

УДК 657.6:65.014.1

Воронко Р.М., доцент кафедри аудиту

Воронко О.С., доцент кафедри аудиту

Львівська комерційна академія

## **ВИЗНАЧЕННЯ ОКРЕМИХ ХАРАКТЕРИСТИК ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ**

© *Воронко Р.М., Воронко О.С.*

Проаналізовано дослідження вітчизняних і зарубіжних науковців та практиків із питань методології, методики та організації фінансово-економічного контролю з метою визначення його місця в інформаційній системі управління підприємством загалом і розробки стратегічних напрямків розвитку зокрема. Окреслено основні напрями подальшого розвитку економічного контролю.

**Ключові слова:** Контроль, методика, організація, напрями розвитку, фінансово-економічний контроль.

Analysis of domestic and foreign research scholars and practitioners on issues of methodology, techniques and organization of financial and economic control in order to determine his place in the information system management in general and the development of strategic directions of development in particular. The basic directions of further development of economic control.

**Key words:** Control methods, organization, development trends, financial and economic control.

Проанализированы исследования отечественных и зарубежных ученых и практиков по вопросам методологии, методики и организации финансово-экономического контроля с целью определения его места в информационной системе управления предприятием в целом и разработки стратегических направлений развития в частности. Очерчены основные направления дальнейшего развития экономического контроля.

**Ключевые слова:** Контроль, методика, организация, направления развития, финансово-экономический контроль.

Розвиток економічних відносин в Україні на сучасному етапі характеризується формуванням ринкової економіки на демократичних засадах та потребою підвищення ефективності процесу управління суб'єктами господарювання різних організаційно-правових форм, що вимагає існування дієвої системи фінансово-економічного контролю, як однієї з основних функцій системи управління. Якісно новий механізм цього контролю

повинен бути спрямований на зміцнення ринкового середовища та економічних методів господарювання, забезпечення раціонального співіснування господарюючих суб'єктів всіх форм власності, сприяння здоровій конкуренції і розвитку економічних стимулів поліпшення продуктивності праці та забезпеченню максимальної економічної ефективності з метою досягнення найкращих кінцевих фінансових результатів.

Одночасно контроль повинен забезпечити захист інтересів як державних структур, так і окремих членів суспільства, які є безпосередніми учасниками усіх процесів, що у ньому відбуваються. Це зумовлено тим, що контроль є об'єктивно необхідною складовою будь-якого процесу людської діяльності і дає можливість виявити якість і ефективність прийнятих управлінських рішень та заходів вжитих для забезпечення їх виконання.

Категорія контролю як така, що притаманна об'єктивній дійсності, розглядається і досліджується у різних галузях знань та сферах діяльності, зокрема в економіці, праві, соціології, управлінні, кібернетиці, математиці тощо. Форми організації контролю в кожному конкретному випадку будуть залежати від складності підконтрольних процесів і причинно-наслідкових зв'язків, які їм притаманні і проявляються з характерними особливостями на конкретному досліджуваному об'єкті. Проблема розробки ефективної системи контролю, яка б вирішувала усі завдання, що стоять перед ним і задовольняла б усіх учасників контрольного процесу на сьогодні залишається актуальною.

Як ми зазначали у попередніх публікаціях, більшість авторів мають своє власне бачення природи фінансово-економічного контролю і його класифікації. Тому завдання полягає у розробці універсальних класифікаційних моделей, придатних для застосування у теорії і практиці контролю.

Вагомий внесок у становлення вітчизняної системи контролю зробили такі вчені, як В.Д. Андреев, М.Т. Білуха, І.А. Белобжецький, З.В. Гуцайлюк, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, В.М. Мурашко, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та ін., які розробили методологію контролю, що є актуальною і сьогодні. Значний вплив на формування системи контролю в Україні мали також і зарубіжні вчені, такі як А. Аренс, Р. Адамс,

Дж. Лоббек, Е. Майер, Дж. К. Робертсон, Ж. Рішар та ін.

Метою даного дослідження є розгляд позицій окремих науковців стосовно природи фінансово-економічного контролю, визначення його місця і ролі в системі управління з врахуванням змін і тенденцій, які відбуваються в даний час у суспільних і економічних процесах країни.

Багато з науковців по-різному підходили до визначення суті економічного контролю. Одні з них трактували контроль як невід'ємну частину системи управління, яка дає змогу приймати оптимальні управлінські рішення [9, с.5], інші розкривали його зміст через сферу застосування [11, с.8] або внутрішню структуру [12, с.34]. Проте, найбільш ґрунтовне, на нашу думку, визначення контролю дав проф. М.Т. Білуха, який визначає його як систему спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених під час виконання цих рішень [3, с.7]. Подібні трактування контролю даються такими вченими, як В.Д. Андреев [1, с.6], І.А. Белобжецький [2, с.21-22], Р.Й. Криницький [7, с.6].

У визначеннях американських учених М. Мескона, М. Альберта і Ф. Хедоурі спостерігається визначення контролю, як функції менеджменту без врахування сфери державного регулювання економіки. Контроль вони трактують, як процес забезпечення досягнення організацією своєї мети [10, с.390].

Таким чином, як показує аналіз літературних джерел, контроль за командно-адміністративної системи керівництва і перехідної економіки спрямований на виявлення відхилень і прийняття рішень за фактом здійснених операцій, що виключає можливість активного впливу на ці відхилення. Контроль же у розумінні багатьох зарубіжних вчених спрямований на оцінку стратегічних перспектив, можливих відхилень від поставлених завдань і запобігання виникненню негативних відхилень з метою забезпечення довгострокової стабільності, конкурентоспроможності та зростання.

Враховуючи дискусійність питання щодо тлумачення місця контролю в інформаційному забезпеченні системи управління підприємством. Тому доцільно чітко визначитись із змістом

економічного контролю. В межах загальної системи економічного контролю дослідники часових аспектів його здійснення виділяють контроль тих явищ і процесів, які повинні відбутися (попередній або превентивний), які відбуваються безпосередньо в теперішній час (оперативний або поточний), які відбулися у минулому (наступний або завершальний) і ті, які відбудуться у майбутньому (перспективний або стратегічний).

Загальноприйняте визначення функцій контролю передбачає: збір, обробку і аналіз інформації про фактичні результати господарської діяльності об'єкту контролю, порівняння їх з плановими показниками, виявлення відхилень і аналіз причин цих відхилень; розробку програм необхідних для досягнення намічених цілей. Важливою функцією управлінського контролю є розробка стандартної системи звітності та її аналіз як за результатами діяльності об'єкта управління в цілому, так і кожної окремої його ланки.

Такий підхід базується на класифікації контролю за ознакою часу здійснення його функцій, яка передбачає виділення трьох основних видів контролю: попереднього (превентивного), поточного (оперативного) та завершального (наступного).

Попередній (превентивний) контроль передбачає виконання комплексу контрольних процедур до початку здійснення певного етапу облікового процесу з метою попередження незаконних та економічно недоцільних дій.

Незважаючи на те, що попередній контроль є найбільш економічним і призначений для попередження потенційних проблем, за дослідженням Є.В. Калюги на підприємствах сфери матеріального виробництва він займає в загальній системі контролю незначну питому вагу (до 7 відсотків) [6, с.63]. Крім цього, через присутність прогностичних оцінок він може виявитися доволі неточним.

Оперативний (поточний) контроль вимагає виконання відповідних контрольних процедур під час здійснення певного етапу облікового процесу з метою виявлення та оперативного усунення негативних відхилень.

Проф. М.В. Кужельний зазначає, що “поточний контроль охоплює найрізноманітніші процеси і явища, в зв'язку з чим він відіграє головну роль в контрольних діях за посередництва

бухгалтерського обліку» [8, с.22]. При цьому в процесі виробничої і фінансово-господарської діяльності на підприємствах і в об'єднаннях виникає багато таких ситуацій, коли попередній контроль тісно переплітається з поточним. Проте, ми підтримуємо думку вченого, що їх ототожнення є недопустимим, а попередній контроль слід розглядати в тісному взаємозв'язку і взаємообумовленості з поточним.

Наступний (завершальний) контроль здійснюється з метою інформування керівників різних рівнів про виявлені відхилення (як негативні так і позитивні) і передбачає виконання комплексу контрольних процедур після завершення певного етапу облікового процесу.

Наступний контроль здійснюється в більшій мірі при проведенні комплексних ревізій, тематичних перевірок, рахункових перевірок бухгалтерських звітів і балансів. В поточному бухгалтерському обліку він має місце на обмежених ділянках виробничої і фінансово-господарської діяльності, проте за всіма розділами облікової роботи (перевірка достовірності показників та їх ув'язка за відповідними формами бухгалтерської звітності, складання звітності і т.д.) [8, с.23].

Проте слід зазначити, що у дослідженнях вітчизняних вчених на сьогодні немає чіткості у визначенні взаємозалежності, внутрішньосистемних та функціональних зв'язків між названими видами контролю, а також у співвідношенні із конкретними етапами облікового процесу на підприємстві.

Контроль у широкому розумінні трактується багатьма вченими як процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети [4, с.5]. Сама ж сутність контролю проявляється через здійснення цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, який передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Саме з таких позицій контроль як функцію управління розглядають проф. Гончарук Я. А. і Рудницький В. С., характеризуючи його як систему спостереження і перевірки

відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень [5, с.5].

Полеміка, яка ведеться у даний час стосовно ролі, функцій і перспектив контролю у системі стратегічного управління господарюючими суб'єктами, підтверджує необхідність його реформування відповідно до вимог сьогодення з врахуванням зростаючих і різноманітних інформаційних потреб користувачів даних.

Основою розробки управлінських рішень є визначення цілей і завдань, які стоять перед підприємством і характеризують стратегію його цілеспрямованої діяльності. Розробка стратегічних і тактичних планів та програм і спостереження за процесом їх виконання належать до числа важливих функцій управління. Внутрішньогосподарський контроль забезпечує досягнення визначеної стратегії шляхом використання прогнозних і фактичних даних, процесу виявлення відхилень від запланованих показників та надання інформації для прийняття ефективних рішень щодо виявлених відхилень. Тобто внутрішній контроль тісно пов'язаний з іншими функціями системи управління (плануванням, обліком, аналізом тощо) та з процесом прийняття управлінських рішень. Одночасно, надаючи інформацію для прийняття управлінських рішень, внутрішньогосподарський контроль здійснює оцінку якості інших функцій управління - плануванням, обліку, аналізу, організації та мотивації, які передують прийняттю управлінських рішень.

Отже, стратегічний контроль як складова частина внутрішньогосподарського контролю може досліджувати питання адекватності прийнятих управлінських рішень, вирішення поставлених завдань та задоволення результатами роботи власників і ділових партнерів та інших зацікавлених осіб лише за допомогою добре продуманої і організованої системи показників. Склад таких показників може, звичайно, змінюватись, виходячи із завдань управління конкретного підприємства, але найважливіші з них можна об'єднати у чотири блоки: фінансовий; інвестицій, навчання і розвитку; внутрішніх бізнес-процесів; покупців.

В ракурсі стратегії розвитку підприємства наявність контролю за її здійсненням, з використанням низки способів, є дієвим методом досягнення поставлених цілей. Вагому допомогу цьому процесу надає стратегічне планування, яке у багатьох випадках у зарубіжній практиці розглядається саме як стратегічний контроль. Загальноприйняте бачення стратегічного контролю характеризується з позиції засобу утримання підприємства на їхньому шляху до досягнення стратегічних цілей.

Важливим елементом змін у сфері контролю є нове бачення місця контролю у системі управління як регулюючої функції, а не функції директивного впливу на підконтрольний об'єкт за принципом “виявити і наказати”. Саме підхід до контролю як фактора регулюючого впливу в управлінській системі набув широкого розповсюдження у зарубіжній практиці і знаходить поступове запровадження у національних управлінських системах. У процесі свого становлення контроль пройшов декілька послідовних етапів з постійним удосконаленням його інструментарію відповідно до швидкозмінних умов ринкової економіки.

В законодавчому плані питання економічного контролю в основному регламентовані щодо таких його видів як державний, відомчий, муніципальний, незалежний (аудиторський) контроль. Що стосується контролю власника (внутрішньовідомчого і внутрішньогосподарського) і, зокрема, контролю стратегічних управлінських рішень, то тут неврегульованими залишаються ще багато питань, що спричиняє перспективні дослідження питань їх методології і організації з пристосуванням до конкретних потреб менеджменту підприємства. Цей вид контролю спрямований в основному на забезпечення інформаційних потреб управлінської ланки з метою здійснення коригуючих впливів на процеси виконання раніше прийнятих управлінських рішень з метою забезпечення ефективності їх виконання.

Регулюючі дії щодо прогнозних показників розвитку підприємства, які узагальнюються у системі стратегічного (прогнозного, перспективного) обліку покликаний, відповідно, здійснювати стратегічний контроль або контроль стратегічних управлінських рішень. Саме контроль власника слід розглядати як інструментарій управління підприємством поряд з іншими такими

інструментами (планування, бухгалтерський облік тощо), які характеризуються кількісними та якісними параметрами і визначають ефективність управлінської ланки.

Отже, в умовах переходу до ринкових відносин, їх удосконалення та поглиблення, господарської самостійності підприємств значення повсякденного самоконтролю, внутрішньогосподарського контролю, контролю власника значно зростає. Контроль і його результати є основою для прийняття наступних стратегічних рішень, які будуть спрямовані на поліпшення діяльності підприємства. Поступальний розвиток і взаємопов'язане функціонування різних організаційних форм і видів контролю дадуть змогу не тільки усувати порушення у фінансово-господарській сфері, а й розробляти заходи щодо раціонального використання і збереження ресурсного потенціалу, сприяння економічному росту, конкурентному й ефективному розвитку економічних суб'єктів.

Перспективою подальших досліджень є наукове обґрунтування методики і організації системи фінансово-економічного контролю на підприємстві.

#### Список використаних джерел

1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. –М.: Экономика, 1987. –334с.
2. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм. –М.: Финансы и статистика, 1989. – 256с.
3. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля: Учебник. –К.: Выща школа, 1990. –279с.
4. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрій – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
5. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посібник. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький – Львів: Світ, 2001. – 296 с.
6. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
7. Криницький Р.Й. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерського учета. –М.: Финансы и статистика, 1988. – 224с.
8. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции: Практ. руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
9. Мацкевичюс И.С., Лакис В.И. Ревизия в системе экономического контроля. - М.: Финансы и статистика, 1988. – 224с.
10. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: Пер. с англ. М.: Дело, 1992. –702с.

11. Мурашко В.М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле. –К.: Вища школа, 1979. –208с.

12. Ромашин М., Олексієнко М. Організація, форми та методи ревізійної роботи в банках// Вісник НБУ. –1998. -№5. –С.34-37. 1. Андреев В.Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации. –М.: Экономика, 1987. –334с.