В умовах реструктуризації та приватизації підприємств відбуваються зміни в структурі управління господарською діяльністю. Дотримання законодавства України, яке регламентує діяльність підприємств незалежно від форм їх власності та ініціативи ухвалення управлінських рішень щодо придбання й використання будь-яких ресурсів, дає змогу здійснювати не лише внутрішній, а й зовнішній контроль [54, с. 3].

У процесі дослідження необхідним є розгляд питань сутності та змісту економічного контролю. Найвагоміший внесок у формування теоретичних та практичних основ контролю, зроблено такими вітчизняними вченими-економістами, як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Е.А. Вознесенський, І.К. Дрозд, Є.В. Калюга, В.М. Мурашко, А.Я. Савченко, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук та інші.

Нами було проведено дослідження монографій, авторефератів дисертацій з проблем контролю, а також тез і доповідей конференцій, наукових вісників, збірників наукових праць України, присвячених проблемам місця контролю в системі управління.

Неузгодженість у термінології головна проблема сучасної економічної теорії. Науковці не знаходять єдиного підходу до визначення поняття «контроль». У табл. 3.1 відображено теоретичні аспекти контролю, які вітчизняні вчені визначають по-різному.

*Таблиця 3.1*

**Теоретичні та методологічні аспекти контролю як функції управління, що вивчаються науковцями**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Види контролю | Бардаш С.В. | Білуха М.Т. | Бутинець Ф.Ф. | Виговська Н.Г. | Заводський Й.С. | Дрозд І.К. | Калюга Є.В. | Кужельний М.В. | Малюга Н.М. | Петренко Н.І. | Стефанюк І.Б. | Шевчук В.О. |
| Фінансовий | – | – | – | – | – | + | + | – | – | – | + | + |
| Господарський | + | – | – | + | + | + | + | – | – | – | – | – |
| Економічний | – | – | – | – | – | + | – | – | – | – | – | + |
| Фінансово-господарський | – | + | + | – | – | – | + | + | – | + | – | – |
| Фінансово-економічний | – | – | – | – | – | + | – | – | – | – | – | + |
| Внутрішньо-господарський | + | – | + | – | – | – | + | – | + | – | – | – |

Отже, відсутня чітка класифікація економічного контролю, розв’язання існуючих протиріч можливе у випадку дослідження та обґрунтування родового значення контролю як галузі наукових знань [78, с.17].

Відповідно до проведеного аналізу літературних джерел вважаємо за доцільне розглянути поняття «контроль» різних науковців. Так, на думку професора Бардаша С.В. [78, с.99], «контроль – це складна система пізнання об’єктивної реальності, що складається з трьох підсистем: підсистеми контролю як галузі наукових знань, підсистеми контролю як форми теоретичного пізнання і підсистеми контролю як практичної діяльності».

Сутність контролю як однією з функцій управління можна визначити як процес спостереження та перевірки фактичного стану об’єкта управління з метою визначення ефективності використання управлінських рішень, фіксації проблем, виявлення відхилень, які були допущених у процесі виконання цих рішень.

Проблеми контролю розглядає професор Дрозд І.К. у своїх наукових працях. Автор дає об’єктивне визначення, отже, «контроль – система, пов’язана сукупність елементів якої пронизує явища і процеси, що мають місце в економічно-господарському середовищі» [22, с. 7].

Крім того, не можна не звернутися до визначення контролю науковця Бутинця Ф.Ф., який розглядає «контроль – як систематичне спостереження і перевірку процесу функціонування відповідного об’єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів» [22, с. 37].

Видатний вчений, професор Білуха М.Т. присвячує проблемам контролю ряд наукових праць та розробок. Автор дає об’єктивне визначення економічного контролю, отже, «контроль – система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об’єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень» [14, с. 43].

За результатами дослідження робіт можемо зробити висновок, що єдиної думки щодо об’єкта господарського, фінансово-господарського та фінансового контролю серед науковців не існує.

Професор Бардаш С.В. зазначає, що сфера застосування господарського контролю звужувалася, і увесь контроль зводився до проведення ревізій на підприємствах. Господарський контроль як самостійну навчальну дисципліну визнавали окремі науковці, розуміючи, що формування базису науки є складним, довготривалим і суперечливим процесом. Базисом економіки будь-якої країни є господарська (економічна) система, контроль такої системи має бути ідентифікований як економічний (господарський) контроль. Від чіткого уточнення назви контролю як галузі наукових знань залежатиме сфера його дослідження, сфера застосування, його класифікація та склад системи економічного (господарського) контролю [22, с. 19].

Мурашко В.М. писав, що важливу роль в управлінні господарською діяльністю організацій і підприємств відіграє внутрішньогосподарський контроль, який здійснюється керівником, головним бухгалтером і спеціалістами для підвищення ефективності й рентабельності господарської діяльності, додержання режиму економії тощо. Не менш важливим є й те, що внутрішньогосподарський контроль діє в момент здійснення й оформлення господарських операцій, що дає змогу своєчасно виявити недоліки з метою їх усунення [108, с. 27].

Відповідно до трактування видатного вченого-економіста М.Т. Білухи, внутрішньогосподарський контроль здійснюється не лише керівником підприємства, а й службою внутрішнього контролю [14, с. 18].

Контроль на підприємстві здійснюється безперервно на всіх стадіях існування управлінського рішення, який виконує такі завдання:

– виявлення, попередження незаконних і неефективних для підприємства господарських та фінансових операцій;

– виявлення порушень і встановлення їх причин у процесі виконання рішень;

– загальна оцінка діяльності машинобудівного підприємства в кінці звітного періоду.

Чим складніша система, яка контролюється, тим вагомішим стає контроль за її функціональними структурами, взаємозв’язками між ними, за динамікою розвитку окремих складових і систем загалом. Одним з основних видів контролю є внутрішній контроль. Внутрішній контроль можна поділити на два види:

– внутрішньосистемний;

– внутрішньогосподарський.

«Внутрішньосистемний контроль передбачає контроль за виконанням планових завдань виробничої та фінансово-господарської діяльності, використанням матеріальних і фінансових ресурсів, недопущенням фактів безгосподарності; забезпеченням збереження власності, правильної постановки бухгалтерського обліку і контрольно-ревізійної роботи», так у процесі розгляду проблемних питань контролю і ревізії автори С.В. Бардаш, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Петренко, Н.М. Малюга розглядають внутрішньо-системний та внутрішньогосподарський контроль.

Внутрішньосистемний контроль здійснюють міністерства, державні комітети на підприємствах державної форми власності. Підприємства й організації недержавної форми власності можуть підлягати внутрішньо- системному аудиту з боку концернів, трестів, асоціацій, холдингових компаній.

Основними завданнями цих органів є контроль за: фінансово-господарською діяльністю підвідомчих підприємств, ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виконанням планових завдань, збереженням майна, використанням інвестицій, станом обліку і контролю тощо.

Внутрішньогосподарський контроль здійснюють служби внутрішнього контролю, створені при міністерствах, державних комітетах, концернах, трестах, асоціаціях. Схему внутрішньогосподарського контролю зображено на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Схема внутрішньогосподарського контролю [22, с. 127]

Важливе значення для кожного підприємства відіграє внутрішній контроль, за допомогою якого дотримуються норми, виявляються помилки, зловживання тощо. Він проводиться керівництвом промислового підприємства разом з працівниками бухгалтерії, відділом збуту та іншими функціональними службами підприємства.

Місце контролю в системі управління підприємством досліджує Л.В. Дікань Вчений наголошує на тому, що контроль як функція управління займає особливе положення, бо це засіб зворотного зв’язку між об’єктом і системою управління, який інформує про справжній стан керованого об’єкта.

Л.В. Дікань виділяє три передумови виникнення контролю як функції управління:

– невизначеність;

– попередження виникнення кризових явищ;

– підтримання успіху.

Вчений також виділяє основні цілі контролю як функції управління на підприємстві, що забезпечують:

– планове здійснення виробничого процесу;

– стандарт якості продукції, що випускається;

– ефективність діяльності підприємства;

– фінансову конкурентоспроможність підприємства;

– гарантії належного виконання управлінського рішення;

– встановлення зворотного зв’язку в процесі управління.

Отже, контроль в управлінні підприємством необхідний для успішного функціонування системи, а його відсутність призводить до непередбачених соціально-економічних наслідків.

Контроль, що входить до структури загального управління організацією, складається з таких елементів (рис. 3.2):



Рис. 3.2. Контроль як одна з функцій загального управління за Л.В. Дікань [9, с.1–2]

Слід також зазначити, що проведення контролю дає змогу оцінити діяльність суб’єкта господарювання за двома основними напрямами – правомірність та ефективність діяльності. Ефективність діяльності визначається внаслідок оцінки відхилень встановлених параметрів від норм економічного характеру за допомогою застосування прийомів економічного аналізу.

Економічний контроль сприяє підвищенню ефективності виробничої та фінансово-господарської діяльності підприємств різних форм власності. Таким чином, в Україні існує контроль діяльності підприємств:

– аудит;

– Державна фінансова інспекція України;

– Державна податкова служба України;

– Державне казначейство України;

– Антимонопольний комітет України та ін.

Функція економічного контролю поширюється на економічну діяльність усіх ланок народного господарства. Контроль як функція системи управління суспільними процесами відображено на рис. 3.3.

Контрольна дія як процес

ухвалення рішення

фіксація проблеми

виявлення відхилень

порівняння з нормою

здійснення контрольних заходів

фінансовий факт

Передумова фінансового контролю

Рис. 3.3. Модель контрольної дії як процесу [13]

Фінансово-господарський контроль зосереджує увагу на питаннях економічної ефективності роботи підприємств, а також забезпечує перевірку дотримання законності використання фінансових ресурсів і збереження коштів підприємства.

На сьогодні інститут державного фінансового контролю практично не виконує своєї основної попереджувально-профілактичної функції, виступаючи, як правило, лише реєстратором порушень. Форми наступного контролю (ревізія та перевірка), за якими переважно проводиться державний фінансовий контроль (ДФК), без підкріплення аудитом ефективності, практично втрачають свою актуальність та дієвість в умовах ринкової економіки України. Застосовуючи ці форми, не можна, наприклад, перевірити якість виконаних робіт та наданих послуг, якість придбаних за державні кошти матеріалів, ефективність використання державних ресурсів тощо [8, с. 165].

Науковці та практики в сфері здійснення ДФК піднімають питання щодо неефективності наявної системи. Це підтверджується такими виділеними проблематичними питаннями, які, на нашу думку, потребують негайного вирішення (табл. 3.2).

*Таблиця 3.2*

**Проблемні питання існування цілісної та ефективної системи ДФК в Україні**

|  |  |
| --- | --- |
| Проблемні питання | Наслідки для України |
| Діяльність органів влади у системі ДФК вкрай неефективна (на державному, регіональному, місцевих рівнях) | Розмір заборгованості державних підприємств зі сплати податків, значні масштаби нецільового та неефективного витрачання бюджетних коштів, заниження ціни приватизації та оренди державного майна, заборгованість у державному секторі економіки із заробітної плати тощо |
| Відсутня досконала законодавча база функціонування органів державного фінансового контролю | Налічується більш ніж 170 законів та інших законодавчо-нормативних актів, в яких тією чи іншою мірою регламентується контрольна діяльність |
| Між існуючими органами ДФК немає належної координації та єдиної інформаційної бази, а також спостерігається дублювання функцій | Державний фінансовий контроль на сьогодні здійснюють такі органи контролю, як: Рахункова палата України, Головне контрольне управління Президента України, Національний банк, Державний комітет з фінансового моніторингу, Державна фінансова інспекція (колишня Державна контрольно-ревізійна служба), Державна податкова служба, Державне казначейство, Державна митна служба, контрольно-ревізійні підрозділи міністерств і відомств, до яких входять контролюючі підрозділи державних цільових і позабюджетних фондів, тощо. Окремими специфічними функціями державного фінансового контролю наділені Фонд державного майна України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна інспекція України з контролю за цінами, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України |
| Орган зовнішнього державного фінансового контролю в Україні (Рахункова палата України) законодавчо не має статусу вищого органу державного фінансового контролю | Відсутність у Рахункової палати України відповідних повноважень, організаційно-координуючої функції, розгалуженої регіональної системи та повноцінних гарантій незалежності (за європейськими стандартами) |
| Відсутня концепція створення єдиної системи ДФК | Наявна безсистемна, «хаотична» та неефективна організація ДФК |
| Застаріла методика контролю | У практичній діяльності органів контролю бракує використання сучасних інформаційних технологій, застосування автоматизованих робочих місць державних аудиторів, цільових програмних комплексів |

Як науковий документ концепція повинна відображати теоретичні та методологічні основи контролю, як політичний – формулювати вимоги до законодавчої бази, до державної політики у сфері фінансового контролю. Вихідними положеннями такої концепції повинні стати чіткий розподіл функцій і повноважень органів зовнішнього та внутрішнього державного фінансового контролю, а також створення вищого органу ДФК і надання йому відповідних повноважень та незалежного статусу від гілок влади.

З огляду на наведене вище можна зробити висновок, що в Україні склалася ситуація, коли при великій кількості органів контролю немає системності та результативності їхніх дій, що призводить до збільшення фінансових правопорушень і зловживань.

У цій ситуації вважаємо за необхідне розробити напрями вирішення цих проблем, зокрема, розробити Концепцію розвитку єдиної системи державного фінансового контролю, в якій мають бути висвітлені положення щодо принципів створення і функціонування дієвої та чітко структурованої єдиної системи ДФК, обґрунтування стратегії її розвитку, формування методологічних і методичних основ функціонування її вищого органу, впровадження форм і методів здійснення контрольно-аналітичних дій, спрямованих на підвищення ефективності використання державних ресурсів.

Формування в Україні ринкової економіки потребує існування ефективної системи фінансового контролю. Обґрунтованість та ефективність управлінських рішень, прийнятих керівниками усіх рівнів, безпосередньо залежить від достовірності інформації, наданої цією системою [64, с.3].

Проте існує багато проблем на шляху розвитку фінансового контролю. Основними є: відсутність чіткої та повної нормативно-правової бази, неналежний рівень розвитку методологічної бази, відсутність чіткого розмежування сфер діяльності, нераціональний поділ обов’язків між суб’єктами контролю. Основною причиною, що гальмує реформування діючої правової бази контролю та створення ефективної практичної системи дій, є відсутність наукової теорії фінансового контролю [30, с.19].

Застосування фінансового контролю дає змогу впливати на весь економічний процес. На сучасному етапі розвитку економіки України, ефективність здійснення регулюючої функції держави в економічній сфері передбачає попередження, виявлення і запобігання фінансовим правопорушенням. Подолання цих негативних рис потребує перегляду змісту фінансового контролю, сфери його повноважень, форм і методів організації та виконання. Це можливо за умови формування в Україні ринкової економіки, що ґрунтується на рівних правах різних форм власності і вільному конкурентному господарюванні [50, с. 5].

Широку характеристику прийомів фінансового контролю як складових його методу дає М.Т. Білуха, поділяючи їх на загальнонаукові та методичні прийоми [14]. Загальнонауковими прийомами визнаються аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Методичні ж прийоми фінансового контролю М.Т. Білуха, В.П. Дудко, В.С. Степанишин та інші вчені об’єднують у групи:

– органолептичні (інвентаризація, контрольні заміри робіт, спостереження, технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент);

– розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи);

– документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання);

– узагальнення і реалізація результатів контролю (групування недоліків, документування результатів проміжного контролю, аналітичне групування, прийняття рішень за результатами перевірки, контроль за виконанням прийнятих рішень).

Формою контролю, що забезпечує збір інформації про слабкі місця, оцінку рівня управління фінансовими ресурсами, є централізований аудит. Відповідно до європейської моделі складовою фінансового контролю є внутрішній аудит, який надає керівнику гарантії та консультації. Така незалежна й об’єктивна діяльність додає впевненості та сприяє підвищенню ефективності управління. Йдеться про функціонування в кожному підприємстві, установі, організації незалежного аудиторського аудиту.

Отже, внутрішній контроль – це обов’язок та інструмент керівника підприємства, установи чи організації щодо контролю за власними ресурсами, які використовуються в його системі.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні передбачається поширити на усіх суб’єктів господарювання незалежно від форм власності і видів діяльності, а також значно розширити перелік юридичних осіб, для яких проведення аудиту є обов’язковим.

Згідно зі статтею 362 Господарського кодексу України в Україні проводиться два види аудиту: аудит, який здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими організаціями, які уповноваженими суб’єктами господарювання на його проведення (комерційний аудит), і державний фінансовий аудит, який здійснюється Рахунковою палатою та органами державної контрольно-ревізійної служби. Також у пункті 3 частини третьої статті 18 та статті 36 Закону України «Про аудиторську діяльність» йдеться про те, що аудит не може здійснюватися державними службовцями.

Система внутрішнього контролю підприємств почала діяти ще з 1985 року в США, де за участі п’яти професійних організацій – AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), Американської Асоціації з обліку і звітності (American Accounting Association), FEI (Financial Executives International), Інституту внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, IIA) та Інституту фахівців управлінського обліку (Institute of Management Accountants), була створена Комісія Тредуея, яка представляла доповідь про потенційне шахрайство під час упорядкування фінансової звітності, відома за ім’ям першого її голови Джеймса С. Тредуея. Випущений ними в 1987 році звіт, окрім інших рекомендацій, містив заклик до організацій – спонсорів Комісії Тредуея – об’єднати зусилля для досягнення домовленості про загальні для усіх основні поняття внутрішнього контролю. Ґрунтуючись на цій пропозиції, робоча група під керівництвом Комітету спонсорських організацій Комісії Тредуея провела аналіз літератури, що існувала на той момент, з внутрішнього контролю. Результат цієї роботи був представлений громадськості в 1992 році під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю» (Internal Control – Integrated Framework). Коротко цей документ прийнято називати за найменуванням комітету-організатора концепцією COSO. Внутрішній контроль, за оцінкою COSO, повинен складатися з п’яти взаємозв’язаних компонентів: середовища контролю, оцінки ризику, заходів контролю, моніторингу, збору та аналізу інформації, її передачі за призначенням [184, 83–84].

Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея не є єдиною концепцією внутрішнього контролю. Визначення сутності внутрішнього контролю міжнародними документами з внутрішнього аудиту: СОВІТ, SAC, COSO, SAS 55 та SAS 78, викладені в додатку О.

Система внутрішнього контролю впливає на фінансовий стан та результати діяльності суб’єктів господарювання. Провідними економістами з різних країн світу розроблено декілька документів, що містять концепції внутрішнього контролю:

1) СОВІТ – Стандарт «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій», розроблений Асоціацією аудиту і контролю інформаційних систем ISACA;

2) SAC – Доповідь «Контроль і аудит систем», підготовлений Дослідницьким фондом Інституту внутрішніх аудиторів;

3) COSO – Доповідь «Внутрішній контроль: інтегрований підхід», підготовлений Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея;

4) SAS 55 – Стандарт «Про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності», затверджений Американським Інститутом дипломованих бухгалтерів, а пізніше зі змінами та доповненнями SAS 78.

Кожен з документів рекомендує та дає вказівки: COBIT стосується керівництва, користувачів та аудиторів інформаційних систем, SAC – на внутрішніх аудиторів, COSO розрахований на раду директорів, а SAS 55/78 – на зовнішніх аудиторів. Всі ці стандарти підтримують один одного.

Більше десяти років тому Комітет спонсорських організацій Комісії Тредуея (COSO) випустив документ «Концептуальні основи внутрішнього контролю» для допомоги підприємствам і організаціям у проведенні оцінки та вдосконаленні їх систем внутрішнього контролю. Тисячі компаній прийняли та використали цю концепцію при визначенні своєї політики, правил і процедур, щоб підвищити якість внутрішнього контролю в процесі досягнення поставлених ними цілей.

Останніми роками спостерігається підвищена увага до питання управління ризиками та потреби в створенні загальноприйнятого підходу, що забезпечить ефективну оцінку управління. У 2001 році COSO ініціював проект з розробки концептуальних основ управління ризиками для використання керівництвом компаній.

Необхідність створення незалежного напряму контролю – аудиту, зумовлена змінами, які відбулися в економіці України, свідченням цього є наукові праці та наукові дослідження таких вчених-економістів, як: І.К. Дрозд, С.В. Бардаш, Н.І. Дорош, Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, О.А. Петрик та інші.

До завдань контролю необоротних активів під час перевірок включають:

– законність введення засобів до складу необоротних активів;

– встановлення порядку класифікації основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;

– виявлення порядку оцінки необоротних активів;

– виявлення порядку руху основних засобів, інших необоротних матеріальних і нематеріальних активів;

– установлення порядку ведення синтетичного й аналітичного обліку необоротних активів;

– вивчення порядку ведення первинного обліку нематеріальних активів;

– вивчення порядку відображення в обліку капітальних інвестицій;

– встановлення порядку нарахування амортизації та зносу основних засобів, інших необоротних і нематеріальних активів;

– виявлення порядку відображення ремонту основних засобів;

– виявлення порядку відображення в обліку оренди основних засобів та інших необоротних матеріальних активів;

– вивчення відображення в обліку гудвілу при придбанні [116, с.324].

Незважаючи на еволюцію вітчизняної та світової економічної науки, досі існує ряд невирішених питань внутрішньогосподарського контролю операцій з необоротними активами на машинобудівних підприємствах.

Важливою та найгострішою проблемою на машинобудівних підприємствах України є встановлення реального розміру амортизаційних відрахувань. Важливим елементом витрат на виробництво та основним джерелом капітальних вкладень є амортизаційні відрахування. Саме тому правильність нарахування амортизації впливає на розмір прибутку, собівартість продукції та на суму податкових платежів.

Відповідно до переліку завдань аудиту необоротних активів встановлюється послідовність перевірки. Спочатку проводять вибірково інвентаризацію необоротних активів, пізніше: законність і реальність проведення класифікації необоротних активів; порядок оцінки; законність відображення руху і порядок відображення в обліку нематеріальних активів; порядок нарахування амортизації (зносу); якість, джерела, порядок відображення в обліку проведення капітального ремонту; законність орендних операцій; порядок складання господарських операцій з гудвілу [116, 328].

У Примітках до річної фінансової звітності виявляють наявність основних засобів у первісній вартості на початок року, надходження за рік, суми переоцінки, вибуття за рік, втрати від зменшення корисності, суму нарахованої амортизації за рік, інші зміни за рік, залишок на кінець року і відомості про фінансову та операційну оренду, а також відомості про капітальні інвестиції та дебіторську заборгованість. На основі актів встановлюють правильність оприбуткування і списання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, капітальних інвестицій, інших необоротних активів.

За даними аудиторських звітів попередніх перевірок встановлюють своєчасність виправлення порушень, виявлених у результаті перевірок. Рух необоротних активів, можливість передачі іншим організаціям або незаконне їх списання з балансу можна встановити зі змісту наказів, розпоряджень та зовнішнього листування. Основним джерелом перевірки під час проведення аудиту є первинна та зведена документація [116, с. 326].