

УДК 657

**Бондаренко Т. Ю.,***кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та державного фінансового контролю Криворізького економічного інституту*

## ЗОВНІШНІ ТА ВНУТРІШНІ СУБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ

*Виділено зміну первинного значення терміна “контролю”. Розділено суб'єктів контролю на зовнішніх та внутрішніх. Наголошено на проблеми розвитку незалежного контролю та контролю власників на Україні. Запропоновано напрямки їх подолання.*

**Ключові слова:** контроль, зовнішні суб'єкти контролю, внутрішні суб'єкти контролю, аудит, внутрішньогосподарський контроль.

*Выделено изменение первоначального значения термина “контроль”. Разделено субъектов контроля на внешних и внутренних. Отмечено проблемы развития независимого контроля и контроля собственников на Украине. Предложены направления их преодоления.*

**Ключевые слова:** контроль, внешние субъекты контроля, внутренние субъекты контроля, аудит, внутривхозяйственный контроль.

*Highlighted changes in the original meaning of the term “control”. Controls to split subjects of external and internal. Highlighted the problem of independent oversight and control of owners in Ukraine. A direction to overcome them.*

**Key words:** control, external control subjects, subjects of internal control, audit, internal economic control.

**Постановка проблеми.** Очевидний той факт, що зі зміною умов господарювання контроль набуває характеру основи, що є майже на всіх рівнях управління підприємством, й забезпечує оптимальний хід процесу управління на всіх його стадіях. Суб'єкти є основними складовими системи контролю. Без наявності цих складових неможливе нормальне функціонування чи організація контролю, тому уточненню складу суб'єктів контролю потрібно приділяти достатню увагу.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у дослідження суб'єктів контролю зробили такі вітчизняні та зарубіжні економісти, як Е. А. Аренс, М. Т. Білуха, В. В. Бурцев, Ф. Ф. Бутинець, Дж. К. Лоббек, Є. В. Калюга, М. В. Кужельний, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, Б. Ф. Усач, М. Г. Чумаченко, О. Шпиг, О. Д. Шеремет та інші.

**Мета і завдання дослідження** Метою статті є з'ясування сутності контролю, а також класифікації суб'єктів зовнішнього і внутрішнього контролю для ефективного управління діяльністю підприємства.

**Виклад основного матеріалу.** Сучасні умови господарювання суттєво змінюють первинне значення терміна “контроль”, вкладаючи у нього істотно більший зміст, ніж просто спостереження та порівняння. Як зазначає І. В. Ващенко, головна визначальна риса контролю – це можливість привести фактичний стан підконтрольного об’єкта з нашими уявленнями; конструктивна дія, що принципово відрізняється від “порівняння”, “аналізу”, “спостереження”, “управління” [2]. Тобто, на нашу думку, у найбільш загальному розумінні, поняття “контроль” означає процес регулювання розвитку об’єкта згідно із заданими системою параметрами.

На нашу думку, визначення цього економічного поняття пов’язано, передусім, зі сферою його застосування. Контроль має охоплювати не тільки господарську діяльність підприємства, а й зовнішнє середовище в цілому, розглядаючи проблеми розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, перевіряючи фінансові та фінансово-господарські відносини на макро-, мезо– та мікроекономічних рівнях.

Контроль не є органічною складовою процесу управління, а як самостійне явище є його альтернативою. І. В. Ващенко вказує, що необхідно чітко відрізнити спостереження за станом певних параметрів у розумінні складової управління будь-яким процесом і “контроль” у зовсім іншому розумінні – коли певний суб’єкт має можливість управляти об’єктом, але свідомо не використовує цієї можливості і задовольняється налагодженням контролю за результатами його функціонування.

На нашу думку, контроль не можна розглядати як альтернативу управлінню, оскільки контроль є методом його вдосконалення на всіх економічних рівнях та етапах проведення.

На думку В. В. Бурцева, існує така інтеграція самої функції контролю:

– горизонтальна – інтеграція контролю й інших функцій контролю на одному рівні управління. В результаті досягається узгодження окремих елементів управління для розв’язання управлінської проблеми;

– вертикальна – інформаційна інтеграція функцій контролю на різних рівнях управління. За такого виду інтеграції функція контролю реалізується на рівнях управління, але на базі однієї інформації, що агрегується [3].

Розглянемо суб’єктів контролю. Згідно з Господарським кодексом України, перевірки фінансової діяльності товариства здійснюються державними податковими органами, іншими органами державної влади у межах визначених законом повноважень, ревізійною комісією (ревізором) та аудиторами [1].

У вітчизняній економічній практиці склалася певна система органів, що здійснюють економічні процедури для виявлення ступеня надійності інформації про фінансово-господарську діяльність підпри-

емства. Всі вони за ознакою належності до підприємства умовно поділені на зовнішні та внутрішні.

Структуру зовнішніх суб'єктів контролю формують органи державного фінансового контролю та незалежного контролю.

До суб'єктів державного контролю належать: контрольно-ревізійні відділи, податкові інспекції, міністерства, відомства.

Нині фінансовий контроль з боку органів ДКРС має каральний і виховний характер, але не має превентивного характеру щодо запобігання порушенням бюджетної дисципліни та зловживанням у фінансово-бюджетній сфері. З огляду на це, одним із напрямів удосконалення державного контролю є підвищення дієвості поточного контролю з боку органів казначейства в координації з органами виконавчої влади та Державної податкової адміністрації. Ефективність превентивних, а не подальших заходів важко переоцінити. Доцільно було б залучати органи ДКРС до здійснення попереднього контролю на стадії формування кошторисів доходів і видатків бюджетних установ, або уповноважити фінансові органи та органи Державного казначейства здійснювати, крім поточного, ще й попередній контроль за формуванням фінансових ресурсів бюджетних установ.

До суб'єктів незалежного контролю належать аудиторські фірми, органи контролю банків, інвестиційних фондів тощо.

Нестабільна економічна ситуація, що склалася в Україні, потребує вирішення низки проблем, які мають місце у професійній діяльності аудиторів, аудиторських фірм і унеможливають успішний розвиток аудиту.

Однією з проблем є недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю, що спричиняє нестачу знань та низьку компетенцію аудитора під час виконання своїх завдань. Крім того, такі тенденції призводять до зниження рівня конкурентоспроможності українських аудиторів, порівняно з іноземними, які пропонують значно ширший перелік послуг [6].

Іншим негативним явищем є нестача кваліфікованих аудиторських кадрів, що призводить до зниження якості аудиторських послуг. Це питання порушується не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й власне аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії. Незважаючи на законодавчу вимогу щодо обов'язкового підтвердження незалежним аудитором показників річної фінансової звітності, інвестори та інші користувачі звітності не ставляться з належною довірою до висновку аудитора про достовірність показників фінансової звітності.

Поряд з перерахованими вище питаннями існує серйозна проблема формування ціни на аудиторські послуги, а саме в частині методики її

визначення. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудитори часто використовують власну систему формування ціни. Найчастіше така система заснована на визначенні кількості відпрацьованих людино-годин або обсягу виконаних робіт. Також велика кількість аудиторів на ринку спричиняє значне зниження ціни на аудиторські послуги у зв'язку з необхідністю боротьби за клієнта. Це, своєю чергою, впливає на зниження якості аудиту.

Слід зазначити, що сьогодні у системі зовнішнього контролю є багато проблем, основні з яких такі: невизначеність правового поля щодо поняття “державний фінансовий контроль”, розподіл обов'язків кожного суб'єкта системи та механізм їх співпраці під час перевірки. Ці питання є доволі суперечливими та не є предметом цього дослідження.

За результатами проведених статистичних досліджень, аудиторських перевірок гірничо-збагачувальних комбінатів Кривбасу автором зроблено висновок, що зовнішніми суб'єктами контролю охоплюється тільки інформація, яка міститься у системі бухгалтерського обліку. Об'єкти не деталізуються за центрами відповідальності, а розглядаються на рівні комбінату або окремих переділів. Так, результати проведеного опитування зовнішніх аудиторів, свідчать, що при проведенні зовнішнього контролю витрат охоплюється 40% їх реального обсягу, оскільки при перевірці оцінюється робота не всього комбінату, а окремих переділів.

Тобто можна стверджувати, що за допомогою зовнішніх суб'єктів контролю охоплюються не всі об'єкти контролю, що приводить до потреб побудови на підприємстві ефективного внутрішньогосподарського контролю.

Структура внутрішніх суб'єктів контролю залежить від організації структури підприємства. Проте досить часто в економічній літературі під суб'єктами внутрішньогосподарського контролю розглядають посадових осіб на підприємстві. Наприклад, С. В. Стендер вважає суб'єктами внутрішньогосподарського контролю керівника (директора), головних спеціалістів та керівників підрозділів [5].

З таким визначенням суб'єктів внутрішньогосподарського контролю важко погодитися, адже внутрішньогосподарський контроль є необхідним не тільки в системі управління підприємством, а й у виробничому процесі на кожному робочому місці. Крім того, суб'єктами внутрішньогосподарського контролю можуть бути як окремі особи, так і групи осіб – спеціально створені служби, комісії, ради тощо. Це можуть бути відділи внутрішнього аудиту, контрольно-ревізійні бюро, відділи економічної безпеки тощо.

Одним із найбільш проблемних питань є законодавче регулювання організації внутрішньогосподарського контролю підприємств недержавної форми власності в Україні. Правове поле внутрішнього

контролю нині не визначене, оскільки Господарський кодекс (як і рещта законів) не містить визначення такого поняття та його основні принципи і складові елементи [1].

Виходячи з окреслених положень, можна стверджувати – сьогодні недостатньо висвітленим є питання методологічних аспектів внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, що формує високу актуальність досліджень у визначеній площині. Також варто зазначити, що існує проблема дослідження і самої категорії “внутрішньогосподарський контроль” як такої, що є найбільш дискусійною та не отримала достатнього висвітлення у чинних нормативно-правових актах, що регулюють сферу внутрішнього контролю вітчизняного підприємства.

**Висновки.** На шляху становлення, розвитку та функціонування незалежного контролю в Україні постає багато проблемних питань, що негативно позначаються як на результатах діяльності підприємства, так і на економічній ситуації держави загалом. Система внутрішньогосподарського контролю являє собою комплекс методик та процедур, прийнятих керівництвом підприємства для досягнення оптимальних умов господарювання та виконання управлінських рішень. Якісний рівень методик систем внутрішньогосподарського контролю різних об’єктів є одним із найбільш очевидних чинників ефективності роботи. Недостатня кількість таких методик знижує його результативність, що забезпечує низьку якість управління господарськими процесами. Причиною неефективності застосовуваних методик контролю є ігнорування специфічних особливостей суб’єктів та об’єктів контрольного процесу.

### Література:

1. Господарський кодекс України, затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01.2003 р. № 436-IV – <http://www.liga.net/>.
2. Бурцев В. В. Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С. 10-20.
3. Ващенко І. В. Державний Неистребима вера женщин в мужские обещания.... дис. на здобуття наук. ступеню канд. екон. наук : спец. 08.04.01 “Фінанси, грошовий обіг і кредит” / І. В. Ващенко. – Київ. 2005. – 22 с.
4. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : Вид-во КНЕУ, 2004. – 411 с.
5. Стендер С. В. Економічна сутність складових господарського контролю. [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Oif\\_apk/2009\\_1/20\\_Stend.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_1/20_Stend.pdf).
6. Шевчук О. А. Аудит в Україні – проблеми та перспективи розвитку [Текст] / О. А. Шевчук, Н. Г. Здирко // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – 2010. – № 6. – С. 530-531.