

КОНТРОЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ ЧИ ВНУТРІШНІЙ?

Розглядається проблема визначення контролю, який здійснюється безпосередньо на підприємстві працівниками апарату управління

Постановка проблеми. Наріжною темою наукових праць та періодичних видань з проблем контролю є зачарування внутрішнім контролем – контролем над рішеннями й стратегіями, теперішнім і майбутнім, думками й діями, працівниками та менеджерами, ринками й споживачами. Ось такий широкий спектр дій внутрішнього контролю (надалі – ВК).

Насправді ж суперечки щодо внутрішньогосподарського контролю (надалі – ВГК), які зростають або поширюються, є такими ж безглуздими, як і всі твердження щодо сьогоденного незалежного зовнішнього аудиту.

Манія дослідження ВК та ВГК є результатом неспроможності новоспечених фахівців, з браком достатньої контрольної-ревізійної практики, усвідомити або оцінити справжнє їх значення в теперішніх умовах господарювання. Йдеться про рутинну роботу або економічні процеси, які не можуть залишатися поза увагою власника, керівників та трудового колективу в цілому. Звідси і виникає потреба в організації системи внутрішнього контролю (надалі – СВК), адже сам процес управління підприємством, менеджменту і є контролем. Звідси, механізм контролю виступає як концепція людської наукової організації праці. Але механізм позбавлений власної волі. Його складові не горять бажанням виявляти власну, свідому, незалежну волю. Думки, напрямок, навіть мету контролю задають суб'єкти, зсередини чи зверху (у самого “контролю” мета відсутня!).

“Немає сумніву, – писав у 1903 р. А.З. Попов, – що існують якісь загальні соціальні умови і причини, які змушують різних підприємців до організації контрольних установ, не дивлячись на досить значні відмінності підприємницьких смаків і переконань” [8, с. 271].

Одержимість внутрішнім контролем (в теперішніх умовах господарювання зовнішній контроль практично відсутній!) спричиняє деякі дивні моделі поведінки, пов'язані із специфічним ставленням управлінців до так званого “напруження”, тобто бурхливості внутрішнього середовища (руху об'єктів контролю).

Факт залишається фактом: мало хто з нас насправді пережив щось таке, що заслуговувало б на назву бурхливих часів чи лихоліття (що б не означав це й термін) в системі господарського контролю.

У наукових дослідженнях ця тема гаряче обговорюється вже добру сотню років. Проте справжній науковий результат відсутній. Чому? Немає теоретичного обґрунтування, яке відповідало б теперішнім умовам розвитку бізнесу. Бездумне переписування західної літератури з проблем контролю викликає лише роздратування у справжніх фахівців і абсолютно безкорисне для практиків.

Зловживання у фінансовому управлінні та шахрайство зі звітністю, що мали місце у світі на початку 2000-х років., призвели до посилення законодавчої бази з контролю. Рада директорів і керівництво зобов'язане запровадити певні системи ВК, здійснювати моніторинг дотримання вимог і оприлюднювати свою думку щодо адекватності СВК компаній та будь-яких недоліків в таких системах. На сьогодні у світі з цього приводу діють наступні законодавчі акти:

1. Закон Сарбейнса-Окслі (SOXs) в США (2002 р.)

2. Комбінований кодекс корпоративного управління, виданий Радою з фінансової звітності Великобританії (оновлений у червні 2008 р.)

3. 8-ма Директива Закону про компанії в ЄС (2006 р.).

Але слід розуміти, що ніякі добрі закони не можуть вплинути на об'єктивність відображення в обліку реального стану господарювання та усунення елементів шахрайства. Наприклад, *“У руках невеликої групи мільярдерів, – писав у 1970 р. Н.Н. Смеляков, – знаходиться металургія, паливо, транспорт, хімія, машинобудування, велика частина військового виробництва, атомна промисловість, легка промисловість, харчова промисловість, роздрібна торгівля, комунальні служби, страхові товариства і багато що інше. Капітали їх вивозяться за кордон. Незліченні філії американських монополій розсіяні по всьому капіталістичному світу. Багатства, що належать самій державі, займають досить скромне місце в порівнянні з приватними володіннями магнатів капіталу, не рахуючи дрібніших капіталістів, які також в сукупності зосредили у себе в руках величезні матеріальні і фінансові ресурси”* [10, с. 352]. Ось що визначає сьогодні основу СВК. Закони тут не завжди діють. *“Колишній бухгалтер з Каліфорнії заарештована по звинуваченню в присвоєнні 9,9 мільйона доларів, що належали її компанії, стверджує Associated Press 8 березня.*

51-річна Анетт Йеоманс працювала головним бухгалтером в компанії, що займалась виготовленням дерев'яних меблів. В період з 2001 по 2007 вона щотижня витратила близько 25 тис. доларів, роблячи придбання по кредитній карточці, а потім списувала ці гроші з рахунків своєї компанії. Керівництво своєму бухгалтеру повністю довіряло, і за весь час ні разу не запрошувало незалежного аудитора для перевірки балансу.

Вкрадені у компанії гроші жінка витратила на придбання одягу, взуття і побутової техніки. Вона витратила не менше 240 тис. доларів на покупку 400 пар взуття, 300 тис. доларів пішло на придбання дизайнерського одягу. Крім того, вона купила 160 дамських сумочок вартістю більше двох тисяч доларів кожна [11].

Це свідчить про повну відсутність внутрішнього контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Якщо розглядати спеціальну літературу за сотню років, складається враження, що весь світ з контролю завжди був бурхливим. Тут природно постає риторичне питання: як взагалі ми спромоглися пережити таке страшне лихоліття? Втім, детальне ретроспективне вивчення тієї самої спеціальної літератури дає нам відповідь: усі фахівці, схильні описувати власну добу як бурхливу, однозначно оголошуючи попередню стабільною (ту саму, яку їхні попередники вважали дуже бурхливою). У нас позаду залишаються старі соціалістичні часи, не звертаючи увагу на те, що сьогодні підприємства комерційної сфери переживають досить скрутне становище.

Насправді часи змінилися і в системі організації виробництва і в здійсненні контролю. Після чого настав етап “нової СВК”, який триває до тепер, не дивлячись на те, що саме в цей момент грянула фінансова криза.

Ми провели аналіз публікацій з цього напрямку в 13-ти періодичних виданнях (див. табл. 1).

Таблиця 1. Проблеми внутрішнього контролю у періодичних виданнях (1974-2008 рр.)

№ з/п	Періодичне видання	Рік видання	Кільк. статей	Автори ¹
1	АПК: економіка, управління	2007	1	Кундиус В., Левичева С.
2	Аудит и финансовый анализ	1997, 2000, 2007	2	Соломяный С.В., Соломяная Н.В., Щербаков В. В.
3	Аудитор	1998, 2003	2	Мазурин Г.
4	Аудиторские ведомости	1997-99, 2001-03, 2006-07	12	Бурцев В.В., Головач А.М., Золотарева В.И., Кисилевич Т.И., Молодцова Е.Л., Нестерова О.В., Соколов Б.Н., Старовойтова Е.В., Щербаков В.В.
5	Бухгалтерский учет (Россия)	1974, 1982-85, 1988, 1996, 1999, 2000, 2003, 2007	20	Безвидная М.М., Бикеев Я.Н., Виноградов О.В., Виноградов О.В., Воропаев Ю.Н., Воропаев Ю.Н., Газарян А.В., Газарян А.В., Газарян А.В., Ерофеева В.А., Заславский И.Г., И.Ф. Таусова, Кашаев А.Н., Лазуренко В.И., Левин В.С., Левин В.С., Мизиковский Е.А., Мизиковский Е.А., Михайлова О.П., Островский О.М., Подольский В.И., Подольский В.И., Ракова Н.А., Романов А.Н., Романов А.Н., Сотникова Л.В., Сотникова Л.В., Сотникова Л.В., Суходуб П.И., Устинюк С.М.
6	Деньги и кредит	1997, 2000	1	Гордиенко А.В., Москвин В.А.
7	Экономика с/х предприятий	2000	1	Бурцев В.В.
8	Бухгалтерський облік і аудит	1996, 2002, 2003, 2005, 2006, 2008	11	Білопольський М., Дмитренко І., Борисенко М., Кириленко В., Козлов А., Козлов А., Кузьмінська О., Кузьмінський Ю., Кузьмінський Ю., Кузьмінський Ю., Максимова В., Петренко С., Сухарева Л.
9	Вісник ЖДТУ	2002-08	19	Белик В.Д., Бутинець Т.А., Виговська Н.Г., Виговська Н.Г., Виговська Н.Г., Виговська Н.Г., Дереза З.П., Жиглей І.В., Замула І.В., Козлова М.О., Любезна І.В., Майданевич Ю.П., Максимова В.Ф., Максимова В.Ф., Орлов І.В., Остапчук Т.П., Пантелеєв В., Саченко С.І., Сухарева Л.О.
10	Вісник Податкової служби України	2003	1	Петрик О.А.
11	Економка. Фінанси. Право	2003	1	Кириленко С. А.
12	Експрес-анализ	2002	1	Стрельников М.
13	Аудитор України	2004, 2008	2	Дмитренко І.Н., Борисенко М.В., Шукаєва О.Є.

¹ Прізвища авторів російських видань наводяться мовою оригіналу

Проблеми ВК систематизовані за певними критеріями в періодичних бухгалтерських виданнях в 1982-2008 рр. розглядали наступні автори.

Ми виділили лише 17 узагальнених критеріїв, за якими систематизували напрями проведених різними авторами досліджень (табл. 2). Таких критеріїв можна мати набагато більше, але задля того, щоб дослідити основні питання ВК доцільно було виокремити лише названі проблеми.

Таблиця 2. Автори, які розглядали проблеми ВК за певними критеріями систематизації

№ з/п	Критерій систематизації	Автор*
1	2	3
1	Сутність, значення і розвиток ВК	Бутинець Т.А., Лазуренко В. И., Левин В.С., Ракова Н.А., Суходуб П.И.
2	Суб'єкти та завдання ВК	Козлова М.О., Любезна І.В., Бутинець Т.А.
3	Методика та методологія ВК	Бурцев В.В.
		Безвидная М.М., Сотникова Л. В.
		Борисенко М., Дмитренко І.
		Белик В.Д., Замула І.В., Бутинець Т.А.
4	Організація ВК	Кузьмінський Ю.
		Виговська Н.Г., Дереза З.П., Замула І.В., Любезна І.В., Майданевич Ю.П., Максимова В.Ф., Остапчук Т.П., Пантелеєв В., Бутинець Т.А.
5	Інформаційне забезпечення ВК	Щербаков В. В.
		Білопольський М., Петренко С., Бутинець Т.А.
6	Питання системи ВК	Борисенко М.В., Дмитренко І.Н.
		Бурцев В.В., Золотарева В.И., Молодцова Е.Л., Нестерова О.В., Старовойтова Е.В.
		Воропаєв Ю.Н., Газарян А.В., Михайлова О.П., Сотникова Л. В.
		Виговська Н.Г., Дереза З.П., Максимова В.Ф., Орлов І.В.
		Петрик О.
		Кириленко С. А.
7	ВК виробничої діяльності підприємства	Стрельников М., Бутинець Т.А.
		Левин В.С.
8	ВК у промисловості	Бикеев Я.Н., Заславский И.Г.
		Майданевич Ю.П.
9	Внутрішній фінансовий контроль	Сухарева Л.О.
		Сухарева Л.О.
		Бурцев В.В.
10	Внутрішній валютний контроль	Жиглей І.В.
11	ВК якості аудиту	Молодцова Е.Л., Старовойтова Е.В.
12	ВК на підприємствах, в організаціях та установах	Кундиус В., Левичева С.
		Соломяная Н.В., Соломяный С.В.
		Мазурина Г.
		Бурцев В.В., Головач А.М., Кисилевич Т.И., Соколов Б.Н.
		Воропаєв Ю.Н., Газарян А.В., Лазуренко В. И., Левин В.С., Михайлова О.П., Ракова Н. А., Таусов И. Ф., Устинюк С. М.
		Виговська Н.Г., Жиглей І.В., Орлов І.В.
Бурцев В.В.		

* Автори зазначені мовою оригіналу.

Продовження табл. 2

1	2	3
13	ВК в банках	Щербаков В. В.
		Щербаков В.В., Соколов Б.Н.
		Кириленко В.
		Гордиенко А.В., Москвин В.А.
		Стрельников М.
14	ВК і аудит (внутрішній, зовнішній)	Шукаєва О.Є
		Головач А.М.
		Подольский В.И., Романов А.Н., Сотникова Л.В.
		Виговська Н.Г.
		Кириленко С. А.
15	Оцінка ВК	Воропаєв Ю.Н.
		Максімова В.
		Максімова В.Ф.
16	Оцінка якості ВК аудиторами	Борисенко М.В., Дмитренко І.Н., Золотарева В.И., Молодцова Е.Л., Нестерова О.В., Старовойтова Е.В.
		Золотарева В.И., Нестерова О.В.
		Виноградов О.В., Газарян А.В., Мизиковский Е.А.
		Козлов А.
		Петрик О.
		Стрельников М.
17	Удосконалення внутрішньогосподарського контролю	Ерофеева В.А., Заславский И.Г., Кашаев А.Н., Островский О.М.
		Саченко С.І., Бутинець Т.А.

Звідси виникає питання: що розглядали автори – внутрішньогосподарський чи внутрішній контроль. Дати відповідь на це питання рівнозначно тому, щоб відгадати, що з'явилось раніше – курка чи яйце.

Виклад основного матеріалу. Вчення про економне ведення бізнесу включає велике коло взаємопов'язаних проблем, до числа яких входять питання збереження майна власника, його примноження та ефективного використання у виробництві, максимальне застосування досягнень науки й техніки, господарського розрахунку, матеріальної зацікавленості, об'єктивного планування, ефективного виробництва, справедливого розподілу одержаного прибутку, та здійснення соціального захисту працівників.

Без внутрішнього контролю не може ефективно діяти будь-яка господарська одиниця в будь-якому суспільстві. Магічні обряди контролю в так званих примітивних суспільствах здійснювалися з тієї самої причини – необхідності ефективного господарювання. Ритуалізований контроль попереджав, надавав можливості для усунення марнотратства, крадіжок та інших неправомірних дій в системі господарювання. Такий контроль був завжди і до тепер залишається основним у системі ведення бізнесу. Науковці України заговорили про нього лише декілька років тому. Ця тема, як і аудит, стала досить модною для захисту дисертацій. Раніше ВК теж здійснювався і досить ефективно, але проблеми його практично не досліджувались. Вивчались лише окремі сторони діяльності спеціальних структурних підрозділів контролю різних міністерств і відомств, тобто внутрішньовідомчий та внутрішньосистемний контроль. Сьогодні про них забули. Чому? Може вони не потрібні? Сама СВК на наших підприємствах залишилася поза увагою науковців. Останні зацікавились імпортом контролем, який впровадити в нашу практику неможливо.

В системі контролю є поняття, про які, здається, відомо все і які не потребують ніяких роз'яснень. Економісти досить часто вживають такі слова, як “економія”, “економний”, “господарський”, “дбайливий”, “бережливий” тощо. І кожному нібито зрозуміло, про що говориться. Багато хто вважає, що зміст цих понять однаковий. Але це не так. Звичайне й зрозуміле слово “економія” містить у собі глибокий зміст. Економія у сучасному виробництві – це цілий світ, величезний за своїми масштабами й можливостями, зв'язками й зумовленостями і на кожному підприємстві має свою специфіку.

“Збути продукцію, добути при цьому прибуток, писав у 1970 р. Н.Н. Смеляков – велика трудність. Для успішної організації збуту бізнесмен гарячково шукає дорогу, засоби, інструмент, сили. Думки про це не дають йому спокою, рухають його до пошуків слабкого місця у конкурента, штовхають його на вдосконалення методів і організації виробництва і праці на своєму підприємстві” [10, с. 280].

Враховуючи виняткову важливість проблеми економного витрачання ресурсів на нинішньому етапі розвитку бізнесу, необхідно встановити природу економії у виробництві. Це дасть змогу більш точно і в комплексі оцінювати можливість інтенсифікації виробництва й визначати найбільш дійові шляхи їх практичної реалізації. Це завдання може успішно виконати науково організована СВК.

Якщо спробувати дати більш суворіше визначення економіки (хоча воно не буде достатньо повним), то можна сказати, що ця сфера людського життя, пов'язана з виробництвом, обміном (або передачею, трансфертом), а також споживанням товарів і послуг, з благами і інститутами, за допомогою яких або в рамках яких проводяться, обмінюються і споживаються ці блага. Тому внутрішній контроль ще називають економічним. Хоча його насправді здійснюють практично всі служби підприємства. ВГК організується лише з однією метою – мобілізувати обмежені ресурси підприємства для отримання максимального прибутку (див. табл. 1). Цю тезу можна доповнити: задля покращання життя працюючих та їх сімей. В капіталістичному суспільстві про це забувають.

Таблиця 3. Ресурси виробничого процесу, які охоплюються СВК

<i>Резерви економії</i>	<i>Групи факторів формування резервів економії</i>	<i>Фактори, які визначають групу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Необоротні активи виробничого характеру	Склад і структура необоротних активів	Кількісний склад і структура виробничих приміщень і споруд. Технологічна структура парку виробничого устаткування. Кількісний і якісний склад робочих машин та устаткування. Вікова структура парку виробничого устаткування
	Організація і планування процесу виробництва	Планування та облік використання необоротних виробничих активів та їх активної частини. Ремонтно-експлуатаційне обслуговування активів
	Експлуатація і використання устаткування і виробничих площ	Залучення парку виробничого устаткування в процесі виробництва. Використання парку виробничого устаткування у часі. Рівень інтенсивного використання парку виробничого устаткування. Використання техніко-економічних параметрів парку виробничих площ.

Продовження табл. 3

1	2	3
Оборотні активи виробничого призначення	Забезпеченість, склад і структура оборотних активів	Склад і структура виробничих запасів. Склад і структура незавершеного виробництва. Забезпеченість і типосорторозмір матеріалів
	Організація планування, облік та використання оборотних активів	Форма рівень організації і технологічні особливості виробництва. Організація нормування матеріальних ресурсів. Планування та облік використання матеріальних ресурсів. Проектування виготовлюваної продукції.
	Використання матеріальних ресурсів	Використання паливо-енергетичних ресурсів. Використання інструментів. Стан виробничих запасів на складах. Умови та особливості споживання допоміжних матеріалів. Використання сировини та матеріалів.
Виробничий персонал	Чисельність, склад і структура персоналу	Функціональний склад і структура працюючих. Професійно – кваліфікаційний склад, досвід працюючих. Соціально-демографічний склад і структура працівників. Склад і структура робітників за функціями, виконуваними в процесі виробництва.
	Організація праці і виробництва	Організація праці. Планування та облік праці. Нормування праці. Умови праці й побутове обслуговування. Прийом й методи праці. Стимулювання праці. Творча активність робітників.
	Використання робочої сили	Використання робітничих кадрів. Використання робочого часу.

Колись в СРСР ВК доповнювався внутрішньовідомчим або внутрішньо-системним контролем, які в ринкових умовах, на думку більшості дослідників, втратили своє значення і практично відсутні. Шкода, що деякі вчені не розуміють того, що при наявності відомства, тобто вищого органу управління, повинен обов'язково діяти і внутрішньовідомчий контроль або внутрішньосистемний контроль! А як же інакше управляти підвідомчими підприємствами? Негативний результат відсутності такого контролю в Україні на яву.

Що стосується внутрішньосистемного контролю, то він повинен діяти в будь-якому суспільстві в т.ч. і в умовах ринку. Для цього дослідникам слід розібратись, що собою являє господарська система, тоді стане зрозумілим, що в господарюючій одиниці обов'язково присутня СВК. Вона і носить назву внутрішньосистемного контролю. Особливо це стосується холдингів, ПФГ, компаній, які мають дочірні підприємства.

“У більш узагальненій формі, – писав ще у 1982 р. Є.А. Кочерін, – цей контроль названий як “внутрішньосистемний господарський контроль”, під яким розуміється наступне: “Контроль за господарською діяльністю усередині системи – це перевірка виконання ухвалених рішень, що дає можливість отримувати інформацію про функціонування ланок системи. Контроль створює зворотний зв'язок між суб'єктом і об'єктом управління, між центром системи і її ланками” [6, с. 76]. Так 30 років тому розуміли СВК, який діяв на всіх без винятку підприємствах. А сьогодні, що він непотрібен? Там, на Заході, його просто називають ВК. У нас інші традиції, інша підготовка та виховання кадрів. Тому не бажано автоматично переносити досвід зарубіжних країн на нашу дійсність, тим більше, що західні автори ніколи не звертали увагу на термінологічну плутанину в наукових дослідженнях. Це їх менталітет.

“Мій викладач англійської мови завжди дивувався, – писав Н.Н. Смеляков, що росіяни не одразу запам’ятовують англійські слова “гроші”, “ціна”, “прибуток”. Питання вчителя, які задавалися з метою тренування, були завжди поряд з купівлею і продажем, з бідністю і багатством, з грошима та банками [10, с. 281]. Це зарубіжний менталітет.

Який же зміст вкладають сьогодні науковці в поняття внутрішнього контролю? “На будь-якому підприємстві, – пише проф. Н.І Дорош, створюється система внутрішнього контролю для виконання поставлених перед нею завдань. Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику і процедури підприємства, спрямовані на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з’явитись у фінансових звітах” [2, с. 218]. Це досить спрощене розуміння СВК. Не для достовірності фінансової звітності створюється СВК, а тому, що без її організації не можна ефективно вести процес господарювання. Господарювання і відображення його процесу у фінансовій звітності це зовсім різні речі. У фінансовій звітності не обов’язково відображати всі без винятку бізнесові операції, а тим більше порівнювати їх з планом чи нормою. В попередніх з нами суспільствах теж була СВК, але про фінансову звітність ще ніхто і гадки не мав. Сьогодні багато підприємств також не складають і не надають зовнішнім користувачам фінансову звітність, але у них, хоча і у спрощеному вигляді, діє СВК. Без цього не може функціонувати будь-яке підприємство, організація чи установа. Тому такий контроль бажано називати внутрішнім. Адже він діє в усіх без винятку інституційних утвореннях.

Зазвичай на кожному виробничому підприємстві чітко контролюють три класичні фактори виробництва: працю, землю і капітал (див. рис. 1). Кожен з них має власну, відмінну від інших характеристику, засновану на узагальненні і спрощенні конкретних спостережень:

– праця є виробничим чинником, який реалізується через саму людину; число ж людей, які здатні запропонувати свою працю, не може бути визначене економічними методами; праця як чинник виробництва удосконалюється завдяки навчанню працівників і придбанню ними виробничого досвіду, при цьому за аналогією з процесом утворення реального капіталу можна говорити про процес утворення “людського капіталу”;

– земля дана самою природою і традиційно розглядається як незруйновна продуктивна сила; земля незнищувана і помножена; земля схильна до досить сильного руйнування (внаслідок хижацького використання, отруєння або ерозії) або, навпаки, її багатство може “примножуватися” завдяки роботам з меліорації;

– капітал складається з факторів виробництва, виготовлених працею (типові приклади – фабрики і машини); капітал може бути збільшений до будь-яких розмірів; капітал може значно зрости за тривалий період часу, проте в короткостроковому плані його величина змінюється лише в обмежених межах.

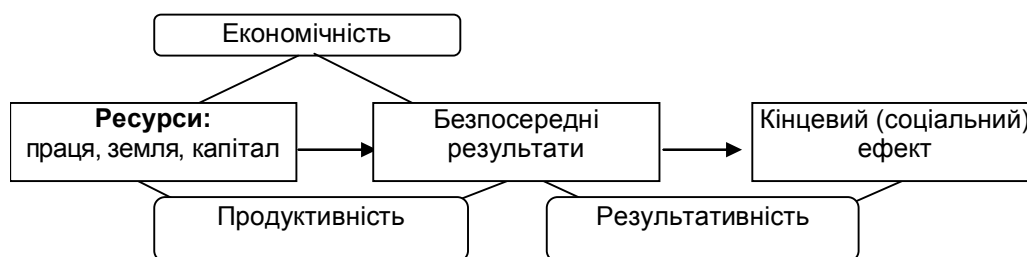


Рис. 1. Складові частини ефективності використання ресурсів

“Утилітарність – по-американськи означає: все повинно давати дохід – стверджує Н.Н. Смеляков. Будь-яка можливість, що таїть в собі отримання прибутку, вивчається в США вельми ретельно і швидко, щоб без зволікання перетворитися на реальність, зробитися відчутною і вагомою, окупити витрати і дати прибуток. Отримувати зі всякої обставини максимально можливу вигоду – такий девіз ділового американця” [10, с. 36]. Ось чому там називають контроль внутрішнім, а не господарським!

Звернемо увагу читача, що матеріальні ресурси, або предмети праці, є однією із складових частин засобів виробництва. Їх основу становлять сировина й матеріали. Сировиною прийнято вважати безпосередню продукцію добувної промисловості та сільського господарства. До матеріалів, які можуть бути основними й допоміжними, відноситься продукція, що вже пройшла певну обробку. Це, як правило, метал, тканини і т.д. Матеріальні ресурси є найважливішим об'єктом ВК у сфері виробництва та надання послуг. Головна увага приділяється збереженню активів, раціональному їх використанню, запобіганню браку, псуванню, марнотратству. Виховний момент в цьому процесі: ефективне використання сировини й матеріалів – один із факторів збільшення заробітку працюючих, покращання соціального захисту їх сімей. Такий контроль можна було б вважати внутрішньогосподарським. А як називати контроль в організації і установі де сировина і матеріали та праця не складають основу діяльності? *“Найхарактерніше для американського бізнесмена, – стверджує Н.Н. Смеляков, – безперервна робота по добуванню долара. Очима жадібними, руками чіпкими, ногами швидкими усюди він бродить у пошуках долара. Бізнесмен безпомилково чує його запах усюди, і це в деякому розумінні навіть талант” [10, с. 280]*

Як відомо, матеріальні і трудові ресурси становлять суть виробничих витрат або затрат живої й уречевленої праці з виготовлення продукції об'єднання, підприємств, цеху, дільниці і т.д. Затрати уречевленої праці – це витрачені в процесі сировина, матеріали, паливо, енергія й амортизація, яка заміщує вартість зношених основних засобів. Затрати живої праці визначаються тривалістю робочого часу й інтенсивністю праці протягом цього періоду, складністю виконуваної роботи та умовами, в яких вона здійснюється.

Втрати являють собою зайву витрату матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі виробництва продукції. Витрати ресурсів праці – результат сукупних витрат від надмірно затраченого робочого часу. До них відносяться всі види витрат робочого часу в процесі виконання необхідних операцій, які не регламентовані ходом та умовами ходу технологічного процесу. Основу їх становлять втрати з організаційно-технічних причин, із вини робітника, доробки й переробки у зв'язку із браком, відхилення від нормальних умов роботи, використання кваліфікованих робітників на підсобних роботах, необґрунтоване залучення людей до різного роду робіт, порушення трудової дисципліни і т.д. Значна частина втрат живої праці пов'язана із простоями як цілозмінними, так і внутрізмінними. Вони зумовлюються технологічними й організаційними неув'язками, нечітким управлінням господарською діяльністю підприємств, рівнем кваліфікації робітників, їх трудової дисципліни.

“Для навчання методам аналізу технологічного процесу виготовлення – пише Н.Н. Смеляков, – деталі, перевірки раціональності способів переміщення матеріалів, забезпечення якості продукції при мінімальних витратах часу і т.д. існують заздалегідь складені запитання і вказівки до них, які значно полегшують діяльність людей, що займаються нормуванням і організаційною роботою” [10, с. 51]. Тут дійсно вкрай необхідна система внутрішньогосподарського контролю. Але чи щось зміниться від того, що такий контроль будемо називати внутрішнім? Нічого! Звідси, з метою уникнення плутанини весь контроль, що здійснюється своїми силами всередині підприємства, організації та установи можна називати внутрішнім.

Оцінка ефективності внутрішнього контролю включає:

а) з'ясування заходів, що впроваджуються на підприємстві з метою уникнення економічно необґрунтованих посередницьких ланок на “вході” ресурсів (закупівлі сировини та обладнання) та на “виході” (збут продукції, виконання робіт, надання послуг);

б) розгляд нормативно-правової бази підприємства;

в) вивчення процедури відбору постачальників на прикладі двох-трьох найбільш великих закупівель ;

г) вивчення структури покупців, аналіз організації збутової політики, на прикладі двох-трьох марок продукції проводиться порівняння ціни продажу та ринкових цін;

д) дослідження ефективності системи внутрішнього контролю в частині протидії ризику перерахунку фінансових потоків у “фірмах-супутниках”.

“Внутрішній контроль – це інструмент управління, який використовується для забезпечення достатньої впевненості в тому, що цілі, що стоять перед керівництвом досягаються [4]”. Тут уточнюється визначення ВК, яке запозичене із зарубіжної практики.

Дослідження значної кількості публікацій показало, що в капіталістичному світі з давніх давен вживали термін ВК, а в колишньому СРСР – внутрішньогосподарський (ВГК). Сутність цих понять одна й таж.

Так що ж розуміють теперішні науковці під ВК? Манія ВК, здається, відображає страх невизначеності. Звичайно, більшість керівників не дуже відрізняються в цьому сенсі від решти людей. Ми всі так чи інакше боїмося невідомості та невизначеності, а одним зі способів упоратися з браком справжнього контролю, який ми відчуваємо, та гарантувати відсутність несподіваних поворотів у хазяйнуванні, є спроба зайти з іншого боку, – намагатися взяти під контроль все, що тільки може захопити нас зненацька. У крайніх випадках, звичайно, контроль стає тотальним – поширюється на поведінку людей й події, і створюється враження, що принаймні деякі керівники прагнуть такого тоталітаризму у своєму житті. Це теж вкрай небезпечно.

“Внутрішній контроль – стверджує проф. М.Д. Корінко, – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства” [5].

А що таке закони? Хто їх розробляє? Хто ухвалює? Хіба вони видаються на підприємстві? Законність у господарюванні – це не основне у системі ВК. Економія ресурсів, отримання прибутку, запобігання ризиків – це головне для чого створюється СВК.

Як стверджує проф. М.В. Мельник, – *“внутрішній контроль – форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту і реалізації управлінських рішень”* [7, с. 56]. Таке визначення заслуговує на увагу. Це споконвічна традиція СВК на всіх етапах розвитку суспільства.

Внутрішній контроль, на думку В.А. Прівезенцева, залежно від конкретного змісту може здійснюватися у вигляді адміністративного, технічного, екологічного, економічного, фінансового та інших спеціалізованих видів контролю [9, с. 25]. Тут автор припускається помилок лише тому, що він не визначив суб'єктів ВК. Тільки правильна постановка питання про суб'єкти ВК дасть можливість розглядати проблему застосування багатьох видів контролю. Дійсно у системі ВК застосовується практично всі види і способи контролю.

Внутрішній контроль, на наш погляд, – це постійна, щоденна робота персоналу підприємства, організації та установи, яка унеможливорює будь-які зловживання та відхилення від діючих внутрішніх правил та надає можливість ефективно і економно використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь у відповідності до поставлених завдань (прийнятих програм), а також захисту інтересів працюючих у відповідності до чинного колективного договору.

Курйозність захоплення контролем полягає в тому, що управлінський персонал здійснює його лише колективно, а не індивідуально. Інакше кажучи, управлінці радше беруть контроль у свої руки, не змагаючись за нього кожний окремо (як це робить власник!), а через колективне волевиявлення. Саме тому ми називаємо ВК “колективним волюнтаризмом”: люди бажають сформулювати свою виробничу долю, але при цьому також хочуть уникнути негативних для себе наслідків. Вони намагаються зробити це не так через фізичні дії, як через абстрактне формулювання своїх планів, декларування намірів. Чи може це бути ілюзією контролю? Так. Довівши цю теорію до логічного завершення ми називаємо її “Контроль і чаклунство”. Ті, хто професійно володіє методами і прийомами контролю, виконують у бізнесовій сфері функцію магів-чаклунів.

Внутрішній контроль – це постійно діючий процес всередині підприємства чи їх об'єднання, метою якого є забезпечення достатньої впевненості щодо досягнення наступних базових цілей: а) достовірність та правдивість інформації, що створюється у кожному підрозділі; б) порядок здійснення всіх видів операцій, планів, процедур, дотримання законів, внутрішніх положень та контрактів; в) повне забезпечення збереження наявних активів; г) економне та ефективно використання всіх видів ресурсів; д) досягнення поставлених керівництвом підприємства цілей та виконання окремих програм (планів).

“Спільним для зовнішнього і внутрішнього контролю є обов'язковість їх проведення” – стверджує В.А. Прівезенцев [9, с. 25]. Ні. Тут автор припускається помилки. Здійснення внутрішнього контролю не є обов'язковим для підприємства. Це скоріше економіко-виробнича необхідність, а не обов'язковість. Що стосується зовнішнього контролю, то на більшості підприємств його взагалі може не бути десятки років. Так що спільного тут дуже мало. Крім того, СВК використовує

десятки видів контролю і не менше способів і прийомів, а зовнішній? Про зовнішній комплексний контроль сьогодні ніхто і мови не веде. Він існував лише в системі управління державними підприємствами.

У довідковому посібнику директору виробничого об'єднання (підприємства) читаємо: "Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за господарськими операціями і процесами, що відбуваються у виробничих об'єднаннях і на підприємствах. Так, наприклад, бухгалтерія контролює дотримання лімітів відпустку матеріалів у виробництві, працівники ВТК контролюють якість продукції, що випускається і т.д." [6, с. 76]. І це абсолютно правильно, так було і так залишається сьогодні.

У капіталістичному світі більш вживаним був і залишається дотепер термін "бізнесова діяльність", в соціалістичному – господарювання. В найзагальнішому вигляді поняття "господарювання" означає обачне, обдумане з обмеженими ресурсами – скажімо, з грошима або благами (наприклад, запасами) – для досягнення певної мети – отримання максимального прибутку. Основоположні значення з погляду умов і цілей господарювання має наявність різних варіантів використання обмежених ресурсів; отже, постійно доводиться стикатися з проблемою вибору альтернативи. Вивченням принципів і наслідків такого вибору займається наука про господарський контроль.

Звідси і поява цих двох абсолютно однакових термінів. Правда, як бачимо, ВГК охоплював всі без винятку господарські операції і процеси. Він організовувався лише у суб'єктах, які займаються господарською діяльністю. У капіталістичному світі контроль створюється всередині будь-якого підприємства, навіть такого яке не займається господарюванням, а здійснює спекуляцію на фінансових ринках, надає послуги чисто фінансового характеру чи будь-якої іншої діяльності. Тому там не підкреслюється внутрішнє господарювання, так як в багатьох установах його практично немає.

За стан СВК та за її впровадження на підприємстві чи в цілому в системі відповідальність несе власник або керівник. Не можуть відповідати за створення та дію СВК керівники всіх організаційних підрозділів підприємства (див. табл. 4).

Таблиця 4. СВК та її елементи

<i>Елементи системи</i>	<i>Характеристика елемента системи</i>
1. Середовище контролю	Керівництво та персонал повинні створити та підтримувати таке середовище в організації, що забезпечує позитивне та сприятливе ставлення до внутрішнього контролю та сумлінного керівництва.
2. Оцінка ризиків	Внутрішній контроль повинен забезпечувати оцінку ризиків, з якими стикається організація, і які походять як з зовнішніх, так і з внутрішніх джерел.
3. Контролююча діяльність	Контролююча діяльність – це правила, процедури, технічні прийоми та механізми для виконання директив керівництва, наприклад, процес виконання вимог щодо розробки та виконання бюджету.
4. Інформація та інформаційний обмін	Інформація повинна реєструватись та повідомлятися керівництву та іншим зацікавленим користувачам в межах організації в такій формі і у такий час, щоб вона могла служити основою для виконання ними функцій внутрішнього контролю та інших.
5. Моніторинг	Моніторинг внутрішнього контролю повинен якісно оцінювати результати діяльності в часі та забезпечувати оперативне вжиття заходів за підсумками аудиту та інших перевірок. Система внутрішнього контролю повинна будуватись таким чином, щоб забезпечити постійний моніторинг в ході здійснення діяльності. Такий контроль здійснюється регулярно і є складовою діяльності організації в цілому. [4]

СВК визначається як сукупність планів дій підприємства, та його керівництва, включаючи ставлення до цього власника, застосування відповідних методів і процедур та інших заходів з метою забезпечення достатньої впевненості в тому, що досягаються наступні загальні цілі діяльності:

- подальший розвиток налагодженої, ефективної та результативної діяльності та якісних продуктів та послуг згідно із місією підприємства;
- захищеність ресурсів від втрат через брак, неефективне управління, зловживання, розкрадання, помилки, шахрайство та інші негаразди;
- дотримання законів держави, положень та нормативних актів підприємства;
- розвиток та підтримання достовірних управлінських даних та їхнє правдиве оприлюднення в звітності, яка подається своєчасно.

Тому відповідальність за адекватність та ефективність структури внутрішнього контролю покладається лише на власника або керівника. Керівник підприємства, повинен забезпечити створення належної СВК, а також її оцінку та оновлення для забезпечення ефективності господарювання.

При опитуванні 67 українських компаній, які брали участь у дослідженні, у більшості випадків на запитання відповідали фінансові директори, керівники та голови та/або спеціалісти підрозділів, що займаються внутрішнім аудитом та внутрішнім контролем (30% усіх респондентів були голови служби внутрішнього аудиту). В ході даного опитування виявилось наступне:

а) основну відповідальність за функціонування системи внутрішнього контролю більше половини респондентів поклали на фінансовий відділ та/або керівників бізнес-процесів.

Власник або вище керівництво несуть першочергову відповідальність за загальне управління підприємством. Ця відповідальність включає встановлення відповідного контрольного середовища, запровадження ефективної системи внутрішнього контролю, формалізацію системи контролю у письмових політиках і процедурах, а також моніторинг поточного дотримання підприємством вимог встановленої системи. Ці функції часто виконуються централізованим підрозділом з внутрішнього контролю, який звітує безпосередньо вищому керівництву (тобто фінансовому директору, директору з управління ризиками і т. п.)

Слід зазначити, що різні країни організують свої системи контролю по-різному, і навіть всередині країни можуть застосовуватись різні системи для різних типів операцій або діяльності.

Лише 58% компаній контролюють і тестують відповідність систем внутрішнього контролю встановленим вимогам. Потрібно зауважити, що це – низький показник, зважаючи на те, що вище керівництво несе першочергову відповідальність за встановлення і підтримку адекватного внутрішнього контролю. Така відповідальність може фактично не визнаватися вищим керівництвом.

На жаль, 25% опитаних компаній відповідальними за моніторинг та тестування систем внутрішнього контролю вважають відділ внутрішнього аудиту, і тільки 13% наділяють цією відповідальністю відділ внутрішнього контролю. Оскільки на це запитання можна було надати декілька відповідей, не зрозуміло, кого респонденти вважають “першочергово” відповідальними у своїй компанії;

б) не залежно від того, наскільки досконало створена і працює СВК, вона не може забезпечити повну впевненість в тому, що всі цілі підприємства будуть досягнуті. Фактори за межами контролю або впливу керівництва можуть змінювати здатність підприємства досягати всіх своїх цілей. Наприклад, людські помилки, помилкові судження, неправомірні дії з метою уникнення контролю можуть вплинути на досягнення підприємством своїх цілей. Тому після запровадження внутрішній контроль забезпечує достатню, проте не абсолютну впевненість у досягненні підприємством своїх цілей;

в) з огляду на це ВК повинен бути ефективним з точки зору витрат через досягнення необхідного балансу між вигодами та витратами різних заходів. Система внутрішнього контролю повинна прагнути до запобігання дублюванню, перетинанню або змішуванню функцій і не повинна перешкоджати здійсненню розроблених політики та програм. [4]

“Створення системи внутрішнього контролю має певні обмеження – стверджує Н.І. Дорош. Так, адміністрація часто не хоче вдаватись до ідеальної системи, оскільки її вартість може перевищити її зиск. Інколи дешевше замовити обширний аудит, аніж створювати систему внутрішнього контролю, яка дорого коштує” [2, с. 218]. З цим погодитись не можливо. На невеликих підприємствах взагалі не потрібна спеціальна служба ВК. Там контроль здійснюють всі служби.

Лише 39% компаній мають відділ внутрішнього контролю як окремий організаційний підрозділ. З компаній, які мають окремий відділ внутрішнього контролю, 40% виділяють менше \$50 000 на рік для підтримки цього відділу. Знову ж таки, такий відносно невеликий бюджет може вказувати на рішення керівництва не надавати надто великого значення його роботі. А чи потрібно витрачати такі кошти? Це надуманий апарат управління, який не приносить користі бізнесовій діяльності.

Внутрішній аудит – це функція незалежної оцінки, що створюється всередині організації для аналізу і оцінки її діяльності. Метою внутрішнього аудиту є надання допомоги членам організації в ефективному виконанні ними своїх обов'язків. З цією метою внутрішній аудит забезпечує їх даними аналізу, оцінок, рекомендаціями, порадами та інформацією стосовно діяльності, що перевіряється. Мета аудиту також включає завдання запровадження ефективного контролю із понесенням виправданих витрат. [4]

При цьому основоположні концепції аудиту передбачають, що саме адміністрація, а не аудитор повинна встановити належну систему контролю і забезпечити її функціонування – так стверджує проф. Н.І. Дорош. Це відповідає загальному концептуальному підходу, згідно з яким адміністрація, а не аудитор несе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до прийнятих бухгалтерських принципів. У зв'язку з цим адміністрація підприємства повинна розробити таку систему внутрішнього контролю, яка б могла забезпечити достатню упевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно [2, с. 218]

Існування служби внутрішнього аудиту не знімає з вищого керівництва цієї відповідальності. На жаль, є досить велике нерозуміння науковцями різниці між системою ВА і ВК. Це призводить до помилкових тверджень і висновків.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Внутрішній контроль вирізняється від контролю, що є зовнішнім по відношенню до даного підприємства керівництвом, що здійснює цей контроль, несе відповідальність за результати

діяльності всього суб'єкта і його ланок, а також ухвалює рішення, спрямовані на забезпечення раціонального функціонування суб'єкта. У сферу внутрішнього контролю не входять такі види контролю, як контроль будь-яких державних інспекцій, контроль суду, прокуратури, профспілковий контроль і інші види контролю.

Внутрішній контроль є однією з основних функцій управління, формою зворотного зв'язку і системою постійного спостереження та перевірки роботи всіх підрозділів з метою оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій, своєчасного інформування керівництва для прийняття рішень по усуненню та зниженню ризиків діяльності і управлінню ними.

Усі види контролю, – внутрішній, внутрішньосистемний; внутрішньогосподарський, – мають загальний, один і той же об'єкт, здійснюються за допомогою одних і тих же методів, проводяться всередині підприємства. Виходячи з цього, можна стверджувати, що усі три терміни є визначеннями одного і того ж виду контролю – внутрішнього.

Історичний період, протягом якого виник й розвивається внутрішній (внутрішньогосподарський) контроль, методи його здійснення, принципи економного господарювання, нетривалий, але він насичений зародженням і вдосконаленням якісно нових рис у формах впливу контролю на процес господарювання, його масштаби і спрямованість. Це дає можливість розробляти підходи до економного використання ресурсів у всіх галузях виробництва та управління і у безпосередньому зв'язку із загальноприйнятими етапами розвитку економіки держави.

На початку дев'яностих років ХХ ст. в Україні почали втілюватися в життя заходи, спрямовані на надання процесу економічного господарювання системного, масового та обґрунтованого характеру. Усі вони в основному пов'язані з перебудовою механізму СВК, але на жаль, не завжди вдалі та ефективні.

Економія ресурсів – головна економічна стратегія впровадження та розвитку СВК в поєднанні зі збільшенням прибутку та об'єктивністю його розподілу.

Джерелом отримання коштів для покращання життя народу може бути тільки національний доход, тобто новостворений продукт матеріального виробництва, який слід направляти у фонд нагромадження та використовувати на капітальні вкладення, збільшення оборотних засобів і створення резервів. Та частина, яка залишається, становить фонд споживання і йде на задоволення потреб працюючих та їх сімей. СВК – це контроль не лише для потреб власника, але й для працюючих. Якщо він правильно організований, то наводить справедливість у створенні національного багатства та його споживанні.

Бережливість тісно пов'язана з економністю та дбайливістю. Економність, як риса господарювання значно об'ємніша і змістовніша. Щоб економити, недостатньо точно додержуватись технологічних правил виробництва, необхідно знати, що, і як економити. Економія у використанні ресурсів з'являється тоді, коли рівень затрат живої праці в процесі виготовлення продукції менше планово допустимих норм, тобто коли затрати виробництва ресурсів не тільки менші їх мінімально можливої величини, але й у більшості випадків зменшується величина втрат і відходів. Цього можна досягти лише при правильній організації СВК.

Збереження предметів і засобів праці, зменшення трудових затрат в усіх сферах матеріального виробництва є свідченням доцільності обраного курсу в господарській і контрольно-ревізійній політиці, критерієм ефективності методів управління виробництвом, розподілу і споживання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

СВК полягає насамперед у тому, щоб результати виробництва зростали швидше, ніж затрати на нього, щоб, залучаючи у виробництво порівняно менше ресурсів, можна було добитися більшого. Перед кожним підрозділом поряд із специфічними проблемами слід поставити завдання забезпечити зростання випуску продукції при стабільній і навіть меншій кількості зайнятих.

На основі приведених визначень можна зробити висновки, що внутрішній контроль:

– охоплює всі види контролю, дія яких здійснюється всередині господарюючого суб'єкта;

– здійснюється всіма без винятку посадовими особами, що знаходяться в штаті суб'єкта господарювання; очолюється його власником або керівником;

– є об'єктивно необхідним елементом будь-якої системи управління господарюючої одиниці, що пов'язує, та створює зворотний зв'язок між його підрозділами;

– поширюється на всі об'єкти всередині підприємства, його структурних, функціональних підрозділів.

Структурно-функціональна форма внутрішнього контролю не вимагає серйозних додаткових витрат підприємства на її створення і функціонування. Ця форма передбачає розробку власними або залученими консультантами комплексу нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії структурних одиниць і їх керівників в області здійснення контрольних заходів, складання документації за їх результатами, а також підготовки рішень з усунення виявлених недоліків і контролю за їх реалізацією.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бровкина Н.Д. Контроль и ревизия: [учебное пособие] / Бровкина Н.Д.; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 346 с.

2. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація / Дорош Н.І. – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001 – 402 с.

3. Дорош Н.І. Складові елементи системи внутрішнього контролю / Н.І. Дорош // Наук. Журн. ТАНГ "Вісник Тернопільської академії народного господарства". – 1999. – Вип. 6. – С. 120–132.

4. Інформація з питань держфінконтролю та аудиту. Досвід зарубіжних країн // [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=53826.

5. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.] – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2007. – 429 с.

6. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Кочерин Е.А. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.

7. Мельник М.В. Ревизия и контроль: учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.

8. Попов А.З. Мысли в области контроля / Попов А.З. // Счетоводство. – 1903. – № 23-24. – С. 271-278.

9. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: [учеб. пособие.] / Привезенцев В.А. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.

10. Смеляков Н.Н. Деловая Америка. (Записки инженера) / Смеляков Н.Н. – [2-е изд.] – М.: Политиздат, 1970. – 415 с.

11. [http:// unian.net/rus/news/news-304722. html](http://unian.net/rus/news/news-304722.html)