей систем, на досягнення яких направлені цілі контролю, він має власну універсальну двоєдину цільову задачу. По-перше, це – підвищення рівня організованості функціонування, в ідеалі – оптимального стану системи контролю; по-друге – забезпечення достатньою

якісною інформацією ефективних траєкторій розвитку системи управління промисловим підприємством.

3. Категорії «закони організації системи внутрішнього контролю», «принципи внутрішнього контролю» ще не знайшли наукового обґрунтування; принципи, які зустрічаються у спеціальній економічній літературі, є принципами інших дисциплін і наук, хоча розглядають їх відносно контролю.

Окрім того, під терміном «принцип контролю» часто розуміють задачі контролю, вимоги щодо нього, складові частини методу, способи здійснення контролю і т.ін. Запропоновано вважати принципами основні вихідні положення, що забезпечують організацію і функціонування системи внутрішнього економічного контролю. Ними повинні стати загальні правила, що можуть бути застосовані при укладенні системи внутрішнього контролю будь-якого підприємства.

Змістовна частина теоретичного обґрунтування системи контролю та вихідні положення її функціонування передбачують наявність чітко визначених принципів, категорій, і критеріїв організованості системи. Концептуальною базою побудови й тлумачення змістовної частини повинна бути єдина методологічна основа – системність. Системна концепція принципів, категорій і критеріїв обумовлена, передусім, метою укласти, організувати систему внутрішнього контролю. Окрім того, системна методологія передбачує використання методів і логічних засобів багатомірного дослідження функціонування системи – її попередньої, поточної і наступної траєкторій. Кожен із елементів змістовної частини повинен мати своє не конкуруюче відношення стосовно організації системи контролю. Важливість дотримання цієї вимоги повинна підкреслюватись дослідниками при розгляді кожного окремого елемента як змістовної частини теоретичного обґрунтування, так і організації цілісної системи контролю.

При розробці принципів системи внутрішнього економічного контролю слід дотримуватись певних вимог. По-перше: принципами повинні бути загальні правила, які окреслюють умови організації системи. По-друге:

концептуальним підґрунтям розробки і трактовки принципів повинна бути єдина методологічна основа – системність. По-третє: при розробці принципів необхідно використовувати форми прояву законів, які реалізуються через принципи. Тобто: в призму принципів слід переводити не щось інше, а лише загальні закони організації системи. По-четверте: слід дотримуватись межі доцільності при деталізації принципів через існування ризику ототожнення і підміни одне одним понять: принципи, задачі, вимоги, шляхи удосконалення систем, методи вирішення проблем, напрямки розвитку системи; і т.ін.

4. В ідеальному варіанті цілі контролю, так само як і цілі управління, єдині для усієї системи – як для суб'єктів, так і для об'єктів контролю. Це – ідеальне уявлення про цілі економічної системи, системи управління і цілі контролю. Реально цілі суб'єкта контролю не співпадають із цілями об'єкта контролю і усієї системи контролю та системи управління в цілому. В реальній життєдіяльності економічного суб'єкта, систем управління і систем контролю часто проявляються протиріччя цілеспрямованості всередині як суб'єктів, так і об'єктів. Це одна з головних причин недосконалості управління соціально-економічними об'єктами і процесами. Вирішальною умовою успішного функціонування системи контролю є відсутність протиріч цілей економічної системи, системи управління і системи внутрішнього контролю, цілей суб'єктів і об'єктів контролю.

Результати наукового пошуку, викладені у даному розділі, мають певне значення та відіграють подвійну роль: по-перше, отримані позитивні результати застосування системного підходу. На цих теренах виникла можливість підсилити теоретичні основи та надати конкретні обриси власне концепції внутрішнього економічного контролю. По-друге, нерозривний зв'язок орієнтирів з цілями підприємства робить їх практично застосовними як для самозбереження і розвитку системи, так і для ефективного управління.