

Тому існує необхідність реорганізації національної моделі контролю за допомогою конвергенції наукових досліджень зарубіжних та українських вчених, розроблення цілісної концепції контролю, покликаній стати методологічним фундаментом економічних і соціальних змін, що здійснюються в суспільстві.

Список використаних джерел:

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: Влада і Влад, 1996. – 364 с.
2. Білуха М.Т. Курс аудиту. – К.: Вища школа., 1998. – 574 с.
3. Білуха М.Т. Аудит в бізнесі. – Дніпропетровськ: Преском, 1995. – 240 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. – Житомир, 1996. – 764 с.
5. Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.

В.І.Євдошак, к.е.н.,

Чернівецький торговельно-економічний інститут КНТЕУ,
м. Чернівці

МІСЦЕ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуто роль і значення господарського контролю у системі управління та запропоновано шляхи його реформування.

The role and of economic control in management is considered and the ways of reformation are offered.

У сучасних умовах господарювання контроль визначається не як надзвичайний захід або тимчасова кампанія, що здійснюється від випадку до випадку, а як постійно діюча, науково обґрунтована і добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання. Контроль забезпечує необхідний в економіці зворотний зв'язок, систематичне порівняння планів і фактичних результатів, що є необхідною умовою прийняття правильних управлінських рішень. При цьому контроль у багатьох випадках допомагає уникнути помилок, наявність яких в економіці коштує дуже дорого. Добре поставлена система контролю сприяє більш активному залученню іноземних партнерів та інвесторів, для яких вона є важливим фактором формування довіри до регіональної влади. Крім того, за допомогою контролю установлюють відповідність процесу господарювання і управління, виявляють відхилення, допущені при реалізації цих рішень. Господарський контроль здійснюється з боку суспільства і держави з метою зміцнення стану економіки народного господарства і підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності на підприємствах.

Реформування форми власності та створення нового механізму господарювання призвели до суттєвих змін в організації і методах здійснення контролю. Чинне в Україні законодавство вимагає контролю за дотриманням законності господарських явищ і процесів, але комплексний підхід до вирішення організаційних та процедурних основ здійснення господарського контролю майже відсутній.

Особливе місце господарський контроль займає в системі фінансового контролю. Формування господарського контролю обумовлюється, насамперед, потребою практики і, зокрема, необхідністю поліпшення економіки країни, посилення боротьби з такими негативними явищами, як розтрата, розкрадання, безгосподарність, марнотратство. Господарство – це процес виробництва матеріальних благ. Отже, господарський контроль – це контроль процесів виробництва, тобто системи взаємодії об'єктивного (базисного) і надбудовного факторів у сфері виробництва, розподілу і обміну суспільного продукту. Останніми роками в літературних джерелах наведено (хоча і різні) визначення поняття господарського контролю, що сприяло розробці його теорії. Господарський контроль базується на використанні контрольних функцій діючої системи господарювання, що взаємодіє на підприємствах в умовах переходу до ринкових відносин з функціями, які виконують фінанси.

Господарський контроль має специфічні об'єкти перевірки і вивчення процесів виробництва, розподілу і обміну, що обмежуються фінансово-господарською діяльністю тільки підприємств. Він опосередковує суспільні відносини в межах діяльності цих підприємств. Господарський контроль не може поширювати свою діяльність на об'єкти бюджетних установ (школи, лікарні тощо), що цілком відносяться до прерогативи фінансового контролю. Водночас господарський контроль не може вирішувати функцію загальнодержавного масштабу управління народним господарством. Господарський контроль – це система прийомів і способів, за допомогою яких здійснюється систематична перевірка і спостереження за господарською і фінансовою діяльністю підприємств, виявляються відхилення стану економіки на цих об'єктах від установлених критеріїв з метою забезпечення найсуворішого режиму економії, раціонального використання і забезпечення збереження майна, своєчасного усунення негативних

явищ.

У спеціальній навчальній літературі тривалий час сфера діяльності господарського контролю непомірно звужувалася, і вся система контролю зводилася до проведення ревізій на підприємствах. Водночас багато вчених визнавали господарський контроль як самостійну навчальну дисципліну. Природно, що формування теорії – це складний, тривалий і суперечливий процес. У процесі його можуть бути і помилкові думки, деякі раніше прийняті положення можуть навіть відхилятися або замінитися іншими. Правильно за Луї де Бройль, що «люди, которые сами не занимаются наукой, довольно часто полагают, что науки дают всегда абсолютно достоверные положения... Однако состояние современной науки, так же как и история наук в прошлом, доказывают, что дело обстоит совершенно не так». Процес формування науки про господарський контроль пояснюється не недоліками його практики, прорахунками в господарському керівництві та наявністю на сучасному етапі розкрадань майна, і особливо державного, а зростаючою роллю контролю в умовах переходу до ринкових відносин і закономірністю ускладнення господарських і економічних зв'язків.

Сутність контролю, економічну необхідність, його становлення, роль і значення для вітчизняної теорії в наукових джерелах обґрунтовано такими економістами, як І.А.Белобжецький, М.Г.Бєлов, М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, Е.А.Вознесенський, А.М.Крамаровський, М.В.Кужельний, В.М.Мітрофанов, В.М.Мурашко, В.Я.Савченко, В.В.Сопко, М.Г.Чумаченко, В.О.Шевчук, О.О.Шпіг та ін. Розроблені відомими вченими основи контролю як науки, його методологія залишаються і до нинішнього часу основою практичної діяльності усіх контролюючих органів.

Зокрема, у працях М.Т.Білухи розглядаються важливі методологічні питання, пов'язані з визначенням об'єктів господарського контролю з використанням електронно-обчислювальної техніки. Науку про контроль в умовах державної форми власності розвинув Є.А.Вознесенський і визначив його як специфічний вид суспільного розподілу праці, обґрунтував самостійне існування фінансового контролю, дав класифікацію об'єктів державного контролю в нашій країні. Водночас І.А.Белобжецький розглядає контроль як самостійну функцію управління економікою, виділяє, як і Ф.Ф.Бутинець, фінансово-

господарський контроль у самостійну галузь знань. Але, на відміну від Ф.Ф.Бутинця, в зазначеній праці І.А.Белобжецького фінансовий і господарський контроль об'єднуються в одну галузь знань. На нашу думку, таке об'єднання контролю не виправдано, насамперед, з погляду системи державного господарювання на підприємствах. Господарський контроль на підприємствах необґрунтовано посувається на друге місце, на першому ж – фінансова сторона (фінансовий контроль). Фінансовий контроль, як вже зазначалося, базується на використанні контрольної функції фінансів, що впливає з господарської діяльності підприємств. Отже, на рівні підприємства пріоритет має господарський контроль, що базується в системі господарювання ринкових відносин на різноманітних формах власності.

Слід зазначити, що господарський контроль базується не на використанні контрольних функцій фінансів, а на механізмі державного господарювання, що тісно пов'язано з використанням фінансових ресурсів. Крім того, господарський контроль охоплює як процес виробництва, так і процеси товарного обігу, що, в свою чергу, тісно пов'язані з фінансами. Здійснення господарського контролю ґрунтується на раціональному використанні механізму державного господарювання, і виявляється в тісному зв'язку з іншими функціями цієї категорії. Отже, можна зробити висновок, що господарський контроль – це найважливіший важіль управління економікою, діючий засіб попередження порушень законності, невичерпне джерело інформації про позитивні і негативні сторони діяльності підприємств.

Господарський контроль безупинний у часі і покликаний забезпечувати повну і суцільну перевірку всіх його об'єктів у їх внутрішньому зв'язку. Він використовує не лише грошові показники, але й натуральні, що визначає їх перспективу. Зрозуміло, що існування фінансового контролю пов'язано з наявністю товарно-грошових відносин, що обумовлює його історичні межі. Незважаючи на те, що господарський контроль відіграє важливу роль у забезпеченні збереження майна в масштабі всього народного господарства, він, як функція управління, обмежується господарською діяльністю підприємств. Коли підприємства працюють в умовах переходу до ринкових відносин, центр ваги по керівництву й управлінню переноситься безпосередньо на ці об'єкти. Система управління по вертикалі

втрачає свою першорядну роль за господарською і фінансовою діяльністю на підприємствах. Водночас, відповідно до п. 5 ст. 33 Закону України «Про власність», «державні органи, уповноважені управляти державним майном, ... здійснюють контроль за ефективністю використання і схоронністю довіреного їм державного майна».

Важливе значення в процесі господарського контролю мають принципи, обов'язкове дотримання яких визначає його результативність. Застосування принципів контролю в господарській діяльності дає змогу відобразити основні функції контролю як науки і практичної діяльності суб'єктів контролю. У наукових джерелах принципи контролю визначено в основному в умовах державної форми власності, що було каркасом його теоретичних основ і відображало істотні сторони всього механізму, його сутність і зміст. Серед принципів контролю вважаємо доцільним поділення їх Ф.Ф.Бутицем на дві групи: основні і специфічні. До основних принципів контролю відомих у теорії й на практиці слід, на наш погляд, віднести: раптовість, всеоб'ємність, безперервність, об'єктивність, точність, законність, своєчасність, незалежність, надійність, гласність, розподіл функцій, оптимальність, результативність. Відповідно специфічні принципи контролю: профілактика (попередження) порушень; виявлення порушень та визначення їх наслідків; вивчення причин та умов, що призвели до порушень; розрахунок та мобілізація виявлених резервів. Зазначені принципи дають змогу об'єктивно відображати реальний зміст контролю з тим, щоб його результати були точними і детальними. Обґрунтовується це тим, що в низці випадків інформація піддається перекрученню, а іноді це робиться цілком свідомо. З метою підвищення ефективності контролю потрібно, щоб контроль був не лише єдиним і повним, об'єктивним і точним, але і систематичним та оперативним. Зниження оперативності контролю відбувається тому, що контроль запізнюється і тому окремі недоліки вже не можна виправити.

Розуміння необхідності нових підходів до збереження майна і достовірного відображення зобов'язань підприємств в умовах переходу до ринкових відносин сприяє пошуку нових форм контролю. Зміст і місце контролю в системі управління обумовлюється характером соціально-економічних відносин та політичної організації суспільства. Створена система господарського

контролю в Україні базувалась на основі командно-адміністративного устрою і основна увага зверталася на політичні функції контролю і його масовість. Це негативно позначилося на компетентності контролю та об'єктивності його результатів. Об'єкти управління поступово почали виходити від об'єктивного контролю, а його процес у більшості випадків ставав все більш формальним.

В умовах переходу до ринкових відносин потребують наукового обґрунтування методологічні основи контролю, розкриття його ролі, особливостей і значення в діяльності підприємств різноманітних форм власності, чіткої ідентифікації контролюючих суб'єктів, визначення характеру зв'язку та співвідношення між ними.

Відповідно до Закону України «Про підприємства в Україні» передбачено здійснювати, а відповідно і контролювати, діяльність таких видів підприємств залежно від форм власності на майно та організаційних форм: приватне (засноване на власності фізичної особи); колективне (на власності трудового колективу); господарське товариство; підприємство, засноване на власності об'єднання громадян; комунальне (на власності відповідної територіальної громади); державне (на державній власності), в т. ч. казенне підприємство.

В економічній літературі тривалий час контроль, як функція управління, не виділявся. Лише останнім часом контроль почали відносити до самостійної галузі знань, обґрунтовувати його як постійно діючу функцію управління, виявлення, попередження і усунення порушень та недоліків у фінансово-господарській діяльності з метою збереження майна на підприємстві (в організації, установі). При цьому контроль визначено як особливий вид діяльності по нагляду і управлінню, як особливу функцію будь-якої суспільної праці. Контроль вважається невід'ємною ланкою управління, ефективність якого припускає створення умов, за яких кожний учасник господарського процесу робить найдоцільніший і максимально можливий внесок у вирішення завдань підприємства. В умовах переходу підприємств до ринкових відносин, господарський контроль може здійснюватися на різних рівнях управління, що обумовлює різноманітність суб'єктів контролю (організацій і осіб, що контролюють господарську діяльність підконтрольних об'єктів). Як одну з функцій управління, що має різні форми і рівні, обумовлені суб'єктами форм (приватної, колективної і державної) власності, вважаємо за доцільне господарський

контроль відповідно здійснювати в різних його формах: зовнішній і внутрішній (внутрішньогосподарський). В умовах переходу господарських одиниць (підприємств, об'єднань, організацій) до ринкових відносин першочергову роль відіграє господарський контроль безпосередньо на цих об'єктах.

Господарський контроль має свої атрибути (об'єкти, суб'єкти і мету дослідження). Об'єктом контролю є сфера його діяльності, що визначається формою власності, рівнем і системою управління. Ці реальні цілеспрямовані дії керівництва і управління, що спираються на пізнання об'єктивних законів, вивчення суспільного виробництва для досягнення мети, поставленої суспільством. Реальна дійсність суспільного виробництва є дуже різноманітною, що визначає і різноманіття суб'єктів контролю. Власне кажучи, кожний суб'єкт контролю здійснює перевірку визначеної сукупності його об'єктів, що об'єднані спільністю їх змісту. Проте це зовсім не означає, що різноманітна сфера суспільної і державної діяльності контролюється тільки визначеними ідентичними суб'єктами контролю. В умовах взаємозв'язку і взаємообумовленості суспільних явищ контроль зачіпає безпосередньо або побічно інтереси різних органів управління і керівництва. Безпосередньо на підприємствах суб'єкти управління наділені контрольними функціями і, по суті, здійснюють контроль у процесі господарської діяльності. Вивчення господарського контролю з урахуванням його складності об'єктивно потребує дослідження змістовності об'єкта, і особливо зовнішнього. Об'єктом зовнішнього контролю повинна, на нашу думку, бути господарська система, яка складається із сукупності елементів, що забезпечують цілісне та стійке функціонування господарських відносин між підприємствами. Слід зазначити, що на рівні підприємств керівники та їх фахівці (а не лише працівники спеціалізованих ревізорських служб і бухгалтерій) значний час витрачають на виконання контрольних функцій. Практика свідчить, що у вищих ланках управління витрати часу на виконання контрольних функцій у процесі господарської діяльності є мінімальними (3-5 відсотків), а безпосередньо на підприємствах - до 37 відсотків усього робочого часу керівників. Ще більше зайняті контрольними функціями фахівці безпосередньо на підприємствах (від 10 до 42 відсотків усього робочого часу).

Проведені дослідження на підприємствах показали, що витрати часу на виконання контрольних функцій у керівників і фахівців та

їх підрозділів вище, ніж у відповідних категорій працівників невиробничої сфери. Пояснюється це тим, що на підприємствах господарські операції складніші, отже, і значно більша необхідність посилення контролю за ними. Наприклад, керівниками підприємств Державного комітету промислової політики України витрачається на виконання функцій контролю в середньому 5,2 відсотка, їхніми заступниками - 3,7 відсотка, економістами - 7,7 відсотка робочого часу. Значний час на виконання функцій контролю в процесі господарської діяльності витрачають працівники бухгалтерій. Величезна армія суб'єктів контролю природно вимагає його координації незалежно від їх спільності та відмінності, адже вони мають єдину мету, спрямовану на ощадливе і раціональне використання ресурсів, збільшення і забезпечення збереження майна. При всій різноманітності суб'єктів контролю він здійснюється, як правило, в процесі господарської діяльності, має суцільний характер і є невід'ємною ланкою роботи всіх структурних підрозділів і працівників обліку підприємств.

З метою усунення дублювання контрольно-ревізійна робота всіх зазначених рівнів управління повинна здійснюватися на підприємствах не відокремлено, а в тісному зв'язку між собою. Останніми роками з'явилася низка теоретичних досліджень із питань господарського контролю, але все ж і на сьогодні він не сформувався у відокремлену галузь знань, що пояснюється відсутністю розробки його методологічних основ. Зокрема, немає чіткого визначення його предмета і об'єктів дослідження, відсутня наукова обґрунтованість його категорій, не вивчені закони та функції господарського контролю, не обґрунтована його класифікація. У результаті господарський контроль не має своєї завершеної теорії, а наукові джерела обмежуються в основному лише описом практичної діяльності суб'єктів контролю.

Важливою формою вираження наукових знань господарського контролю є визначення його як економічної категорії. Спираючись на теоретичну спадщину нашої країни, вчені останнім часом зробили кілька досить ефективних і обґрунтованих спроб, щоб виділити як самостійну галузь знання господарського контролю, розробити його основні функції та обґрунтувати методичні основи. Відповідно це є об'єктивним процесом відокремлення та самостійного розвитку окремих галузей знань. Знаходяться вони на стику наук, об'єднуються на підставі нових завдань, що виникли в

ході розвитку знання даної галузі. Повною мірою це відноситься і до системи наукового пізнання господарського контролю, що, на нашу думку, виступає як самостійна наука. Професор Н.Р.Вейцман у своїх статтях, опублікованих у різний час у періодичній літературі, підкреслював, що настав час створити науку про господарський контроль. Так, ще у 1962 р. він зазначав, що «...пришло время для глубокой разработки суммы проблем, которые можно объединить под общим названием «учение о ... контроле». Розробка наукової системи господарського контролю є цінним внеском представників цієї галузі знань у загальну справу переходу економіки до ринкових відносин. Особливе значення, як зазначалося раніше, має господарський контроль у системі управління. Відомі вітчизняні вчені (М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, М.В.Кужельний, В.В.Сопко, М.Г.Чумаченко та ін.) визначили основи організації контролю в системі управління. Контроль є нерозривною частиною управління народним господарством і його окремими ланками, що здійснюється на всіх рівнях ринкових відносин.

Нині в економічній літературі є різні точки зору щодо поняття управління і контролю, які в основному зводяться до двох напрямків. Представники одного з них намагаються розробити ті або інші «концепції» управління та контролю на підставі кількісних моделей. Інші автори вважають, що управління та контроль - це не наука, а тільки мистецтво. Мистецтво управління в кількох західних країнах розглядається як альтернатива його теорії. У цьому напрямі ведеться навчання ділового адміністрування, що називається методом конкретних ситуацій. Суттєвим недоліком цього мистецтва управління є відрив ситуації від теорії управління і підміна цієї теорії ситуаціями. Не зменшуючи ролі ситуацій в управлінні та контролі, вважаємо, що вони ні в якому разі не можуть замінити необхідності вивчення теорії управління. Найважливішою умовою ефективної діяльності системи управління є добре налагоджена система господарського контролю. У зв'язку з цим останнім часом з'явилося багато праць, у яких як функції управління виділяються облік і контроль. Достатньо сказати, що в більшості публікацій з управління, як підкреслює Г.Х.Попов, питання обліку та контролю розглядаються як самостійні функції управління. Така ідея контролю, як функції управління, підтримувалася вченими як у період становлення радянської влади, так і останнім часом. Наприклад, ще в другій половині 20-х років В.Вейсброд зазначав,

що професор Лейнер у книзі «Die Kontrolle, die Revisionstechnik und die Statistik in konfirmnischen Unternehmungeu» визначив контроль «як планомірний нагляд, спостереження, перевірку внутрішніх і зовнішніх господарських процесів даного підприємства». Останніми роками не лише економісти, але і представники юридичних наук, які займаються проблемами управління, також відносять контроль до функції управління.

Вивчення літературних джерел свідчить, що в працях з управління жодний автор не виключає з його системи таку функцію, як контроль. Однак зміст функції контролю на різних рівнях управління і на різних об'єктах має свої специфічні особливості. У зв'язку з цим можна зробити висновок, що контроль є не лише засобом забезпечення законності, але і необхідною функцією управління господарською діяльністю на підприємствах. З іншого боку, він тісно пов'язаний з іншими функціями управління, тобто з прийняттям рішень, їх виконанням, обліком, плануванням тощо. У теоретичних дослідженнях з управління підкреслюється єдність управління і контролю. На нашу думку, це спірне питання. Виходячи з тлумачення про те, що частина повинна пристосовуватися до цілого, а не навпаки, можна зробити висновок, що механізм господарського контролю залежить від системи управління як цілого, до складу якого господарський контроль входить і нормальне функціонування якого він забезпечує.

Список використаних джерел:

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту. – К.: Влада і Влад, 1996. - 364 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку. - Житомир, 1996. – 764 с.
3. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
4. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
5. Митрофанов В.М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности предприятий. – М.: Финансы, 1971. – 280 с.
6. Мурашко В.М. Контроль і ревизія. – К.: ЦУЛ, 2003. – 317 с.
7. Савченко А.Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 407 с.
8. Сопко В.В., Кужельный Н.В., Шпирко Е.М. Организация контроля и учета в объединениях. – К.: Техніка, 1984. – 199 с.
9. Чумаченко Н.Т., Быренберг Б.М., Шпиг А.А. Социалистический контроль и методы й проблемы. – К.: Наукова думка, 1985. – 252с.
10. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). – К.: Київський державний торговельно-економічний університет, 1998. – 370 с.