

УДК 657.633

Л. Ю. Патраманська,
асистент кафедри фінансового контролю і аналізу,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ, м. Вінниця

ОБ'ЄКТИ ТА СУБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЕЛЕКТРОННОЇ КОМЕРЦІЇ

L. Patramanska,
Assistant of financial control and analyses department of Vinnytsia Institute of Trade and Economics KNUTE, Vinnitsa

OBJECTS AND SUBJECTS OF INTERNAL CONTROL OF CORE BUSINESS ENTERPRISE ECOMMERCE

У статті розглядаються проблеми визначення об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю основної діяльності підприємств електронної комерції. В ході дослідження було встановлено, що поняття об'єкта внутрішнього контролю не має єдиного тлумачення, вважаємо, що в межах сфери електронної комерції об'єктом внутрішнього контролю є безпосередньо діяльність господарюючого суб'єкта як сукупність всіх процесів. Водночас через широкомасштабність цієї категорії було виокремлено ресурси, результати, ефективність та ризики. На підприємствах електронної комерції було виділено п'ять рівнів суб'єктів контролю та три підходи до організації внутрішнього контролю. Завдяки правильній ідентифікації суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю буде забезпечено реалізацію контролю із досягненням ефективних результатів, а отже, в цілому підприємство отримає подальші перспективи для росту та розвитку.

In the article it was defined the problem of determining the objects and subjects of the internal control of the main enterprises of electronic commerce. the study found that the object of the concept of internal control has no single interpretation, we believe that within the scope of e-commerce is subject to internal control activities directly entity as a collection of processes. However, after embracing this category was singled resources, results, performance and risks. The ecommerce enterprises have been allocated five levels of control subjects and three approaches to internal control. Through proper identification of the subjects and objects of internal control will ensure the implementation of effective monitoring achievement of results, and therefore the whole company will further prospects for growth and development.

Ключові слова: об'єкт контролю, суб'єкти контролю, електронна комерція, електронний бізнес, основна діяльність.

Key words: object control, control subjects, e-commerce, e-business, core business.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Специфіка організації та ведення бізнесу за умов електронної комерції беззаперечно вплинули на організацію та проведення внутрішнього контролю на підприємствах. Система внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції є сукупністю механізмів контролю, що функціонують у відповідності до ризиків, що супроводжують бізнес-процеси підприємств електронної комерції.

Ці внутрішні механізми контролю відіграють важливу роль у забезпеченні достатньо-

го рівня довіри до здійснення господарських операцій в мережі та повинні сприяти створенню умов щодо збільшення обсягів прибутку.

З метою раціональної організації та ефективного функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції одним з перших завдань є визначення об'єктів і суб'єктів контролю. Це є важливим завданням, оскільки організація внутрішнього контролю для таких суб'єктів господарювання є дещо відмінною.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Вивченню проблематики теоретичних та методичних аспектів внутрішнього контролю діяльності підприємств свої наукові праці присвятили такі науковці: М.Т. Білуха, С.В. Бардаш, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, С.Ф. Голов, В.А. Дерій, Н.І. Дорош, Є.В. Калюга, М.В. Кужельний, В.Ф. Максимова, М.Д. Корінько, А.В. Нападівська, В.П. Пантелєєв, І.Б. Стефанюк, А.В. Сухарева, В.О. Шевчук, С.О. Шохін та інших. Проте, розробки науковців у напрямі визначення суб'єктів та об'єктів контролю для підприємств електронної комерції потребують подальшого вивчення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Завданням статті є визначення кола об'єктів та суб'єктів внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Однією із проблем контролю на підприємствах електронного бізнесу є визначення кола його об'єктів, крім того, досить часто виникають сумніви щодо розмежування об'єкта та предмета контролю. Аналіз літературних джерел з даного питання дозволив встановити, що науковцями розглядаються проблеми визначення об'єктів контролю як на макrorівні з позиції державного підходу, так і на мікрорівні з позиції внутрішнього контролю.

На думку Бутинець Т.А.: "...державна здійснює контроль окремих сторін використання підприємствами національного багатства в процесі створення суспільного продукту — сплату податків, дотримання законності у веденні бізнесу, соціальний захист працюючих тощо", тобто можемо зробити висновок, що об'єкти контролю у даному випадку охоплюють окремі аспекти господарювання [4].

На наш погляд, внутрішній контроль, на відмінну від зовнішнього (державного), здатен охопити комплексно всі аспекти господарювання, а тому коло об'єктів, які досліджуються, буде значно ширшим. Тобто, об'єктом внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції по суті буде виступати вся їх діяльність, що є сукупністю господарських процесів.

Оскільки господарські процеси, що мають місце у діяльності суб'єкта електронної комерції є досить різноманітними, сформувані їх повний перелік неможливо.

За загальним підходом до об'єктів внутрішнього контролю відносять ресурси (активи та джерела їх формування, власний капітал та зобов'язання), процеси (операційна, інвестиційна та фінансова діяльність підприємства) та результати діяльності (прибуток чи збиток).

У рамках даного дослідження наша увага сконцентрована безпосередньо на основній діяльності підприємств електронної комерції, в силу специфіки яких доцільно виокремити найважливіші об'єкти внутрішнього контролю: ресурси, результати, ефективність та ризики.

При цьому в складі ресурсів слід приділити особливу увагу безпосередньо технічному забезпеченню та інформаційним технологіям, які впроваджені на підприємстві, оскільки вони забезпечують провадження основної діяльності.

Контроль результатів основної діяльності підприємств електронного бізнесу не обмежується лише фінансовими результатами (прибуток чи збиток). До результатів основної діяльності суб'єкта електронного бізнесу як об'єктів контролю слід віднести продукцію, роботи, послуги та доходи від їх реалізації, витрати, пов'язані із їх реалізацією, фінансові результати.

Інформаційні технології та системи, комунікаційні засоби, технічне забезпечення, що є невід'ємними елементами для суб'єктів електронного бізнесу, трудові ресурси та маркетингові заходи вимагають значних вкладень, а тому ефективність основної діяльності повинна постійно бути під контролем.

Необхідність виокремлення ризиків у якості об'єкта внутрішнього контролю, обумовлено тим, що для електронного бізнесу є властивими специфічні ризики, у випадку ігнорування яких суб'єкт господарювання може зазнати фінансових збитків, втрати репутації тощо.

Проблематика розмежування об'єкта та предмета контролю має місце тому, що відповідно до тлумачних словників об'єкт (лат. *objectus* — предмет) — матеріальний предмет пізнання і практичного впливу з боку людини (суб'єкта); будь-який предмет думки, дослідження, художнього відображення, тощо. Тобто, спостерігаємо по суті, що об'єкт тлумачиться як предмет.

Слушною є думка Бардаша С.В., який зазначає: "...об'єкт є реальністю, що об'єктивно існує, а предмет — властивістю об'єкта, яка може бути притаманна об'єкту дослідження" [2, с.4].

З філософської точки зору, суб'єкт — це активна самодіяльна особа, яка здійснює перетворення дійсності [7, с. 78]. З економічної точ-



Рис. 1. Суб'єкти контролю основної діяльності підприємств електронної комерції

ки зору, поняття суб'єкта контролю є досить неоднозначним, до того ж в практиці використовують аналогічні за змістом поняття: "контролюючий суб'єкт", "органи контролю" та інші.

На думку Василика О.Д., під поняттям суб'єкта контролю слід розуміти носія контрольних функцій щодо об'єкта контролю [5, с. 343]. Проте, на наш погляд, даний підхід є досить загальним та повно не розкриває перелік тих, хто може бути суб'єктом контролю.

Цікавим є підхід Бутинець Т.А., яка виокремлює:

а) суб'єкти організації системи внутрішнього контролю (загальні збори, правління та власник);

б) суб'єкти здійснення внутрішнього контролю (правління, наглядова рада, ревізійна комісія, штатні контролери, органи профспілкової організації, весь адміністративно-управлінський персонал компанії та його структурні підрозділи) [4, с. 31].

Не зовсім погоджуємось із цим твердженням, оскільки вважаємо, що є обмеження функцій найвищих органів правління лише до організаційних є не виправданим, бо вони безпосередньо також можуть виконувати контрольні функції.

Науковці В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова, М.І. Шутова вважають суб'єктами: "осіб та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність та притягувати винних до відповідальності [10, с. 13—14]". Цей підхід до розуміння суб'єкта контролю є недосконалим з тієї позиції, що не всі суб'єкти контролю можуть притягувати до відповідальності винних у відхиленнях осіб. Аби адаптувати дане визначення саме для внутрішнього контролю, доцільно його сформулювати наступним чином: суб'єкт контролю — це особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства (установи, організації), а також право втручатися в його оперативну діяльність та передавати дані щодо винних осіб у правопорушеннях власникам чи уповноваженим керівникам суб'єкта господарювання.

Савенков А.Д. запевняє, що суб'єкт контролю — це фізичні особи або структурні підрозділи, які за своїм функціональним призначенням покликані здійснювати цілеспрямований впорядкований вплив на відповідний об'єкт контролю, використовуючи для його проведення технічні та інші засоби [8, с. 121].

На наш погляд, це визначення є найбільш повним та конкретним, а тому, взявши його за основу сформулювали, власне: суб'єкт внутрішнього контролю основної діяльності підприємства електронної комерції — це уповноважена керівництвом особа, яка здійснює цілеспрямований впорядкований вплив на основну діяльність підприємства е-комерції із використанням відповідного забезпечення (інформаційного, методологічного, програмного тощо).

Формулювання "...функціональними обов'язками..." було упущено, оскільки внутрішній контроль на підприємствах електронної комерції опосередковано можуть виконувати не лише спеціальні органи контролю, але інші працівники.

Взявши це до уваги, вважаємо за доцільне розглянути конкретніше класифікацію суб'єктів контролю.

Таблиця 1. Переваги та недоліки підходів до організації внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції

Переваги	Недоліки
СВК	
1. Працівники відмінно знають внутрішню культуру та особливості роботи господарюючого суб'єкта 2. Досвід і навички контролерів накопичуються та залишаються в господарюючого суб'єкта. 3. Існує можливість навчати кадри на основі здобутого досвіду	1. Значні витрати на створення, утримання служби, н навчання та підвищення кваліфікації працівників
Косорсинг, аутсорсинг	
1. Доступ до незалежних, професійних кадрів, експертів у галузі інформаційних технологій 2. Можливість застосовувати послуги експертів у різних областях 3. Застосування нових, сучасних методик і технологій, що швидко поширюються у професійних колах	1. Проведення внутрішнього контролю сторонніми організаціями не дозволяє повністю зрозуміти всі важливі аспекти господарювання досліджуваного підприємства. 2. Значна вартість послуг. 3. Періодичність здійснення контролю.

У відповідності до п. 5.1 Принципів корпоративного управління від 24.07.2014 р. до органів (структурних підрозділів товариства), які здійснюють внутрішній контроль, належать: наглядова рада (через аудиторський комітет ради); ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту. Зауважимо, що цей перелік є не досить вичерпним, оскільки увага розробників документу акцентована лише на суб'єктах, які безпосередньо виконують контрольні функції, в той час як суб'єкти опосередкованого контролю залишаються поза увагою.

Бондаренко Т.Ю. та Волков Д.П. [3, с.69] виокремили чотири рівні суб'єктів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання у відповідності до їх участі у контрольному процесі.

Вважаємо за доцільне, доповнити запропонований авторами підхід та сформувані цілісну систему суб'єктів контролю основної діяльності підприємств е-комерції. Суб'єкти контролю основної діяльності підприємств електронної комерції представлено на рисунку 1.

Кожен із перелічених рисунку 1 суб'єктів внутрішнього контролю на підприємствах електронної комерції вносить свій вклад у забезпечення необхідного рівня контролю, при цьому значимість цих суб'єктів може варіюватись у залежності від їх повноважень та об'єктів, на які спрямовані їх контрольні дії.

Суб'єкти контролю основної діяльності підприємств електронної комерції повинні перебувати у тісному взаємозв'язку та взаємодії з іншими підрозділами підприємства, тим самим підтримуючи прямі та зворотні зв'язки.

Склад суб'єктів контролю основної діяльності підприємства електронної комерції буде визначатись у відповідності до обраного способу побудови механізму внутрішнього контролю. Побудова механізму внутрішнього контролю у сфері електронного бізнесу може відбуватись такими способами:

— створення своєї служби внутрішнього контролю, якщо суб'єкт електронного бізнесу має у розпорядженні необхідні ресурси;

— аутсорсинг — функція внутрішнього контролю цілком передається зовнішньому консультанту (спеціалізованої компанії);

— косорсинг — служба внутрішнього контролю створюється в рамках підприємства, проте до виконання завдань також залучаються експерти, зовнішні консультанти із спеціалізованих компанії, які мають відповідний досвід і знання.

Керівництво підприємства може не обмежуватись лише одним із вищезгаданих підходів, ці підходи можуть комбінуватись різними способами, що дозволить досягти синергетичного ефекту при проведенні контролю.

Кожен із підходів має свої як позитивні, так і негативні аспекти, які представлені у таблиці 1.

Оскільки серед суб'єктів електронного бізнесу в Україні найчастіше зустрічаються підприємства малого та середнього бізнесу, то для них доцільно розглядати варіант або ж варіант аутсорсингу, косорсингу чи організацію контролю без створення окремого відділу внутрішнього аудиту, оскільки він потребує значних витрат на його утримання.

ВИСНОВКИ

Отже, у ході дослідження було встановлено, що поняття об'єкта внутрішнього контролю не має єдиного тлумачення, вважаємо, що в межах сфери електронної комерції об'єктом внутрішнього контролю є безпосередньо діяльність господарюючого суб'єкта як сукупність всіх процесів. Водночас через широкомасштабність цієї категорії було виокремлено ресурси, результати, ефективність та ризики. На підприємствах електронної комерції було виділено п'ять рівнів суб'єктів контролю та три підходи до організації внутрішнього контролю. Завдяки правильній ідентифікації суб'єктів та об'єктів внутрішнього контролю буде забезпечено реалізацію контролю із досягненням ефективних результатів, а отже, в цілому підприємство отримає подальші перспективи для росту та розвитку.

Література:

1. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: монографія / С.В. Бардаш. — К.: КНТЕУ, 2008. — 312 с.
2. Бардаш С.В. Застосування системного підходу до розгляду сутності та класифікації об'єкта господарського контролю / Бардаш С.В. // Наукові записки НаУКМА. — 2009. — Т. 94: Економічні науки. — С. 3—7.
3. Бондаренко Т.Ю. Контроль як інструмент для зміцнення внутрішнього управління / Т.Ю. Бондаренко, Д.П. Волков // Економічні науки. Сер.: Економіка та менеджмент. — 2012. — Вип. 9 (2). — С. 67—75.
4. Бутинець Т.А. Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. — 2010. — Вип. 2 (17). — С. 25—36.
5. Василик О.Д. Теорія фінансів: підручник. — К.: НІОС. — 2000. — 416 с.
6. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н.Г. Виговська. — Житомир: ЖДТУ, 2008. — 532 с.
7. Радугин А.А. Философия: курс лекций / А.А. Радугин. — М.: Центр, 1997. — 272 с.
8. Савенков Л.Д. Система внутреннего контроля в организации системы бюджетирования на промышленных предприятиях / Л.Д. Савенков // Вестник Поволжского государственного университета сервиса. — 2014. — № 3 (35). — С. 120—123.
9. Шаламова О.В. Система внутреннего контроля и управления на предприятии [Электронный ресурс] / О.В. Шаламова, Н.А. Степанец // Экономика и менеджмент инновационных технологий. — 2014. — № 4. — Режим доступа: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/4885>
10. Шутов М.І. Державний фінансовий контроль в Україні (теорія та практика): моногр. / М.І. Шутов, В.А. Бабенко, Н.М. Стоянова; Одес. нац. юрид. акад. — О.: Юрид. л-ра, 2004. — 131 с.

References:

1. Bardash, S.V. (2008), Kontrol' diial'nosti sub'iektiv hospodariuvannia: hipotezy ta versii porushen' [Control of business entities: hypotheses and versions violations], KNTEU, Kyiv, Ukraine.
2. Bardash, S. V. (2009) "A systematic approach to the nature and object classification of economic control", Naukovi zapysky NaUKMA, vol. 94, pp. 3—7.
3. Bondarenko, T. Yu. and Volkov, D. P. "Monitoring as a tool to strengthen internal management", Ekonomika ta menedzhment, vol. 9 (2), pp. 67—75.
4. Butynets', T.A. (2010), "Objects economic control: the problem of definition", Problemy teorii ta metodolohii bukhhalters'koho obliku, kontroliu i analizu: mizhnarodnyy zbirnyk naukovykh prats', vol. 2 (17), pp. 25—36.
5. Vasylyk, O.D. (2000), Teoriia finansiv [Finance Theory], NIOS, Kyiv, Ukraine.
6. Vyhovs'ka, N.H. (2008), Hospodars'kyj kontrol' v Ukraini: teoriia, metodolohiia, orhanizatsiia [Economic Control in Ukraine: Theory, Methodology, organization], ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine.
7. Radugin, A.A. (1997), Filosofija [Philosophy], Tsentr, Moskva, Rossija.
8. Savenkov, L.D. (2014), "The internal control system in the organization of the budgeting system in industry", Vestnyk Povolzhskoho hosudarstvennoho unyversyteta servysa, vol. 3 (35), pp. 120—123.
9. Shalamova, O.V. and Stepanets, H.A. (2014), "The system of internal control and management in the enterprise", Ekonomyka y menedzhment ynnovatsyonnykh tekhnolohiy, vol. 4, available at: <http://ekonomika.snauka.ru/2014/04/4885>, (Accessed 10.10.2015).
10. Shutov, M. I. Babenko, V. A. and Stoianova, N. M. (2004), Derzhavnyj finansovyj kontrol' v Ukraini (teoriia ta praktyka) [State financial control in Ukraine (theory and practice)], Odes. nats. iuryd. Akad., Odesa, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 02.11.2015 р.