

УДК 65.012.7:001

**В.П. Пантелеєв, канд. екон. наук,  
Державна академія статистики, обліку та аудиту**

## **ГНОСЕОЛОГІЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

*У статті розкрито зміст внутрішньогосподарських відносин та необхідність певної організації контролю для врегулювання відносин з позицій теорії пізнання. Висунуті пропозиції з організації внутрішнього контролю.*

*Ключові слова: внутрішній контроль, організація контролю.*

**Постановка проблеми.** Управління підприємством передбачає максимальну реалізацію всіх функцій, включаючи функцію контролю. Організація є важливою складовою управління. Тому належна організація контролю зумовлює ефективне функціонування підприємства.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідниками встановлена організація контролю як елемент категорії контролю [1]. Організаційне забезпечення є складовою елементів системи контролю, складовою методу господарського контролю [3]. Разом з тим при декларуванні розкриття організації господарського контролю на підприємствах йшлося про документування, об'єкти, прийоми контролю [7], які не можна віднести до організації. У деяких дослідженнях організація контролю розглядалася не самостійно, а разом із організацією обліку та аналізу [9; 11], що знижує наукову значимість саме організації контролю.

**Не вирішені раніше частини загальної проблеми.** У попередніх дослідженнях не зверталось уваги на гносеологічні засади організації контролю, тому виникла потреба більш змістовного розгляду значення організації внутрішньогосподарського контролю.

**Мета статті** – висвітлення питань організації внутрішньогосподарського контролю із загальнонаукових позицій, розкриття практичного змісту організації контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Гносеологічний (від грецької *gnoseology* – теорія пізнання, розділ філософії, який вивчає джерела, форми і методи наукового пізнання) аспект контролю полягає в тому, що контроль є інструментом дослідження економічної реальності, яка пізнається у зіставленні даних. Гносеологічний аспект контролю впливає з теорії пізнання, тобто вчення про джерела пізнання та форми, в яких процес пізнання відбувається, про здатність людини пізнати дійсність, пізнати істину. Інструменти процесу контролю дають можливість досліджувати економічну реальність. При застосуванні гносеологічного підходу важливо з'ясувати, які суттєві проблеми покладено в основу формування наукового знання про контроль, який суспільство здійснює у сфері економіки [5].

Під організацією мається на увазі сукупність процесів або дій, що зумовлюють об'єднання елементів, частин у ціле, утворення життєздатної стійкої

системи; внутрішня впорядкованість, взаємодія відносно незалежних частин цілого, зумовлена його будовою. У філософському значенні організація – форма буття матерії [6]. Здійснення контролю охоплює головні ключові моменти певного устрою. Це своєрідна форма взаємозв'язку головних елементів системи контролю відповідно до законів її існування. Основними характеристиками організації є упорядкування та його спрямованість. Дієвість організаційних заходів контролю разом із методологією дозволяє підвищувати ефективність, заохочувати дотримання законів та внутрішніх розпоряджень, перевірку правильності записів в обліку, забезпеченні збереження активів тощо.

Організаційна діяльність завжди спрямована на упорядкування й поєднання у часі та просторі всіх необхідних складових та забезпечення прояву синергетичного ефекту. Це розуміння є основою для забезпечення досягнення оптимального результату функціонування й розвитку системи обліку і контролю [11].

**Чинники виникнення організації контролю.** Підприємство при виконанні своїх функцій у сфері господарювання є учасником господарських відносин. Під господарськими відносинами мається на увазі взаємодія двох або більше осіб у виробничому процесі при здійсненні будь-якого виду діяльності. За нормами діючого законодавства, зокрема за Господарським кодексом [4], сферу господарських відносин суб'єктів господарювання становлять господарсько-виробничі, організаційно-господарські та внутрішньогосподарські відносини.

Внутрішньогосподарськими відносинами називаються відносини, що складаються між структурними підрозділами суб'єктів господарювання, та відносини суб'єкта господарювання з його структурними підрозділами. Тобто законодавець, з одного боку, виокремив відносини всередині підприємства від інших господарських відносин. Передбачається, що суб'єкт господарювання, виконуючи свої функції, самостійно вирішує виробничі та організаційні відносини, відносини управління як між самими структурними та функціональними службами, окремими працівниками, що підпорядковані суб'єкту господарювання, так і відносини, що виникають між суб'єктом господарювання та його структурними підрозділами.

У процесі здійснення господарської діяльності у внутрішньому середовищі підприємства виникають різні види відносин, серед яких основними вважаються відносини управління, організаційні та виробничі. Суб'єктами (учасниками) відносин управління є окремі працівники (трудові колективи), керівництво (посадові особи / провідний управлінський персонал підприємства) та власники. Такі відносини можна розподілити на такі види: відносини між підсистемою управління та об'єктом управління; відносини всередині підсистеми управління, відносини між підсистемами структурних підрозділів та відносини між окремими працівниками в процесі управління – міжособистісні відносини. Організаційні відносини передбачають взаємозв'язки між складовими системи управління. Такі відносини відображають та визначають місце, функції, відповідальність та права колективів та кожного працівника, а також конкретні технологічні, економічні та управлінські зв'язки між ними. Вироб-

ничі відносини виникають при здійсненні практичної діяльності; їх поділяють на вертикальні, тобто відносини між вищестоящими та нижчестоящими ланками одного рівня ієрархії, та горизонтальні – відносини між ланками, які знаходяться на одному рівні господарської ієрархії.

У бухгалтерському обліку системно взаємодіють всі його складові, кожна з яких має якості, виключення яких знижує загальний потенціал та ефективність інформаційної системи. Тільки разом вони формують систему внутрішньої інформації, яка забезпечує ефективне управління підприємством.

Зміст внутрішніх відносин передбачає наявність складної структури управління, що вимагає посилення функції контролю, яка, в свою чергу, зумовлює створення відповідних організаційних засад контролю, тобто йдеться про формування на підприємстві певної організаційної структури внутрішнього контролю. В установчих документах суб'єкта господарювання передбачається розкриття відомостей про органи управління та контролю, їх компетенцію [4].

Важливою особливістю контролю є його повторюваність, його треба здійснювати на постійній основі. Чинниками утворення певної організації контролю є необхідність виконання операцій із контролю на постійній основі. Під *управлінським контролем* розуміють систематичну, конструктивну діяльність керівників, яка спрямована на наближення фактичного виконання якомога ближче до встановленого плану.

Контрольна діяльність складається із встановлення норм функціонування, які узгоджуються з плановими цілями; створення системи інформації із зворотним зв'язком; виявлення відхилень від норм функціонування та виміру їх величини; в порівнянні фактичних показників із їх заздалегідь встановленими значеннями та оцінкою отриманої інформації; у виробленні та здійсненні необхідних впливів, які враховують поведінку людей, які залучені до контрольної ситуації, для забезпечення найбільш ефективного використання всіх ресурсів організації та досягнення встановлених перед нею цілей.

Ця діяльність здійснюється відповідно до діючого законодавства та рішень вищестоящих рівнів управління [8].

Зміст організації контролю знайшов відображення у працях попередників, зокрема Е.А. Кочеріна, М.Г. Чумаченка, А.М. Кузьмінського, В.В. Бурцева тощо. Відображений у таблиці 1 зміст складових організації контролю, що знаходиться в працях науковців, вказує на покладання на організацію контролю певних функцій та наявність елементів організації.

Таблиця 1

**Складові (елементи) організації контролю у працях науковців**

Елементи організації контролю	Зміст елементів організації контролю у працях фахівців				
	Чумаченько [12]	Кочерін [8]	Кузьмінський, Сопко, Завгородній [9]	Бурцев [2]	Пилипенко [11]
Об'єкти контролю		+		+	

Продовж. табл. 1

Технологія отримання даних	+			+	
Вибір контрольованих параметрів	+			+	
Способи документування та передачі інформації	+	+	+		+
Етапи, стадії	+	+			+
Предмет і метод				+	
Методи			+		
Документообіг				+	
Суб'єкти					+
Процедури				+	
Технічні засоби				+	
Джерела		+			
Облікова політика				+	
Функціональна організація					+
Лінійна організація		+			
Робота виконавців, кадри контролю		+			
Планування, розвиток і вдосконалення		+			
			+		+

Ініціатор контролю реалізує своє право на управління підприємством, встановлює відповідальність підлеглих, створює певну організаційну структуру. За ієрархією підпорядкованості структура контролю підзвітна тільки керівникові підприємства. На підставі отриманої в ході контрольних заходів інформації ініціатор приймає рішення з усунення недоліків.

Головна риса організації контролю – функціональна ознака організаційних заходів, визначення об'єктів та суб'єктів, параметрів діяльності об'єктів, виконання належних контрольних процедур, що їх запроваджує суб'єкт (технологія, документування, етапи, стадії, методи, технічні засоби, джерела), вжиття суто організаційних заходів, створення організаційної структури – функціональна та лінійна організація контролю, планування, розвиток та вдосконалення організації контролю, застосування регламентації функцій підрозділів із контролю та працівників, які виконують контрольні операції. Крім використання загальних нормативно-правових актів, потрібна розробка внутрішніх документів, які впорядковують процедури з контролю та відносини між виконавцями контролю та працівниками підприємства, здійснення кадрової політики (підбір та підготовка виконавців, мотивація, відповідальність, етика контролера, організація праці), зв'язок з обліковими процедурами (облікова політика).

Організацією контролю вважається система методів, способів та засобів, які забезпечують оптимальне функціонування його та подальший розвиток. При вживанні терміна “організація контролю” слід розмежовувати два поняття: “організація контролю як системи” та “організація функціонування в часі та просторі”, тобто управління ними [9]. У змісті організації контролю розрізняють організацію контролюючих органів та організацію підконтрольних органів.

Треба зазначити, що запропоновані попередниками елементи організації контролю не можна вважати повними або достатніми. Так, у пропозиціях відсутні мета та основні завдання організації контролю, що значною мірою зменшує результативність контролю. Тобто не дотримується одна з основних ознак організації – спрямованість на досягнення цілі [11]. При встановленні мети суб'єктами цілепокладання вищого рівня виникає можливість побудови ієрархії контролю, системи підпорядкування органів контролю. При проведенні контрольних заходів використовують не тільки дані бухгалтерського обліку, але й додаткову контрольну інформацію.

**Організація внутрішнього контролю.** Коли суб'єкт та об'єкт входять в одну систему, контроль прийнято називати *внутрішнім*. Серед численних визначень внутрішнього економічного контролю є такі, що містять наявність організаційних рис, організаційної структури [1]. Так, *внутрішній контроль* – система фінансового та інших видів контролю, яка передбачає наявність організаційної структури, методів і способів роботи, а також внутрішні ревізійні заходи, здійснювані керівництвом для того, щоб контрольований об'єкт функціонував ефективно і продуктивно [10].

Основними вимогами до організації системи внутрішнього контролю є: вимога підконтрольності кожного суб'єкта внутрішньому контролю, який працює в організації, нехтування інтересами, неприпустимість зосередження первинного контролю в руках однієї особи: вимога зацікавленості адміністрації, вимога компетентності, добросовісності та чесності суб'єктів внутрішнього контролю, вимога придатності методології внутрішнього контролю; вимога пріоритетності; виключення непотрібних етапів, кроків, процедур у проведенні контролю [2].

На розвиток внутрішньогосподарського контролю впливають масштаби та складність функціональної діяльності підприємств, наявність значної кількості ланок у організацій і складність їх зв'язків з дочірніми та залежними товариствами.

Під організацією внутрішнього контролю мають на увазі стійку, впорядковану сукупність підрозділів із контролю (осіб, що виконують контроль) з їхніми ієрархічними взаємозв'язками, які відображають співпорядкованість як по вертикалі, так і по горизонталі управління. Неодмінною умовою успішної діяльності контрольних органів є системний підхід, спрямований на створення цілеспрямованого мінімуму структур, які здатні забезпечити ефективну реалізацію функцій контролю.

Організація внутрішнього контролю передбачає встановлення мети контролю, вибір головних параметрів, що актуальні для діяльності підприємства, створення підрозділу з внутрішнього контролю, призначення працівників-контролерів або покладання обов'язків з контролю на співробітників; регламентація функцій служб/осіб з контролю, розробка внутрішніх документів, які регламентують проведення контролю, інформаційне забезпечення контролю, виконання контрольних заходів.

Побудова та належне функціонування організації внутрішнього контролю відповідає дотриманню *принципу синергізму* системи контролю – можливості посилення ефективності елементів контролюючої системи завдяки злагодженій взаємодії окремого елемента системи з іншими) [13].

Відмітимо, що словосполучення “організація контролю” в умовах ринкової економіки вживається доволі рідко, у визначеннях внутрішнього контролю дослідників Заходу його немає. Складна система контролю за допомогою численних показників та численних задач, що поставлені, є характерним для планової економіки. Перевагою ринкової економіки є надання менеджерам середньої ланки більш широких повноважень та обмеження кола поставлених перед ними завдань. Очевидно, зміна філософії управління суб'єктами господарювання в умовах ринку призведе до змін в організації контролю, але залишаться структура управління та контролю, відповідальність та позитивна мотивація працівника, використання нефінансових показників, прогнозування та виявлення порушень.

**Висновки.** За внутрішньогосподарський або внутрішній контроль відповідає сама організація. Створення системи контролю є обов'язком керівника суб'єкта господарювання.

Для нормального функціонування системи внутрішнього контролю потрібно вжити ефективних заходів з управління, до яких входить організація контролю. При цьому встановлюється мета, координація та планування роботи, вплив на працівників підприємства.

Основними ознаками організації контролю є спрямованість на досягнення цілі; сутність організації виражається не стільки формою, скільки внутрішнім змістом; основним проявом сутності організації є її властивості.

Зміст організації внутрішнього контролю змінюється від жорстко регламентованої структури, пов'язаної з централізованим плануванням, до застосування гнучких підходів, сукупності внутрішніх важелів управління.

### *Список літератури*

1. Андреев В.Д. Практический аудит. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
2. Бурцев В.В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
3. Виговська Н.Г. Господарський контроль: системний підхід. – Господарський контроль у соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології. – Житомир: ЖДТУ, С. 129-135.
4. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV // [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
5. Дрозд І.К., Шевчук В.О. Державний фінансовий контроль: Навчальний посібник. – К.: ТОВ “Імекс-ЛТД”, 2007. – 304 с.

6. Економічна енциклопедія: В трьох томах. – Т. 2 / За ред. С.В. Мочерного та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
7. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
8. Кочерин Е.А. Основы государственного и управленческого контроля. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 2000. – 384 с.
9. Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: Підручник / За ред. А.М. Кузьмінського. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
10. Організація промислового виробництва. Облік, аналіз та планування господарювання на промисловому підприємстві. Терміни та визначення. ДСТУ 2962-94. – К.: Держстандарт України, 1994. – 52 с.
11. Пилипенко А.А., Оленко В.І. Організація обліку і контролю: Підручник. – Харків: ВД “ІНЖЕК”, 2004. – 424 с.
12. Чумаченко Н.Г., Биренберг Б.М., Шпиг А.А. и др. Социалистический контроль: методы и проблемы. – Киев, Наукова думка, 1985. – 252 с.
13. Шевчук В.О. Контроль господарських систем у суспільстві з перехідною економікою: проблеми теорії, організації, методології. – К.: Держ. торг.-екон. університет, 1998. – 371 с.

### *Summary*

In the article there is the exposed maintenance of intraeconomic relations and necessity of certain organization of control for the settlement of such relations from positions of theory of cognition. Thrown out suggestions from organization of internal control.

Отримано 15.12.2007