

## **ФУНКЦІЯ КОНТРОЛЮ У РОЗВИТКУ СУЧАСНОГО ПІДПРИЄМСТВА: МЕТОДОЛОГІЯ АНАЛІЗУ**

Наукові праці МАУП, 2012, вип. 2(33), с. 197–202

*Проблема формування ефективної системи управління підприємствами нерозривно пов'язана з проведенням фундаментальних науково-економічних досліджень такого фактора розвитку та оптимізації діяльності підприємств, як контрольна діяльність.*

Саме завдяки сучасним системам і методам контролю на підприємствах стає можливим не лише уникати різноманітних дисфункцій, які виникають у процесі розвитку підприємства, а й здійснювати постійний моніторинг за станом усіх елементів та всіх процесів, що виникають у ході діяльності того чи іншого підприємства. Актуальність звернення до цієї теми зумовлюється кількома причинами. По-перше, не можна не звернути увагу на те, що наразі в економічній теорії точаться дискусії не лише щодо окремих елементів системи контролю як складової управління підприємствами, а й щодо самого цього поняття та його змісту. Звісно, що, власне, у науковому сенсі така ситуація є цілком нормальною, адже розмаїття наукових поглядів та підходів лише підтверджує значущість тієї чи іншої теми. Утім, слід наголосити, що наразі завданням економічної науки є не стільки розробка теорії контрольної діяльності, скільки побудова на її основі комплексної моделі організації управління підприємством, яка здатна служити основою успішного розвитку не просто окремих секторів виробництва, а й економіки України в цілому. По-друге, виняткової актуальності дослідженню контролю та контрольної діяльності на підприємстві додає те, що запровадження нових моделей управління підприємствами, які виявили свою ефективність у зарубіжній практиці, має відбуватись в Укра-

їні не тільки із врахуванням вітчизняних реалій економіки та розвитку підприємств, а й з розробкою спеціальної системи заходів щодо адаптації найважливіших елементів діяльності у сфері управління підприємствами до об'єктивної ситуації, що нині спостерігається в Україні. Одним із найважливіших елементів такої управлінської діяльності на підприємстві є контроль, що зумовлює теоретичну і практичну актуалізацію цієї теми.

Таким чином, ставлячи на меті проведення комплексного аналізу ролі функції контролю у розвитку сучасного підприємства, ми маємо вирішити такі завдання: а) охарактеризувати основні теоретико-методологічні підходи до визначення поняття контролю на підприємстві; б) дослідити види та етапи контрольної діяльності; в) виявити визначальні властивості контрольної діяльності, які засвідчують її роль у загальному процесі управління підприємством.

Наразі навряд чи потребує доведення положення про те, що як управлінню підприємством у цілому, так і в розрізі його елементів, властива функція контролю [1, 6]. Утім, говорячи про стан наукового забезпечення і розвиток теорії контролю, необхідно визнати, що одним із найсерйозніших недоліків є відсутність єдності у визначенні ряду теоретичних питань і понять. У наукових дослідженнях з обліку і контролю представлено різні підходи до розуміння не лише окремих

термінів, а й їх змісту, класифікаційних ознак, а також сутності контролю та його значущості в системі управління підприємством. У радянський період розвитку економіки контроль розглядався як складова системи державного фінансового контролю, який мав чітке централізоване підпорядкування і здійснювався на користь усієї держави, що спричинило його знеособленість. Внаслідок чого, у розумінні сутності контролю і його об'єктів за радянських часів спостерігалася загальна розпливчастість формулювання понять і термінів, нечіткість викладу. Однак, незважаючи на значну кількість робіт щодо розвитку підприємств, які з'явилися останнім часом в Україні та за її межами, можна спостерігати значний плюралізм думок, що лише підтверджує складність і багатогранність проблеми сутності і розуміння як контролю, так і його ролі у розвитку сучасного підприємства.

Поява контролю в суспільстві та визначення його місця серед інших видів контролю обумовлено соціально-історичними передумовами, до яких належать роздержавлення власності та поява її недержавних форм, звідси виникнення різних інтересів учасників ринку і на цій основі формування різних видів контролю (державний фінансово-господарський контроль, внутрішній контроль, аудит). Отже, місце контролю на підприємстві в системі господарського контролю розглядається як самостійний напрям, що відокремився в теорії контролю, який може бути витлумачений у кількох пізнавальних вимірах, і якому притаманні відповідні елементи теоретичної системи. Відсутність або слабка організація контролю на підприємстві є однією з причин зниження прибутковості та появи збиткових підприємств. Розглядаючи підприємство як підсистему в системі господарського контролю в цілому, стає очевидним, що контроль, здійснюваний усередині цієї підсистеми, буде визначатися як внутрішній. Відповідно об'єкти, суб'єкти й процес контролю будуть формуватися виходячи з цілей підсистеми та концентруватися у її середині. Такий контроль відносно підприємства буде внутріш-

нім. Поняття “внутрішній контроль” в економічній літературі розглядається недостатньо, при цьому автори по-різному тлумачать його в частині поняття як економічної категорії, типології видів і об'єктів.

Зазначену палітру думок, яка розглядає під різними кутами зміст внутрішнього контролю, І. Белобжецький систематизував у три основні напрями. До першого напрямку належать праці вчених, які сутністю контролю вважають регулярну перевірку дотримання господарського законодавства, виявлення порушень державної дисципліни, визначаючи “перевірку тих або інших рішень з метою встановлення їх законності” [2, 8]. Ця позиція є правовою концепцією сутності контролю, вона не розглядає сутність контролю як системи, не вказує на наявність зворотних зв'язків, які в контролі повинні активно діяти на об'єкт перевірки. До другого напрямку належить група авторів [3], які, на противагу першому, визначають контроль як форму зворотного зв'язку, за допомогою якого керуюча система одержує необхідну інформацію про справжній стан керованого об'єкта і виконання управлінських рішень. Проте він, так як і перший напрям, відвертає контроль від активної дії на процеси, що відбуваються. Цей напрям виділяє інформаційний аспект внутрішнього контролю як основний і який відіграє важливу роль у розумінні сутності контролю. До третього напрямку належать автори, що розглядають в сутності контролю три стадії управлінської діяльності: стадію проектування і визначення мети; організацію виконання ухваленого рішення і контроль виконання, або чотири фази (принципів) наукової організації — аналіз, планування, виконання і контроль. В обох випадках контроль трактується як особлива стадія управлінського циклу. Цей підхід до контролю виправданий у разі, якщо його розглядати з позиції перевірки виконання конкретного управлінського рішення [4].

Призначення внутрішнього контролю полягає у сприянні успішній реалізації облікової, фінансової, економічної і правової політики в забезпеченні процесу формування й ефективного використання майна

і всіх ресурсів у всіх сферах діяльності підприємства. На основі прямого взаємозв'язку між економічними показниками, фінансово-господарськими операціями і процесами виробництва, обігу, а також управлінськими рішеннями, спрямованими на організацію безперервної виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства, з якою пов'язана діяльність людей щодо реалізації конкретних управлінських рішень, внутрішній контроль носить всеосяжний характер. Це дає змогу визначити внутрішній контроль як невід'ємну частину системи управління підприємства, метою якої є виявлення відхилень фактичного стану керуючої і керованої підсистем від прийнятих принципів і стандартів у частині законності, доцільності й ефективності використання всіх видів ресурсів (з урахуванням відповідальності виконавців) на більш ранніх стадіях процесу кругообігу засобів з тим, щоб мати нагоду здійснити коригувальні заходи і запобігти порушенням у майбутньому. Розробка типізації внутрішнього контролю ґрунтується на результатах, отриманих попередниками-дослідниками, і аналізі отриманих ними даних. Типізація внутрішнього контролю — це та область теорії, в якій найбільш яскраво представлена палітра численних поглядів. Тому зі всього цього різноманіття ми відібрали і спробували систематизувати ті, які мають відношення до зазначеної проблеми, наблизивши їх до реальних об'єктів і завдань внутрішнього контролю.

Важливою умовою раціональної організації контрольної діяльності на рівні підприємства є розробка науково-обґрунтованої класифікації економічного контролю загалом і за видами. При визначенні виду економічного контролю слід виходити з того, що вид — це класифікаційна одиниця і для її визначення потрібна сама загальна ознака. В економічній літературі при класифікації контролю частіше використовують такі ознаки, як суб'єкт здійснення контролю, час його здійснення, джерела інформації, обсяг контрольних дій та ін. Залежно від часу здійснення прийнято розрізняти попередній, поточний і подальший контроль. На думку ряду дослідників

та економістів, попередній контроль передують здійсненню операцій, тобто контроль над бізнес-планом або проектом, що розробляється [5, 12]. Тут розглядається практична і теоретична відмінність у реалізації, тобто попереднього контролю і контролю за фактом. У першому випадку дослідження доцільно вести методом від загального до конкретного, в другому — від конкретного (встановлення факту порушення) до загального (ступінь впливу порушення на інформацію у звітних даних). Здебільшого попередній контроль розглядається як передуючий господарсько-фінансовим операціям, поточний проводиться безпосередньо в процесі їх здійснення, а подальший — після їх здійснення. Деякі вчені доводять, що підставою для відображення інформації про фінансово-господарські операції є первинні документи, які створюються, як правило, у момент їх здійснення. Відзначаючи, що контроль з позицій часу його здійснення можна розділити на контроль до фактичного здійснення господарської операції (попередній) і після здійснення (подальший). Критерієм такого підрозділу вважається факт здійснення господарської операції і її юридичне оформлення первинним документом [6, 12]. Залежно від термінів виконання контроль підрозділяється на оперативний і періодичний. Причому оперативний подальший — це контроль, який постійно відбувається у міру здійснення операцій, а періодичний — за конкретний звітний період [7, 20]. Термінологія, яка прийнята в міжнародній практиці, має перевагу, вказує на такий важливий чинник у контрольній роботі, як відмінність шляхів дослідження, а отже, і відмінність в організації вживаної техніки контролю. Аналізуючи вітчизняні і міжнародні терміни, у даній сфері контролю відзначимо, що в разі попереднього контролю йдеться про перевірку, що проводиться до отримання інформації про порушення, а в разі контролю за фактом, перевірка проводиться за вже встановленими подіями порушень (у цьому випадку встановлюється не сам факт порушення, а його матеріальність, тобто обсяг і ступінь значущості для функціонування контрольної одиниці). Узявши за

основу не факт порушення (помилки), а момент виникнення інформації про подію, слід зазначити, що попередній контроль є контролем за передбачуваними фактами порушень (виявлення джерел викривлення інформації), а контроль за фактом — контроль, який остаточно встановлює ступінь надійності інформаційної системи. Отже, контроль надійності інформаційної системи об'єкта перевірки складається з попереднього контролю і контролю за фактом.

Залежно від джерела інформації розрізняють документальний і фактичний контроль [8]. Такий розподіл необхідний для більш наочного обліку взаємообумовленості і взаємозв'язку цілеспрямованої роботи над удосконаленням методики попереднього контролю, підвищення якості його за рахунок чіткого визначення функціональних обов'язків, раціоналізації прийомів і методів [9, 128]. На противагу цій думці, існує інша — вважати зазначений розподіл контролю недоцільним, оскільки при здійсненні фактичного і документального контролю використовується безліч одних і тих самих джерел інформації. Не існують прийоми і методи суто фактичного, як, рівно, і суто документального контролю. Однією з ознак видового розподілу є суб'єкт контролю. Суб'єктом внутрішнього контролю є система органів, які реалізують його функції. На різних етапах розвитку продуктивних сил і виробничих відносин сутність контролю залишається незмінною, але суб'єкти його можуть змінюватися (формуватися, скасовуватися або трансформуватися в нові організаційні форми). Розподіл контролю на формальний і реальний, залежно від якісних характеристик, має входити до складу видової класифікації внутрішнього контролю. Формальний контроль отримав свого часу широке розповсюдження і тенденція його подальшого розвитку існує і зараз. Небезпека формального ухилу в контрольній роботі існує не лише при здійсненні контролю державними органами, а й при реалізації контрольних функцій суб'єктами внутрішнього контролю (внутрішні аудитори, менеджери різних рівнів управління). Ця небезпека виникає тому, що шлях формального

контролю — шлях якнайменшого опору. Значно легше перевірити операцію з погляду додержання законодавства, ніж проаналізувати її фінансову ефективність і доцільність. Слід зазначити, що разом з об'єктивними причинами формалізму стали з'являтися і об'єктивні чинники, що впливають на зниження якості контрольної діяльності. До таких можна віднести надмірну централізацію ухвалення рішень на вищих рівнях управління, необґрунтовану організаційну структуру управління, відсутність регламентного забезпечення, відсутність мотивуючої і стимулюючої дії та ін. Внаслідок чого виникла проблема формальної, а не реальної контрольованості об'єктів управління.

Аналіз існуючих класифікацій з контролю дає підстави стверджувати, що традиційні погляди на контроль передбачають, що в системі внутрішнього контролю здійснюється виявлення відхилень за об'єктами обліку в процесі господарської діяльності. Проте, в процесі управління підприємством при здійсненні виробничих, господарських і фінансових операцій слід визначити їх цільову спрямованість і ступінь зацікавленості осіб, що мають до них відношення. Йдеться про те, що всі фінансові і господарські операції, які приводять до зміни засобів, джерел їх утворення і результатів діяльності, передбачені рішеннями менеджерів різних рівнів управління. А це, у свою чергу, приводить до зміни прав і обов'язків виконавців, зайнятих у цих процесах, і має відношення до здійснених фактів господарського життя. Лише трансформуючи зібрану й оброблену інформацію у спектрі інтересів осіб, які беруть участь у діяльності підприємства, можна здійснювати контроль, виявляти відхилення і об'єктивно оцінювати факти господарського життя та ухвалювати дієві управлінські рішення. А звідси випливає, що мотивація персоніфікує внутрішній контроль і впливає на його типізацію. Спираючись на теоретико-методологічний аспект розвитку внутрішнього контролю, доцільно здійснювати оцінку системи загалом, її підсистем і елементів з одночасним розподілом їх на контроль керованої і керуючої частини системи.

За часом здійснення контроль традиційно розподіляється на попередній, поточний і подальший. Цей розподіл доцільно пов'язувати і з видами управління, цілями і завданнями, які необхідно вирішити. За допомогою попереднього контролю унеможливаються негативні явища в діяльності підприємства. Головна мета полягає в тому, щоб виключити (передбачити) можливість проведення протизаконних виробничих, господарських і фінансових операцій. Характерною рисою попереднього внутрішнього контролю, як відзначають багато авторів, є його превентивність, тобто він проводиться на стадії розробки планування і підготовки операції. Поточний контроль проводиться безпосередньо в процесі здійснення операцій. Це дає можливість контролювати хід виконання операцій, беручи активну участь на будь-якій стадії їх здійснення, реалізуючи, тим самим, превентивне регулювання відхилень. Відмінною рисою оперативного внутрішнього контролю є відсутність документальності. Подальший контроль здійснюється після виконання операцій. У процесі подальшого контролю фіксуються виявлені відхилення, аналізуються причини їх виникнення, виробляються коригуючі заходи щодо їх усунення. Подальший внутрішній контроль не реалізує мету запобігання незаконним і економічно недоцільним діям. В управлінні підприємством усі зазначені напрями контролю мають реалізовуватися комплексно, без відриву один від одного, так само, як не розділяються види управління.

За періодичністю здійснення контроль підрозділяється на систематичний і періодичний, що залежить від поставленої мети, спрямованості контрольних дій, об'єкта управління й ефективності його функціонування. Ця класифікаційна ознака характеризується тим, що внутрішній контроль спрямований на збереження і раціональне використання ресурсів, правильне здійснення процесів і отримання результатів, тобто в об'єктах управління виокремлено контроль управління ресурсами, контроль управління операціями і процесами, контроль управління результатами. Відомо, що процес управ-

ління включає планування, організацію, облік, контроль, аналіз і регулювання. Кожна з цих функцій в обсязі і технології виконуваних робіт включає елемент контролю, а це часто призводить до помилкового розуміння ролі і місця внутрішнього контролю в системі управління підприємством. Таким чином, в процесі розробки бізнес-планів обов'язкова наявність контрольних дій; в обліковій технології — контроль є невід'ємним елементом; контрольній діяльності також властивий контроль. У сучасних умовах контроль персоніфікується, об'єднуючи суб'єкти і об'єкти в єдину систему. Виходячи з цього, контроль слід класифікувати за такими сферами діяльності, як адміністративна, господарська, виробнича і фінансова, щоб всебічно охопити контрольними діями діяльність господарюючого суб'єкта. Зазначені сфери діяльності відмінні одна від одної. В основу їх формування покладено різні цілі та завдання. Відтак, контроль повинен відстежувати ступінь досягнення поставленої мети, здійснювати оцінку та регулювання процесів управління. Теорія управління вміщує у собі концепцію ухвалення рішень, проте сучасний розгляд не дає однозначного тлумачення складу і змісту етапів цього процесу. Різноманітність підходів до вирішення цього питання дає підставу виокремити одну з основних і обов'язкових фаз ухвалення рішень — оцінку і контроль виконання [10]. Це дає підстави включити до класифікації контролю таку ознаку, як етапність циклу ухвалення рішень.

Отже, узагальнюючи результати проведеного дослідження, можемо сформулювати такі висновки. По-перше, під контролем на підприємстві слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкта контролю від заданих параметрів. Водночас, внутрішній контроль постає як специфічний комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних

рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу. По-друге, однією з головних цілей здійснення контролю на підприємстві є детальне і чітке відображення різноманітних відхилень щодо різних боків його функціонування. По-третє, притаманна контролю властивість превентивного регулювання виявлених відхилень реалізується насамперед через форми проведення контрольних заходів.



## Література

1. Валуев Б. И. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 224 с.
2. Журко В. Ф. Комплексная система ведомственного контроля. — М.: Финансы и статистика, 1985. — 255 с.

3. Виговська Н. Г. Господарський контроль в соціально-орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології. Господарський контроль: системний підхід. — Житомир: ЖДТУ. — 2008. — 325 с.

4. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве. — М.: Агропромиздат, 1988. — 320 с.

5. Мех Я. В. Обліково-аналітична інформація в управлінні внутрішніми резервами (на прикладі підприємств промисловості України): Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 2002. — 553 с.

6. Криницкий Р. И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1990. — 120 с.

7. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль. — М.: Финансы и статистика, 1988. — 300 с.

8. Соловьев Г. А. Экономический контроль в системе управления. — М.: Финансы и статистика, 1986. — 190 с.

9. Облік, контроль і аналіз у міжнародному бізнесі: управлінський аспект: Монографія / Заг. ред. Л. О. Сухаревої. — Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. — 213 с.

10. Белогуров В. П. Основы управления: Учеб. пособие. — Х.: Консум, 2003. — 240 с.

*Схарактеризовано основні наукові підходи до визначення ролі та значення функції контролю у процесі розвитку сучасного підприємства. Досліджено причини появи і розвитку функції контролю, визначено його види та основи правового забезпечення. Доведено, що контроль становить невід'ємну частину системи управління підприємства, є запорукою успішності його розвитку.*

*Охарактеризованы основные научные подходы к определению роли и значения функции контроля в процессе развития современного предприятия. Исследованы причины появления и развития функции контроля, определены его виды и основы правового обеспечения. Доказано, что контроль является неотъемлемой частью системы управления предприятием, залогом успешности его развития.*

*The article describes the main research approaches to defining the role and importance of monitoring functions in the development of modern enterprise. The author examines reasons for the emergence and development of control functions, determines its types and the basis of legal support. It is proved that control is an integral part of enterprise management system, and is the key to the success of its development.*

Надійшла 20 січня 2012 р.