

ЕФЕКТИВНІСТЬ ГОСПОДАРЬСЬКОГО КОНТРОЛЮ: ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ

Розглядаються проблеми визначення ефективності внутрішнього контролю, дослідження цього показника у науковій літературі

Постановка проблеми. Дослідження ефективності контролю знаходиться в тісному взаємозв'язку з головним завданням сьогодення – прискоренням соціально-економічного розвитку кожної фірми, кожної галузі, зміцнення дисципліни і правопорядку, соціального захисту працюючих.

Визначення поняття “ефективність контролю”, розкриття його змісту і умов, необхідних для досягнення завдань, що стоять перед фірмою та контролерами, набуває зараз важливого теоретичного і практичного значення. Однак це складне завдання організації і здійснення контролю не можна поки що вважати вирішеним, оскільки ефективність контролю на теперішніх фірмах практично не визначається або визначається досить приблизно. Це пояснюється новизною і багатогранністю проблеми, різноманітністю чинників, що впливають на стан здійснення контролю і недостатнім розвитком науки про контроль, хоча учених в цій галузі в Україні достатньо.

Предметом контролю є масові та індивідуальні факти і події, перевірка виконання конкретних рішень, з'ясування причин і винуватців допущених порушень. Контроль виявляє закономірності в масі фактів і явищ. Він не зобов'язаний цікавитися конкретними винуватцями, але повинен з'ясувати загальні причини, мотивацію вчинків порушниками. Звідси витікає, що зі всіх функцій управління контроль найтісніше пов'язаний з оперативним управлінням, в завданні якого входить усунення відхилень і обурень, що виявляють контролери всіх рівнів і на всіх рівнях управління.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З проблем ВК захищено десятки дисертацій, написано сотні наукових статей. Але ефективність контролю за допомогою спеціальних показників робили спробу визначити: І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, Т. Гринь, М. Караг'озова, Е.М. Кендева, П. Мاستикова, В.А. Хмельницький, М.Я. Штейн ман.

Не дивлячись на актуальність та практичне значення цієї проблеми, системного підходу щодо розуміння сутності, змісту ефективності господарського контролю та розробки єдиної системи показників ефективності так і не було сформульовано.

Викладення основного матеріалу дослідження. Для створення ефективнішої системи контролю на фірмі необхідно передбачити можливість швидкого отримання інформації від різних ланок управління, особливо від плановиків, обліковців і аналітиків. Зробити це можливо при умілomu використанні комп'ютерної техніки. Таким чином, нові технологічні рішення з проблем господарського контролю повинні забезпечити оперативне отримання всієї необхідної інформації з різних джерел господарської і фінансової діяльності підприємства для ухвалення управлінських рішень.

Система контролю – це сукупність засобів і способів, накопичення і застосування знань науки контролю для вирішення складних бізнесових завдань, ефективне використання ресурсів фірми та їх збереження. Створення і ефективність дій системи контролю пов'язані з формуванням перспективного напряму розвитку бізнесу, наявності інформації для оперативного ухвалення управлінських рішень.

Питання ефективності господарського контролю, на думку В.А. Хмельницького та Т.А. Гринь, є актуальними в сучасних умовах, оскільки контроль сприяє підвищенню ефективності управління суб'єктами господарювання, раціональності і результативності використання ними всіх видів ресурсів [13].

Це досить примітивне визначення завдань контролю. Головне сьогодні – це збереження майна власника через систему обліку і контролю, його ефективне використання, соціальний захист працюючих. Якщо контроль потрібен лише одному власнику, значить він не виконує свою соціальну функцію, він не слугує суспільству.

При роз'ясненні питання про сутність ефективності контролю, необхідно дослідити ті поняття, які найчастіше використовуються для даної мети – ефект, ефективність та економічність. В щоденній практиці та в багатьох літературних джерелах досить часто ці поняття розглядаються однозначно, що потребує вивчення природи виникнення самого поняття. Термін “ефект” походить від латинського слова “effectus”, що в перекладі означає дія. Крім того, дія ефекту розглядається також як результат, сильне враження, фізичне явище. Значна увага в економічній літературі приділяється поняттю “економічний ефект”, яке тісно пов'язане з виробничою та господарською діяльністю фірм. За проф. П. Мاستиковим економічним ефектом є “та економія робочого часу та природних ресурсів, яка досягається при виробництві продукції в результаті проведення заходів людьми”¹ [10]. Інші автори вважають, що “економічний ефект показує, яким є розмір прямої та непрямої економії робочого часу”². Виходячи з цього, економічний ефект тісно пов'язаний з економією часу від певного заходу. Він розглядається як одноразовий, обмежений в часі та охопленні акт. За допомогою даного ефекту не можна робити висновки про наслідки отриманої економії та її значення в соціально-економічному розвитку фірми. Одночасно дана економія виражається відносно як до робочого часу, так і до природних ресурсів. Ось чому в соціальній сфері ефект досягається від тих заходів, які призводять до економії робочого часу та природних ресурсів, що вказує на те, що ефект є властивим суспільним структурам, в тому числі й системі контролю, через яку здійснюються суспільні заходи та досягається корисний для суспільства результат. Останнє дає підстави вважати, що ефект не завжди досягається через контроль, а може бути лише при корисному для суспільства результаті, який досягається в основному при економії часу та природних ресурсів. В даному випадку ефект є результатом конкретного прояву контролю, який полягає в його осмисленні, уточненні, безперервному удосконаленні й адаптації.

Здійснені роздуми відносно сутності поняття “ефект” вказують на те, що воно є обмеженим за часом та масштабом й у зв'язку з цим вирізняється від поняття “ефективність”. Ефективність пов'язується з одержаними результатами та здійсненими витратами [4], що тісно її взаємопов'язує з результатами господарської діяльності. Для вимірювання ефективності контролю, її можна розглядати як “доцільність”, сукупність від отриманих ефектів як в матеріальній сфері, так і поза нею [4]. В даному випадку ефективність необхідно розглядати в якості динамічної величини, яка змінюється протягом різних періодів (при різних системах) в результаті зміни стану системи та впливу на оточуюче навколишнє середовище. Подібно до розгляду ефективності системи контролю розглядається її соціальна сутність та тісний зв'язок даної системи з соціально-економічним розвитком країни в цілях та завданнях, які стоять перед соціальним управлінням та визначають його як соціальну категорію зі всіма її наслідками – загальнодержавні інтереси, народногосподарське значення, значення розвитку об'єктів та фірм. Відповідно, ефективність контролю тісно пов'язана з суспільними інтересами, які залежать від суспільного та соціального устрою, початку виробництва та суспільних відносин. Як соціальна категорія вона найбільш повно повинна характеризувати стан та відхилення від норм поведінки соціально-економічної системи, яка виражається в

¹ Мاستиков П. Икономический эффект и икономическая эффективность в сельского стопанство, С., Земиздат, 1960, с. 9

² Трифонов П. Проблеми на икономическата ефективност на селскостопанското производство в перспектива, С., Земиздат, 1973, с. 38-40.

"рівні задоволення сьогочасних та майбутніх потреб суспільства" [10]. За своїм змістом ефективність контролю є досить широким поняттям, яке включає сукупність всіх ефектів, досягнутих системою контролю. Розглянута в даному аспекті ефективність контролю представляє широку та динамічну категорію, за якої спостерігаються безперервні зміни в результаті багатосторонньої діяльності суб'єкта контролю та взаємозв'язків з навколишнім середовищем.

При окремих заходах, організованих системою контролю може досягатися економія живої та уречевленої праці без використання цієї економії суспільством. В окремих випадках за допомогою контролю досягається визначена економність, яка тісно пов'язана з ефективністю та є основною передумовою її реалізації [4]. Досягнення ефективності ланками системи контролю є неможливим без забезпечення економності, допоки буде повністю можливим протилежний варіант. Ось чому через контрольну діяльність необхідно впливати на об'єкт контролю, направляючи будь-яку економію в інтересах суспільних систем, виконуючи соціально-економічну програму країни та конкретної фірми.

В окремих випадках ефективність контролю необхідно розглядати як збірне поняття, але не в прямому розумінні цього слова (як механічне накопичення визначених величин), а як мультіплікативна сукупність досягнутої економії живої та уречевленої праці, що використовується для збільшення валового внутрішнього продукту. Відповідно до цієї думки, ефективність тісно пов'язана з цілями окремих соціальних структур та суспільства як одне ціле, а також вона відображає рівень досягнення однонаправленості між інтересами особистості та колективу, колективу та суспільства, в крайньому випадку однонаправленості цілей та інтересів. Недолік однонаправленості цілей та інтересів в суспільстві є показником неефективності контролю, обмеженої дії даної системи на її об'єкти.

Існує цілком узгодженість, що на успіх управління підприємством в основному впливають такі чинники як: правильно прийняте рішення, підбір кадрів, які здатні втілювати їх у життя, контроль виконання – під яким розуміють постійний, суцільний аналіз ходу і результату роботи окремих працівників та цілих колективів. Це дії, які тісно пов'язані між собою.

"Ефективність контролю – стверджують Н.В. Лапунін та В.І. Подольський, – заснована на прийнятті прогнозованих рішень за результатами проведених аналітичних досліджень. Оцінка цих результатів здійснюється за допомогою методу порівняння фактичних і нормативних (планових) показників на основі інформації, яка повинна мати такі ознаки, як швидкість її передачі суб'єкту управління, точність, регулярність і корисність" [9, с. 15]. З цим в принципі можна погодитись, але де ж проблеми збереження майна власника, ефективність його використання, соціальний захист працюючих? Інакше це чисто капіталістична система контролю, яка описана К. Марксом і В.І. Ленінінм.

Умови ефективності контролю. При здійсненні контролю застосовується два підходи. Перший – це тотальний контроль, який охоплює всю діяльність фірми, всі документи та іншу інформацію з її функціонування. Такий контроль – витратний та важкий, а спосіб його проведення може значно ускладнити функціонування самої фірми, її працівників, які будуть зайняті постачанням матеріалів для контролю та складанням різного роду пояснень і не зможуть повною мірою займатися своєю роботою, що в результаті знижує ефективність їх діяльності.

Другий підхід – це обмеження контролю до тих меж, які є ключовими для функціонування фірми. Часто такий принцип називається 80 на 20, тобто варто проконтролювати 20 % операцій фірми, яка на 80 % чинить вплив на її функціонування. В межах цього підходу варто локалізувати стратегічні точки контролю, сконцентруватися на аналізі часу та витрат функцій, а також діяльності, що розміщуються на критичній межі.

Наведемо стислі характеристики результатних систем контролю:

1. Стислість. Не детальні дані, що перевіряються системою контролю можуть призвести до здійснення дій, які не розв'язують проблеми або створюють проблему там, де її не було.

2. Актуальність. Інформація повинна бути зібрана, передана та оцінена швидко, щоб можна було вчасно застосувати коригуючі дії.

3. Об'єктивність та зрозумілість. Інформація повинна бути зрозуміла та вважатися об'єктивною тими, хто її використовує. Чим менша суб'єктивність та неоднозначність системи контролю, тим більша правдоподібність того, що на отриману інформацію будуть реагувати вміло та справно.

4. Концентрація уваги на стратегічних пунктах контролю. Система контролю повинна концентруватися на тих сферах діяльності фірми, в яких існує найбільша небезпека відхилення від норм та відступи ці можуть приносити найбільшу шкоду. У визначенні точок контролю належить врахувати також ті елементи, де найрезультативніше можна застосувати коригуючі дії.

5. Економічний реалізм. Витрати на проведення контролю повинні бути менші, від вигід отриманих від них. Найкращим способом мінімізації затрат в системі контролю є здійснення як мінімум того, що необхідно.

6. Організаційний реалізм. Система контролю повинна бути узгоджена з реаліями фірми.

7. Контрольну інформацію потрібно координувати з процесом праці на фірмі. Це впливає з наступних фактів: а) кожен етап роботи може впливати на успіх чи неуспіх всієї фірми; б) контрольна інформація повинна досягати всіх осіб, яким вона потрібна.

8. Еластичність. Майже на всіх ділянках показники мають бути настільки еластичними, щоб фірма могла швидко реагувати на некорисні зміни чи нові можливості.

9. Нормативність та оперативність. У випадках виявлення відхилення від норм результативні системи контролю повинні вказувати, які потрібно застосувати коригуючі дії. Інформація отримана від відповідальних осіб за застосування потрібних дій повинна мати вид можливий для використання на практиці.

10. Сприйняття колективом фірми. Система сприймається фірмою тоді, коли пов'язана з важливими та прийнятими цілями. Такі цілі повинні відображати мову та функції осіб, до яких відносяться.

Щоб система контролю була результативною, повинна бути узгоджена з культурою підприємства. Варто також звертати увагу не лише на кількісні показники, а й на якісні.

Результативний контроль – це такий, який є детальним, актуальним, об'єктивним та сконцентрований на основних сферах функціонування фірми. Результати контролю повинні першочергово служити вдосконаленню діяльності фірми.

Для створення ефективної системи контролю на фірмі, необхідно передбачити можливість оперативного отримання інформації від різних ланок управління, особливо від плановиків, обліковців та аналітиків. Зробити це можливо при ефективно створеній та налагодженій інформаційній системі фірми, а також вмілому використанні комп'ютерної техніки. Таким чином, нові технологічні рішення з проблем господарського контролю повинні забезпечити оперативне отримання всієї необхідної інформації з різних джерел господарської діяльності фірми для прийняття управлінських рішень.

Завдання (визначає суб'єкт!) контролю полягає в тому щоб, маючи реальні обліково-аналітичні дані, зіставити їх з встановленими критеріями і виявити відхилення, одержуючи тим самим так звані "сигнали неузгодження". Контроль повинен з'ясувати причини відхилення для позначення яких в кібернетичній науці використовується термін "обурення".

Від ефективності і дієвості системи ВК багато в чому залежить і фінансовий стан фірми, і достовірність облікових даних та бухгалтерської звітності. При добре організованій системі ВК підвищується надійність облікових і звітних даних, а також мінімізується вірогідність недостач або розтрати майна, нецільового і нерационального використання ресурсів.

На підставі результатів контролю відповідних об'єктів ухвалюються управлінські рішення, які або коректують передбачені завдання при виявленні внутрішньогосподарських резервів, або усувають і обмежують дії негативних чинників, що викликають різного роду відхилення від норм та раніше ухвалених по них рішень. При цьому коректуюча і направляюча дія, може бути ухвалена негайно, якщо відхилення носять поточний характер.

В процесі контролю відхилення від планових нормативних завдань важливо виявляти на ранніх етапах діяльності всіх ланок управління фірмою, використовуючи методи аналізу, проводити якісне дослідження причини, що породжують їх, встановити причинно-наслідкові зв'язки між чинниками (індикаторами), що впливають на рівень відхилень, виміряти рівень абсолютних і відносних відхилень, дати об'єктивну оцінку отриманим результатам.

Господарський контроль виконує конкретні функції галузі економічної науки:

а) пізнавальну, тобто виявлення та узагальнення фактів, які негативно впливають на господарювання, його результативність та соціальну захищеність працюючих;

б) виховну, яка передбачає виховання у всіх, хто працює на фірмі, ощадливості у витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, повне збереження майна власника та захист інтересів працюючих; відповідність здійснених ФГЖ положенням і директивним, загальноприйнятим принципам, що засвідчує правильність відображення фактичного і фінансового стану фірми;

в) атестаційну, яка забезпечує апарат управління необхідною інформацією для ухвалення оперативних управлінських рішень. Відповідність вищезазначеному, як ефект атестаційної функції, підкреслює додаткову рису контролю, яка очікується від здійсненої перевірки – правильність та доцільність операцій, що відбулися. Правильність вирізняється від інших рис своїм нормативним характером, однак вона об'єктивно повторює і їх вимоги. Особливо це стосується достовірності здійснення та облікового відображення ФГЖ.

Звідси, контролю як галузі економічної науки, притаманні об'єднувачі риси процесу дослідження проблем наявності, руху та збереження майна власника, його ефективного використання, що безпосередньо впливає на ефективність процесів господарювання та соціальний захист працюючих та їх сімей.

Внутрішній контроль також надає інформацію, яка має бути використана керівництвом для оцінки власної діяльності. Помилки і недоопрацювання персоналу, груп і відділів, а також інших організаційних одиниць можуть бути спричинені саме способом дій і вказівками самого керівництва. Про це керівники пам'ятають відносно рідко. У той же час серед науковців і практиків існує повне порозуміння того, що не має ефективного управління без контролю.

Як би уважно і сумлінно не відносилися керівництво і персонал фірми до реалізації контрольних заходів, не може бути абсолютної впевненості, що система контролю повністю відповідає вимогам, що пред'являються. Навіть при самій відладженій системі завжди існує вірогідність виникнення збоїв.

В опублікованих науковцями працях і на практиці ефективність контролю автори роблять спробу визначати: а) конкретним виробничим показником; б) відношенням результату (ефекту) до витрат, понесених на здійснення контролю; у) сумою шкоди, що виявляється і відшкодовується; г) зайнятстю ревізорів на контрольно-ревізійній роботі. Досить складною і не вирішеною є проблема порівняння результатів контролю між структурними підрозділами холдингів, ПФГ, ТНК та різних відомств. Це завдання є центральним для теорії і практики контролю в системі управління. Трудність полягає в тому, що практично неможливо відмежувати сферу діяльності апарату контролю від всього того, що є результатом роботи всіх підрозділів і громадських організацій фірми. Правильно підкреслював А. Доленко, що "ефективність роботи службовця, "кінцевий результат" не такі очевидні, як наприклад, у токаря або водія. Критерії і насправді розмиті, в оцінці праці можливі

розбіжності і легше за чиясь суб'єктивність узяти гору". Як не дивно, до цих пір (у Держкомцін – Т.Б.) не визначені критерії оцінки якості праці співробітників [6]. Це в рівній мірі стосується і працівників контрольно-ревізійних служб всіх галузевих міністерств і відомств. Це був 1985-й рік. А що змінилось тепер? Практично нічого, але захищено сотні дисертацій, у яких в тій чи іншій мірі розглядалися проблеми контролю та його ефективність.

"Мірою ефективності, – пишуть В.А. Хмельницький і Т.А. Гринь, – служить відношення результату (ефекту перевірки) до витрат, пов'язаних з отриманням цього результату. При розгляді категорії ефективності стосовно ФГК виділяється одна методологічна особливість, що відрізняє її від категорії ефективності стосовно виробництва. Якщо зростання ефективності виробництва означає отримання на одиницю спожитих ресурсів більшої маси економічного ефекту (або для отримання одиниці економічного ефекту витрачена менша маса використовуваних ресурсів), то підвищення ефективності ФГК не завжди і не обов'язково означає отримання більшого економічного ефекту при тих же витратах затрачених ресурсів". [13, с. 8]

Тут автори припускаються помилки, тобто ВК на невеликих підприємствах, як правило, здійснюється силами апарату управління. Тому говорити про витрати і вигоди тут немає сенсу. Хоча їх праця може приносити прибуток або збиток.

Ще один досить цікавий момент. "Отже, – пише проф. М.Т. Білуха, – фінансово-господарський контроль і аудит забезпечують відшкодування матеріального збитку, завданого підприємству, що сприяє збереженню власності, раціональному використанню ресурсів та правовому регулюванню економічних відносин між суб'єктами підприємницької діяльності" [2, с. 328].

А ось думка іншого фахівця: "Аудитор не має на меті виявлення порушень з подальшим покаранням за їх здійснення, – стверджує А.Н. Івашина, – а рекомендує як усунути помилки і порушення в фінансово-господарській діяльності, поліпшити фінансовий стан підприємства. Аудит повинен в своїй діяльності керуватися наступними принципами: цілісність, незалежність, об'єктивність, секретність і конфіденційність, компетентність і кваліфікація, організаційність і дисциплінованість, сумлінність" [7].

Так хто ж з цих авторів має сенс? Мабуть ніхто. Внутрішній контролер, як би ми його не називали, зобов'язаний діяти в інтересах фірми, не забуваючи про соціальний захист працюючих. Чомусь про це не згадує жоден автор. А жаль.

Існує об'єктивне обмеження витрат на організацію системи ВК. Як і до будь-якої управлінської діяльності, до організації СВК застосовується вимога раціональності (економічності), яка полягає в оптимальному співвідношенні витрат на здійснення контрольних заходів і отримуваних від їх застосування економічних вигод. Якщо довести до абсурду ідеї побудови всеосяжної СВК, то до кожного співробітника фірми необхідно приставити перевіряючого. Логічно припустити, що такі заходи спричинять збільшення витрат на оплату праці як мінімум в два рази. Проте подібні витрати можуть бути обґрунтованими, якщо вони приведуть до зіставного збільшення додатково отримуваних економічних вигод.

"Необхідно мати на увазі, – пише В.В. Дементев, – що в даний час результати роботи контролюючих органів оцінюються в основному за кількістю проведених перевірок [12, с. 227]. Спроби оцінити ревізійську роботу за принципом "багато" – "мало" проведено ревізій, викликають сумніви в їх обґрунтованості, оскільки ніколи не було норм проведення ревізій і перевірок у нашій практиці. Наші сучасні науковці до цього часу теж неспроможні відповісти на це досить складне питання. Унормувати таку складну проблему у свій час робив спробу проф. Ф.Ф. Бутинець.

На кількість проведених ревізій, як відомо, робить вплив укомплектованість ревізійського апарату протягом року, а також значне використання ревізорів не за призначенням. Крім того, кількість проведених ревізій часто знаходиться у

зворотній пропорції до їх якості. Інколи буває ревізій і перевірок багато, а якість їх така, що належного впливу на усунення попередніх порушень вони не мають.

На думку І.А. Белобжецького "Система показників ефективності контрольно-ревізійної роботи покликана виражати її кінцеву результативність (кінцевий фінансовий результат)" [1]. Він вважає, що ефективність і якість роботи контрольно-ревізійного апарату можна виміряти рівнем відшкодування виявленої ревізіями матеріальної шкоди [1]. Цю точку зору у свій час поділяв і проф. М.Я. Штейнман. Це досить хибне твердження. Адже стягнути шкоду можна у добровільному порядку, а це може зробити лише керівник підприємства або у примусовому – через суд. Яка ж тут роль ревізора?

Чи можливо за методикою, що пропонує проф. М.Я. Штейнман визначити кращий контрольно-ревізійний орган в системі? Думаємо, ні. Залежно від ефективності роботи та наукової організації внутрішнього контролю на підприємстві, виявленої шкоди, може і не бути. У ряді випадків ревізори замість матеріальної шкоди виявляють значні суми лишків різних активів. Це добре чи погано? Як в цих випадках оцінити роботу ревізорів? Яка тут ефективність ревізії?

Правильно стверджують В.А. Хмельницький та Т.А. Гринь: "Результати контролю того або іншого об'єкту можуть завершитися позитивною оцінкою його господарської діяльності, відсутністю порушень. І це – також результат, хоча і негативний з позицій конкретного економічного ефекту витрачених ресурсів" [13, с. 8]. Тут автори знову припускаються помилки. Адже основна мета контролю – профілактика порушень. Якщо вони насправді відсутні – це позитивний результат діяльності контролерів, це і буде означити ефективність роботи контролерів усіх рівнів.

Позитивним результатом на фірмі слід вважати за ідеальний, коли завдяки контрольним органам і громадській думці формується культура господарювання, що, зрештою, є сукупним результатом функціонування апарату управління у сфері підприємницької діяльності, який одночасно здійснює контрольні функції. Цей сукупний результат має і соціальний ефект, який виявляється в суспільній свідомості і сприяє підвищенню рівня довіри працюючих до управлінців. Таким чином, економічний ефект в СВК за певних умов трансформується в соціальний ефект, тобто в зацікавленість всіх працюючих у результатах господарювання.

На надійність СВК величезний вплив робить суб'єктивний людський чинник. Співробітники фірми можуть допускати ненавмисні помилки із-за недбалості, неувважності, втоми, неправильних думок або нерозуміння інструктивних і керівних положень. Можуть мати місце і факти умисного порушення системи ВК внаслідок змови співробітників фірми між собою або з третіми особами. Не можна також виключити і вірогідність порушень СВК внаслідок зловживань з боку деяких керівників, відповідальних за конкретні ділянки контролю.

Коефіцієнт виявлення шкоди (K_v) проф. М.Я. Штейнман пропонує визначати як відношення суми виявленої шкоди до середньої його величини за 10 років по району, області, краю. Зараз, на жаль, на підприємствах взагалі відсутня будь-яка звітність про виявлену і стягнену ревізорами шкоду, а тому не можливо визначити і її ревізорську частку. Крім того, щоб відшкодувати шкоду, вона перш за все, має бути спричинена, а це не залежить від жодного ревізора. Навпаки, ревізія повинна бути направлена на профілактику шкоди, а не на її виявлення кожною новою ревізією. Ця методика в якійсь мірі була б придатною, коли б на кожному підприємстві, що ревізується, була відома латентна шкода. У нашій літературі навіть не робилося спроби оцінити розміри латентності порушень.

Узагальнюючий коефіцієнт економічної ефективності контрольно-ревізійної роботи (K_e) проф. М.Я. Штейнман визначає за формулою: $K_e = K_v \times D_o \times K_u$, де K_v – коефіцієнт відшкодування шкоди; D_o – окупність; K_u – шкода, що виявляється. Ця формула протирічить

математичним правилам її побудови. Цілком реально, що в житті, один із коефіцієнтів буде нульовим, тоді ефективність всієї ревізійної роботи складатиме нуль.

Якими показниками можна оцінити ефективність ревізорської праці? На це питання робив спробу відповісти проф. Ф.Бутинець, який провів опитування практикуючих ревізорів, з яких 26 чол. або 31,0 відс. сказали, що не можуть назвати будь-яких критеріїв, 58 чол., або 69 відс. із числа опитаних назвали 20 різних ознак, які розташовуються в такій послідовності: за сумою відшкодуваної шкоди – 29 чол., або 50 відс.; за якістю матеріалів ревізії – 23 чол., або 40 відс.; за кількістю виявлених порушень – 16 чол., або 28 відс.; своєчасністю реалізації матеріалів ревізії – 10 чол., або 18 відс.; кількістю зменшених порушень – 9 чол., або 16 відс.; виконанню програми ревізії – 6 чол., або 11 відс. і т.д.

Кількісне значення ефективності контролерської роботи автор пропонував встановлювати за метою профілактичної ролі ревізії:

$$K_{EP} = \frac{ЧН - (E + M)}{ЧН - E}, \quad (1)$$

де:

K_{EP} – коефіцієнт ефективності попередження;

$ЧН$ – загальне число покараних, незалежно від кратності здійснення ними порушень;

E – число осіб, покараних тільки за повторні порушення;

M – число осіб, які після разового покарання знов (один або кілька разів) допустили порушення;

$ЧН - E$ – число осіб, які після покарання не повинні зробити повторно порушень;

$ЧН - (E + M)$ – число осіб, що не зробили повторно порушень, під впливом першого покарання і інших соціально значущих чинників.

В ідеалі коефіцієнт ефективності, досягши мети дорівнюватиме одиниці.

Кількісний вираз загальної профілактичної мети ревізії може бути представлений як "0-к", де 0 – кількість осіб, відносно яких покарання повинне виконати свою профілактичну роль, до – кількість осіб, що допустили порушення повторно на момент розрахунку коефіцієнта. Результат досягнення профілактичної мети складатиме: 0-(к+н), де н – кількість осіб, що вперше допустили порушення. Звідси, коефіцієнт ефективності контролерської діяльності виходячи із загальної профілактичної мети розраховують за формулою:

$$K_{EOП} = \frac{0 - (k + n)}{0 - k} \quad (2)$$

Ефективність використання фонду робочого часу ревізора проф. Ф.Ф. Бутинець рекомендував визначати відношенням фактично використаного фонду робочого часу до максимально можливого. Коефіцієнт зайнятості ревізорів на ревізіях – відношенням фактичних витрати часу тільки на проведення ревізій до максимально можливого фонду робочого часу, що відводиться на ревізії. Чим ближче коефіцієнт до одиниці, тим вище ефективність використання ревізорського часу. Ефективність ревізорської праці, окрім її продуктивності, характеризують якість ревізорських робіт, їх складність, своєчасність виконання і реалізації матеріалів ревізії. Ефективність праці ревізорів професор рекомендував визначати: витратами праці або чисельністю зайнятих на ревізії працівників; якістю проведених ревізій.

Критерії, що рекомендував автор, і показники ефективності контрольно-ревізійної роботи пропонувалось враховувати при вирішенні питання про преміювання ревізорів, підведенні підсумків змагання і конкурсів на звання "кращий ревізор". Вибір конкретних показників повинен стимулювати виконання основних завдань контролю – підвищення внеску ревізорських служб в загальні результати роботи підприємств.

Це були 80-ті роки минулого століття. Тоді були інші умови господарювання, інша система відомчого контролю, наявність достовірної і широкої інформації про

контрольно-ревізійну діяльність. А сьогодні що? Тому наведені рекомендації в теперішніх умовах господарювання не можуть мати свого застосування.

На думку А.А. Годунова, "дослідження ефективності як економічної категорії, аналіз ефективності трудових, матеріальних і фінансових ресурсів відтворення суспільного продукту вимагає вичленення кожного ресурсу для аналізу його руху за фазами (стадіями) "відтворення" [5, с. 16]. Це дозволяє бачити особливості і відмінності ефективності виробництва і ефективності контролю в економічній системі суспільства. Контроль в системі управління господарською діяльністю покликаний сприяти нормальному ходу відтворювального процесу, мінімізувати негативні відхилення (порушення) від заданих параметрів розвитку економіки, зростання суспільного продукту.

Економічна і соціальна ефективність господарювання тісно пов'язані між собою: зростання економічної ефективності забезпечується шляхом скорочення ресурсів, що споживаються (трудових, матеріальних, фінансових) на одиницю продукту, зокрема за рахунок повнішого і раціональнішого використання фінансових коштів, чому покликана сприяти система контролю. Соціальний ефект, що досягається контрольними органами, є частиною загального (сукупного) соціального ефекту, який у свою чергу є частиною, що важко виокремлюються, ефекту економічного.

Для визначення ефективності ФГК – на думку В.А. Хмельницького та Т.А. Гринь, – в системі функціонування суб'єктів господарювання використовуються результати, отримані в процесі вирішення поставлених перед ним завдань:

1) оцінка результативності витрачання ресурсів контрольованим суб'єктом підприємницької діяльності (віддача від витрачання ресурсів);

2) оцінка можливості зниження рівня недоцільних і дорожчих витрат контрольованим суб'єктом підприємницької діяльності;

3) оцінка законності проведених витрат;

4) контроль повноти і своєчасності проведених витрат (тобто їх адресність і терміновість);

5) перевірка обґрунтованості віднесення витрат, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю на собівартість продукції (робіт, послуг) відповідно до чинного законодавства;

6) оцінка обґрунтованості ухвалюваних управлінських рішень у напрямі знаходження резервів підвищення результативності господарювання контрольованих суб'єктів підприємницької діяльності і ін." [13, с. 9].

Як один із критеріїв ефективності системи внутрішньогосподарського контролю – Хмельницький В.А. та Гринь Т.А. називають рівень, що характеризує нецільове, незаконне, необґрунтоване використання засобів контрольованим суб'єктом підприємницької діяльності, який можна розрахувати за формулою:

$$E = (N_i : C_i) * 100\%, \quad (3)$$

де E – рівень ефективності системи внутрішньогосподарського контролю в досліджуваному періоді; N_i – об'єм нецільового, незаконного, необґрунтованого використання засобів в досліджуваному періоді; C_i – загальний об'єм засобів, витрачених в досліджуваному періоді.

Чим менший результат, тим більша частина витрачених коштів використовується за цільовим призначенням і тим вища ефективність системи внутрішньогосподарського контролю. Динаміка цього показника відобразить тенденцію, що складається в конкретній контрольованій системі.

Для визначення ефективності ФГК також можна використовувати і співвідношення отриманого ефекту з понесеними витратами:

$$(N^1 : N^0) : (C^1 : C^0) > 1 \text{ або } < 1 \quad (4)$$

де N^1 і N^0 – осяг порушень в грошовому виразі, виявлених контролюючими органами і сума штрафних санкцій, що підлягають сплаті, в звітному і попередньому періоді відповідно; C^1 і C^0 – осяг засобів, використаних контролюючими органами в звітному і попередньому періоді відповідно [13, с. 10].

Якщо дане співвідношення більше 1, то ефективність ФГК зростає, якщо менше – ефективність знизилася [13, с. 10].

Таким чином, структурно ефективність ФГК охоплює не тільки ефективність системи контролю в цілому, але і ефективність діяльності конкретного суб'єкта контролю [13, с. 9].

Безумовно, дієвість контролю безпосередньо пов'язана з оцінкою його результатів. Оцінка, як правило, здійснюється за рядом показників, в числі яких: кількість перевірок, кількість виявлених правопорушень і вжитих по них заходів, суми відшкодування, кількість повідомлень у відповідні органи державної влади і управління, кількість матеріалів, переданих в правоохоронні і судові органи і ін. Все це, на думку авторів, кількісні характеристики діяльності контрольних органів. Разом з цим, дієвість цих органів повинна характеризуватися також і якісними показниками, заснованими на переконаності об'єктів контролю в практичній корисності діяльності контролерів, довірі системі внутрішньогосподарського контролю об'єкту перевірки, професіоналізму його працівників [13, с. 10].

Кількісні характеристики діяльності контролерів, що полягають в кількості проведених контрольних дій і перевірок, сум виявленого збитку і вжитих заходах слід розглядати не як мету або результат, а як засіб досягнення мети. Тому про дієвість ФГК свідчить наявність тенденції скорочення частки правопорушень і виявлених по них сум порушень в загальній кількості перевірених об'єктів і витрат. У такому разі складається подвійний результат в оцінці діяльності суб'єктів контролю. З одного боку, дієвість суб'єкта контролю вища, чим більше:

- виявлено незаконних витрат, зловживань і розкрадань;
- відшкодовано коштів винними особами;
- кількість матеріально відповідальних і посадових осіб, що притягаються до дисциплінарної відповідальності;
- кількість матеріалів, переданих в правоохоронні і судові органи;
- видано наказів, прийнято рішень і розпоряджень за наслідками проведеного ФГК [13, с. 10].

Ми навмисно навели великий обсяг тексту, щоб читач особисто міг переконавшись, що в наведених авторами рекомендаціях, насправді відсутні будь-які положення, які можна було б застосувати на практиці. Нічого нового не вносять автори і у розвиток теорії контролю. Кому потрібні схоластичні розрахунки, що виникають у конкретній господарюючій одиниці? Такі показники ніщо обчислювати не стане і вони практично нікому не потрібні, крім тих, хто захищає дисертації.

Наведене не сприяє зростанню ефективності діяльності органів позавідомчого і відомчого контролю. Тому при оцінці дієвості ФГК кількісні показники роботи контролюючих органів, зрештою, повинні відійти на другий план і носити довідковий характер.

На наш погляд методика запропонована білоруськими колегами досить складна і до системи ВК не має відношення. Адже функції ВК і зовнішнього контролю різні. Крім того, у ринковій економіці менталітет і психологія контролерів інша. Їх спільна мета – збільшення прибутку.

В наших дослідженнях ми обходимо стороною роботу органів Державної фінансової інспекції (колишнього Головку). Там своя специфіка організації контролю і практично сказати про її ефективність неможливо. Якщо хтось приймає за ефективність діяльності цього органу кількість та розмір виявленої ревізорами шкоди, то це утопія. Тут ще є один основний показник: сума відшкодованої шкоди, кого притягнуто до відповідальності, тобто виховний момент контролю. Декларативні заяви про мільйони виявлених недочетів і розтрат, коли стягується 20-30 %, а то й менше заявлених – це міфи. А які зтрати несе держава на утримання апарату ревізорів? Ось питання на які відсутня відповідь, а звідси й ефективність цього контролю.

На наш погляд, чим більше в процесі здійснення контрольних дій виявлено негативних явищ і фактів, тим нижча оцінка результатів діяльності суб'єктів контролю. Це пов'язано з тим, що в даний час відбувається переорієнтація діяльності

контрольно-ревізійних служб з виявлення фактів порушень і зловживань на їх попередження, тобто характер ГК стає більшою мірою превентивним.

В наведених вище роздумах мова йде про ефективність інституційного ГК, скоріше відомчого, якого сьогодні практично немає. Науковцям слід зосередити увагу на функціонально контролі фірм. Ефективність інституційного контролю визначається одним показником – одержаним прибутком.

Правильне визначення рівня ефективності системи контролю залежить від вибору критеріїв та їх взаємозв'язку з досліджуваними явищами та процесами. Через критерії оцінки ефективності необхідно сприяти розкриттю наявних внутрішніх рис даного явища, визначити результат від внутрішніх та зовнішніх зв'язків системи. З цією метою вони повинні бути пов'язані як з діяльністю системи контролю, так і з цілями та задачами її об'єкту. Критерій оцінки ефективності системи контролю є основою, передумовою вибору окремого показника або групи показників, через які розкривається рівень, якого вона досягла в результаті функціонування даної системи. Відповідно, критерій дозволяє розкрити якісну сторону явищ та процесів, а показники служать для кількісного виміру досягнутого рівня.

Критерії вирізняються від показників, їм не можна приписувати кількісні характеристики. Крім якісної сторони досліджуваних явищ та процесів, критерій знаходиться в тісному зв'язку з самою ефективністю і дозволяє розкрити "той рівень розвитку економічної ефективності, за якого її сутність відкривається найбільш повно"³.

Особливості контролю, характер його прояву показують, що через один єдиний критерій не можна мати повного уявлення про рівень його ефективності.

Контроль знаходиться в тісному зв'язку з іншими системами управління, в якому вказується, що необхідно приймати до уваги і їх вплив на об'єкти такого контролю. Крім систем управління він знаходиться під впливом навколишнього середовища. Наведене є достатньою підставою для визначення системи критеріїв, в основі яких здійснюється оцінка ефективності системи контролю. З цього приводу існують різні думки. Найбільш повне уявлення про ефективність системи можна отримати при використанні наступних критеріїв:

- ✓ безперервне підвищення продуктивності праці;
- ✓ безперервне зменшення збитків при соціально-економічному розвитку фірми;
- ✓ економічне використання матеріальних, природних та трудових ресурсів;
- ✓ позитивні зміни в поведінці особистості і колективу в суспільстві.

Наведені критерії є взаємопов'язаною системою, за якої перший критерій доповнюється трьома іншими, оскільки він є основним, а інші можуть розглядатися як допоміжні.

Суспільна продуктивність праці є основою як соціально-економічного розвитку країни в цілому, так і частково окремих галузей економіки держави, її фірм. Одночасно на її впливають як рівень життя, так і здійснена праця. Досить важливе значення в її безперервному підвищенні має поведінка та відношення соціального фактору. Економічність при здійсненні суспільних витрат праці, свідомість при виконанні окремих виробничих зобов'язань та діяльності невиробничої сфери, вносять значний вклад в підвищення суспільної продуктивності праці. За соціальним відношенням контроль впливає прямо або непрямо на фактори, які визначають суспільну продуктивність праці і, чим більший даний вплив, тим швидші темпи підвищення ефективності контролю фірми. Відповідно через систему критеріїв потрібно охопити та оцінити весь розвиток системи контролю, дати кількісний вираз досягнутої ефективності на основі показників, які характеризуватимуть як результат її розвитку, так і її відображення на явищах і процесах, що протікають в інших системах соціального управління.

Показники оцінки ефективності. В теорії та практиці контролю все ще не створена єдина методика визначення його ефективності. Основна причина – це відсутність єдиної думки між окремими науковцями з питань сутності, критеріїв і показників її виміру. Значні успіхи досягнуто при визначенні економічної ефективності, а щодо інших напрямів контролю поки що досвід є незначним. Кількісний прояв ефективності контролю може досягатися на основі системи показників, якщо контроль представляється єдиною твердою широко критичною суспільною думкою та для визначення його ефективності необхідна певна система критеріїв. Недопустимою є оцінка ефективності контролю, яка здійснюється на основі єдиного показника, на скільки б складним він не був. Результат завжди буде одностороннім. Не можна просто так отримати уявлення про ефективність в цілому, в окремих випадках ефект можна виміряти однією чи більше перевірками, однією або більше контрольною дією.

Суттєвим моментом при виборі показників є доведення їх практичної значимості, а їх обчислення стає найлегшим та доступним способом. Про що не можна сказати про наведені вище показники професорів І.А. Белобжецького, Ф.Ф. Бутинця, М.Я. Штейнмана та В.А. Хмельницького. Їх вибір необхідно розпочинати з наявної інформації, яка може використовуватися для її визначення. Розробка складних показників ускладнює їх практичне застосування. Наявність недоліку точної вихідної інформації не виключає використання окремих показників, якщо його можна отримати через додаткову обробку іншої інформації, якою володіє відповідна контролююча структура. Ось чому деякі із запропонованих показників можуть використовуватися на основі логічно-оціночної функції системи контролю.

Для потреб контролю та для окремих його підсистем можуть використовуватися дві основні групи показників – прямі та непрямі.

Прямі показники пов'язані як з безпосередньою діяльністю контролю в цілому, так і в частині окремих його підсистем. Прямі показники дають уявлення про діяльність системи контролю та її підсистем навіть і при відомому рівні суб'єктивізму та умовності, незалежно від того, що досить складно обмежитися тією частиною ефективності, яка є результатом діяльності "чистого контролю" (з менш або більш високою ефективністю управління, як уже зазначалося, буде впливати на функціонування інших систем, а також впливати на навколишнє середовище). До даної групи відносять ті показники, які дають уявлення про якість контрольної діяльності та про її кількісний вимір.

Особливість контрольної діяльності, як виду людської діяльності полягає в тому, що в більшості випадків оцінка ефективності здійснюється за допомогою якісних показників. Контрольна робота не створює вартості. Основна частина даної роботи полягає в логічній діяльності, яка здійснюється на основі спеціальних знань, накопиченого досвіду та інтуїції. Все це зменшує можливість кількісного виміру даної роботи та розширює можливість відкриття її якісної сторони на базі бальних оцінок, порівняння і т.п. Якість контрольної діяльності залежить від якості здійснених контрольних операцій та від часу, затраченого на їх виконання. Відповідно оцінка даної діяльності може визначатися на основі показників, які характеризують як окремі сторони цієї діяльності, так і її якість в цілому. Якість контрольної діяльності можна виміряти за допомогою індексу бальної оцінки (I_{ϕ_0}). З метою оцінки даної діяльності у всіх ланках контролю необхідно розробити бальну систему. Сьогодні такі системи розроблені в харчовій промисловості при оцінці якості продукції і т.п. Даний індекс є відношенням між фактичною бальною оцінкою (Φ_{ϕ_0}) та нормативною бальною оцінкою (H_{ϕ_0}).

$$I_{\phi_0} = \frac{\Phi_{\phi_0}}{H_{\phi_0}} \quad (5)$$

Доцільною стає розробка бальних оцінок на основі тих критеріїв, які використовуються і при оцінці самої

³ Калчев С. и Найденов М. Анализ на стопанската дейност на социалистическите предприятия. Свищов, 1975, с. 7

ефективності, яка відповідає вимогам однонаправленості цілей. В умовах вільного ринкового господарства визначення фактичних бальних оцінок необхідно здійснювати лише контрольними органами, що є передумовою об'єктивності оцінки та непрямого впливу на ефективність самої контрольної діяльності.

Другий показник має відношення до визначення нормативу часу, який міститься в планах або замовленнях на проведення контрольної діяльності. Індекс використання нормативу часу є відношенням фактичних витрат часу, виражених в днях (Φ_d) та нормативу часу для виконання окремих перевірок (H_d).

$$I_{нч} = \frac{\Phi_d}{H_d} \quad (6)$$

Обидва показники взаємодоповнюються, що дає можливість якість контрольної діяльності представити через загальний показник, обчислений на основі даних двох показників. Для цього може використовуватися індекс комплексної оцінки контрольної діяльності ($I_{кд}$).

$$I_{кд} = \frac{I_{бо}}{I_{нч}} \quad (7)$$

Даний показник дозволяє отримати уявлення про якість контрольної діяльності при визначенні витрат необхідної праці. За допомогою нього розкривається зв'язок між ефективністю контрольної діяльності, її якістю та часом. Адже якість контрольної діяльності при всіх інших рівних умовах має визначальне значення для її ефективності, якщо якість приймається за причину, а ефективність за наслідок. Дана залежність показує, що величина ефективності контрольної діяльності прямо пропорційно залежить від якості затраченої праці органами системи контролю. Результат використання даних показників може служити за основу для контролю праці самих контролюючих органів їх керівними структурами та для пошуку резервів підвищення якості даної роботи. Якщо збільшується вартість даного індексу, то і збільшується ефективність контрольної діяльності в результаті повного використання часу та підвищення кваліфікації контролюючих органів.

Одне з основних завдань контролю в умовах ринкового господарства полягає в сприянні дотримання законодавства через розроблені засоби, методи та форми контролю. Порушення законодавства призводять до деформації окремих структур та суспільства, послаблених їх сили та можливості щодо досягнення визначених цілей в результаті зменшення ресурсів, якими вони розпоряджаються та втручання в здійснення внутрішніх та зовнішніх зв'язків. Співставлення фактичного стану з нормами поведінки знаходить своє відображення в частині нормативних актів, дозволяє встановити відхилення від норм і сприяє відновленню рівноваги. Досягнення високої ефективності контролю є необхідністю не лише для встановлення відхилень від нормативних актів, а й для безперервного впливу задля їх поваги та правильного застосування, в результаті чого кількість порушень нормативних актів безперервно зменшується. У зв'язку з цим може використовуватися коефіцієнт порушення нормативних актів ($K_{па}$), який є відношенням між порушеними нормативними актами ($\Pi_{па}$) та загальною їх кількістю ($З_{па}$).

$$K_{па} = \frac{\Pi_{па}}{З_{па}} \quad (8)$$

Умовність при використанні даного показника обумовлюється великою чисельністю документів, які визначають норми поведінки системи та недоліки частини звітності, що порушуються. Сама контрольна інформація може слугувати основою для застосування даного показника при оцінці ефективності контролю.

Досить суттєве значення для ефективності соціального контролю має зменшення повторів слабких сторін та порушень, особливо в діяльності громадських та виробничих ланок. Зростання повторів порушень є

показником недієздатності ланок системи контролю та сприяють їх нейтралізації. Ефективне функціонування будь-якої системи контролю завжди перешкоджає повторенню та розростанню порушень в межах суспільства зі всіма їх економічними та соціальними наслідками. Визначити дієздатність системи можна за допомогою показника дієздатності системи (D), який є відношенням між повторами порушень (Π_n) та загальним розміром установлених порушень ($З_n$).

$$D = \frac{\Pi_n}{З_n} \quad (9)$$

Зростання повторів порушень спонукає розпочати дослідження їх динаміки та проводити їх реєстрацію, що дає змогу прослідкувати тенденцію щодо зростання чи стійкості. Роль контролю при їх зменшенні зростає у випадку, якщо за допомогою нього розкривається причина даних процесів та окреслюються можливості їх протидії. Мета, яку необхідно переслідувати при виявленні порушень, полягає в нейтралізації їх дії та виключенні передумов повторної їх появи, що забезпечить додаткові засоби та можливості розвитку системи.

Про ефективність контролю можна судити й по розміру виявлених збитків по країні⁴ та окремих об'єктах. Визначення розкриття окремих ланок системою контролю може здійснюватися на основі показників плинності збитків на 1000 грн. валового внутрішнього продукту (ВВП) та розміру матеріальних та трудових витрат в об'єктах ($M + T_b$).

$$P = \frac{\Pi_z}{ВВП} \times 1000 \quad (10)$$

$$P = \frac{\Pi_z}{M + T_b} \quad (11)$$

Динаміка розкриття встановлюється, якщо співставляються показники за звітний період з такими ж за базисний або минулий період.

$$\pm = P_1 - P_0 \quad (12)$$

Будь-яке зменшення збитків показує дієздатність системи в боротьбі з тими порушеннями, які завдають шкоду майновим інтересам підконтрольних об'єктів. Погіршення розкриття також може призвести до зменшення розміру виявлених збитків, але в даному випадку також зменшується ефективність діяльності системи контролю. Дані для обчислення вказаних показників можуть братися в звітних документах, які складаються ланками контрольної системи, в яких відображають як загальний розмір виявлених збитків, так і за їх напрямками.

Непрямі показники оцінки ефективності контролю не мають конкретної формалізації, але можуть слугувати для логічної оцінки ефективності, тривалості перевірок, числа осіб, що беруть участь в перевірці, різних видів витрат. Доцільною є розробка окремими контрольними ланками визначеної методики виміру результатів власної діяльності у визначених напрямках, якщо це виходить від характеру діяльності самої ланки та прийняття критеріїв оцінки ефективності. Це дає можливість більш повно уточнювати та використовувати загальні показники оцінки прямої ефективності. Необхідним є крім позитивних результатів діяльності суб'єкта контролю при оцінці ефективності брати до уваги й негативні, які призводять до зменшення ефективності.

Непрямі показники дозволяють на основі комплексної оцінки ефективності підконтрольних об'єктів, оцінювати й ефективність контрольної діяльності. Визначення ефективності лише на основі прямих показників не дає повного уявлення про діяльність ланок системи контролю, оскільки про їх результат можна судити за поведінкою об'єктів, які вони контролюють. Даний момент має значення при визначенні ефективності тих ланок, які

⁴ На жаль, сьогодні відсутня необхідна інформація.

займаються виробництвом, будівництвом, торгівлю, транспортом, сільськогосподарською діяльністю, а також, коли об'єктом є поведінка окремої особи або колективу в суспільстві. Загальні показники, які характеризують діяльність даних об'єктів, містять в собі і результати від дії контролю на дані ланки. З цієї метою можуть використовуватися показники валового внутрішнього продукту на душу населення (на одного зайнятого у виробництві), матеріаломісткість та трудомісткість продукції. Для досягнення зростання даних показників, необхідно за допомогою контролю впливати правильно на здійснення технологічних процесів, економності при витрачанні матеріальних та трудових ресурсів, правильному використанні досягнень науково-технічного прогресу. В даному випадку контрольна діяльність стає причетною до розвитку явищ та процесів в соціально-економічній системі.

Можуть використовуватися й інші показники, які характеризують як кількісну, так і якісну сторону явищ та процесів – рентабельність, прибуток, платоспроможність, брак продукції, зменшення кількості здійснених злочинів, зменшення кількості засуджених і т.п.

Які ж основні шляхи підвищення ефективності ГК?

Перше – це структуризація існуючої системи державного контролю на державному рівні. Відсутність чіткого розмежування завдань і повноважень, а також координації діяльності контролюючих органів, єдиної інформаційної і методичної бази неабиякою мірою знижує ефективність спільної роботи, утруднює досягнення спільної мети. Це що стосується зовнішнього контролю.

Другий напрям – це посилення відповідальності, як самих суб'єктів господарювання, так і окремих посадових осіб за дбайливе використання матеріальних засобів, трудових і фінансових ресурсів – це СВК.

Грунтуючись на теоретичних позиціях ГК, найбільш істотними чинниками підвищення його ефективності, на наш погляд, є:

а) вдосконалення кадрового складу ГК за допомогою підвищення кваліфікації і професіоналізму фахівців, що здійснюють контроль-ревізійну роботу. Це стосується зовнішнього і внутрішнього контролю;

б) інформаційне забезпечення, що відповідає аналітичним цілям ГК і гарантує повноту та достовірність початкових даних про об'єкт контролю, широкую гласність прийняття і виконання рішень за результатами розгляду матеріалів перевірок; нормативно-правове забезпечення контролю, що включає правову гарантію виконання контрольних функцій; вдосконалення науково-методичного забезпечення ГК в цілях підвищення його об'єктивності, якості, оперативності і комплексності шляхом використання різних методів аналізу, експертизи, оцінки;

в) належне методичне забезпечення всіх етапів ГК, що включає докладний опис всієї роботи і методичні роз'яснення від підготовки до здійснення ГК, до моменту оформлення і розгляду його матеріалів. Методика того або іншого виду ГК має бути побудована з урахуванням її адекватності поставленим завданням і існуючим контролюючим органам. Це відноситься до обох видів контролю – інституційного та функціонального.

Ефективність контролю, на наш погляд, більшою мірою обумовлена системою організації контролю..

Критерієм оцінки того, що здійснює контроль є характеристика того, що він зробив, чого добився. Досягнутим слід вважати тільки те, що увійшло до культури, в побут, у звички на фірмі. Сьогодні завдання полягає в тому, щоб дати правильну оцінку якості здійснюваного контролю, бо неякісний контроль спричиняє значну матеріальну і моральну шкоду. Наприклад, "За підозрою у вчиненні низки злочинів взято під варту керуючу Світловодським відділенням ВАТ "Державний ощадний банк України". Протягом 2006-2008 років працівники фінансово оформили кредитів на суму 16 млн. гривень від імені майже півтори тисячі громадян-позичальників, проте без їх відома. Гроші використали у власних цілях. За фактами зловживань прокуратурою області порушено низку кримінальних справ". Багато ревізій, що проводилися на підприємствах, не

виявили там розкрадань, які мали місце на суму понад мільйон грн. При правильній оцінці ревізійських матеріалів цього не трапилося б. Критерієм ефективності ревізії є вплив її на ліквідацію розкрадань, недостач і безгосподарності, а в ширшому сенсі – повне забезпечення збереження майна власника, захист інтересів працюючих. Ці показники характеризують як економічну, так і соціальну ефективність ревізій. Профілактична діяльність контролера визначається метою попередження порушень і безгосподарності, направлена на виявлення і усунення обставин, що сприяють їх здійсненню, а також підвищенню правосвідомості тих, що піддаються контролю.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

1. Обов'язки керівника фірми охоплюють не лише процес обдумування і ухвалення правильних рішень і розпоряджень. Процес управління є замкнутим циклом. Чим складніший організм фірми, чим більше в ньому спеціалізованих організаційних ланок, які призначені для виконання певних завдань, що входять до складу її діяльності, тим більше має значення контроль і нагляд. Тому процес контролю є інструментом, за допомогою якого керівник будь-якого рівня забезпечує себе необхідною інформацією про виконання завдань кожної окремою організаційною ланкою та перевіряє і координує їх діяльність. Без перевірки і регулювання ходу роботи він не можна бути впевненим у тому, що вона допровадить нас до досягнення визначеної (або запланованої) мети.

Надійність СВК характеризується її здатністю ефективно досягати загальних і часткових цілей (цілей всієї системи і її складових – системи бухгалтерського обліку, контрольного середовища і засобів контролю). Функціонування на фірмі ретельно спланованої і організованої системи внутрішнього контролю набагато ефективніше, ніж застосування окремих її засобів і елементів.

2. Поточний внутрішній контроль належить до елементарних обов'язків кожного керівника. Посадовець, який не виконує своїх наглядово-контрольних функцій по відношенню до підпорядкованих йому працівників, є начальником, але не приймає участі в житті діяльності фірми. Обов'язком головного керівника у сфері нагляду і контролю є перш за все організація внутрішнього нагляду і контролю та розміщення їх на рівні, який дає гарантії ефективної діяльності. Однак, навіть найкращим чином організований контроль не виправдає наших сподівань, якщо він буде залишений на самого себе, якщо керівник не буде надавати йому стимулу, не буде сам стимулюватись до діяльності. Він має особисто або через призначеного заступника перевіряти, як виконуються його розпорядження у сфері нагляду та контролю і взагалі, який вони щоденно отримують результат. Обов'язком керівника у сфері контролю є постановлення перед ним конкретних завдань і слідування за тим, щоб вони виконувались. Керівник зобов'язаний ознайомитись із результатами контролю, зайняти певну позицію по відношенню до них і зробити відповідні висновки. У разі потреби він має видати відповідну післяконтрольну рекомендацію і прослідкувати, щоб вона була виконана.

3. Внутрішній контроль полягає у перевірці того, чи все відбувається згідно із затвердженою програмою, виданими розпорядженнями, виправленні і дослідженні певного стану або наміру та порівнянні його із передбачуваним результатом. Тут діє один із основних законів контролю: виявлення відхилень від норми. До сфери внутрішнього контролю також входить виявлення причин розбіжностей між фактичним станом та станом, що вимагається, а також пропозиції, спрямовані на виправлення ситуації. Контроль не повинен і не може являти собою мету; він є лише засобом, який спрямований на досягнення мети, поставленої відповідним суб'єктом. Свою мету контроль – особливо інституційний – досягає шляхом дослідження законності, ретельності, цілеспрямованості та економічності.

4. Найвпливовіший закон контролю як функція управління – виявлення відхилень від цілей управління за допомогою встановлених критеріїв і обмежень, які фіксуються в директивах вищих органів управління,

відповідних законодавчих актах, господарських планах, різного роду нормах (трудових і матеріальних витрат, обслуговування основних засобів, фінансових нормативах і т.п.). В процесі здійснення контролю відхилення від планових завдань виявляються на всіх етапах діяльності будь-якої ланки виробництва. Використовуючи методи обліку, аналізу і контролю, управлінці мають можливість здійснювати якісне вивчення збереження власних інтересів та інтересів клієнтів, запобігання проявам безгосподарності, марнотратства та іншим небажаним явищам. У критерії діяльності ефективності фірми містяться також певні прагматичні поняття, які застосовуються при оцінці функціонування систем і організації людської діяльності.

5. У внутрішньому контролі є спроба застосування критеріїв ефективності діяльності фірми, тобто здатність і еластичність пристосування організаційних структур до актуальних потреб, які виникають із реалізації завдань і цілей, що змінюються, пристосування до змін попиту і пропозиції, забезпечення збереження власних інтересів та інтересів клієнтів, запобігання проявам безгосподарності, марнотратства та іншим небажаним явищам. У критерії діяльності ефективності фірми містяться також певні прагматичні поняття, які застосовуються при оцінці функціонування систем і організації людської діяльності.

6. Контроль має бути: ефективним, корисним, економічним, зрозумілим, адекватним до явищ, що оцінюються, актуальним (вчасно діючим), простим і оперативним. На скільки використання даних критеріїв і завдань внутрішнього контролю є очевидним для виконавців інституційного контролю, на стільки загалом відчувається відсутність усвідомленого застосування даних критеріїв контролю при здійсненні функціонального контролю в межах управлінського нагляду, який здійснюється адміністрацією та керівниками структурних підрозділів.

7. Основним критерієм оцінки роботи будь-якої господарської ланки повинно бути досягнення її кінцевих результатів. Це в рівній мірі стосується відомчого та внутрішнього контролю, який слід оцінювати за кінцевими результатами діяльності підконтрольних об'єктів. Тому не слід вигадувати спеціальних показників для визначення діяльності СВК. Вона ефективна тільки тоді, коли фірма, холдинг, об'єднання, ФПГ, ТНК успішно справляються з поставленими завданнями. Весь управлінський апарат повинен працювати на кінцевий результат.

8. Ефективність контролю характеризується відсутністю на підприємстві розкрадань, безгосподарності, марнотратства, непродуктивних витрат, розміром отриманої економії в процесі кругообороту капіталу. Систему контролю можна вважати ефективною тільки тоді, коли вона забезпечує при найменших витратах, але з отриманням високої результативності, досягнення поставлених фірмою чи галуззю цілей. Ефективність контролю залежить від: точного визначення його завдань; правильного планування контрольно-ревізійної роботи; участі в контролі всіх служб апарату управління; комплексного використання різних видів, форм і методів контролю; систематичного підвищення ділової кваліфікації кадрів контролерів, їх професійної майстерності; чітко налагодженої інформації про чинні законодавчі акти у сфері господарювання; дієвого контролю за виконанням рішень, ухвалених за матеріалами контролю; постійного узагальнення досвіду організації контрольно-ревізійної роботи та вдосконалення методики її здійснення.

9. Критеріями ефективності контролю на фірмі є також чинники, які слугують для визначення ступеня досягнення поставлених цілей: а) витрати часу на здійснення контролю (чим менше витрачається корисної праці, тим більш ефективною є система контролю); б) витрати засобів на здійснення контролю (затрати мають бути мінімальними); в) організаційними витратами, які характеризуються кількістю людей, що відриваються від продуктивної праці для здійснення контролю (чим менше нарад, засідань, різного роду зборів присвячується контролю, тим він більш ефективніший); г) кількістю і цінністю інформації, зібраної для потреб управління та ухвалення оперативних управлінських рішень.

Сьогодні критерієм оцінки діяльності СВК є: повне збереження та ефективне використання майна власника; виконання поставлених завдань з отримання прибутку та об'єктивного його розподілу між працюючими; соціальний захист працюючих та їх сімей.

Разом з визначенням загальної ефективності контрольно-ревізійної діяльності можна оцінювати ефективність проведених ревізій за допомогою такої моделі: а) чи ліквідовані виявлені раніше господарські порушення; б) чи притягнуті до відповідальності порушники; в) чи відшкодований або відшкодовується заподіяна підприємству матеріальна шкода; г) чи вжиті заходи з попередження виявлених порушень.

Список використаної літератури:

1. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М.: Финансы, 1979. – 160 с.
2. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища шк., 1994. – 364 с.
3. Бутинец Ф.Ф. Основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Статистика, 1979. – 143 с.
4. Гвишиани Д.М. Управление социалистическими промышленными объединениями и предприятиями, М., Прогрес. Т. II, 1974, с. 331.
5. Годунов А.А. Введение в теорию управления. – М.: Экономика, 1967.
6. Доленко А. Премия. – Известия, 1985, 10 марта.
7. Ивашина А.Н. Значение и задачи аудиторского контроля в рыночной экономике. // Економіка. Фінанси. Право. – 1994 р. – Спеціальний випуск. – С. 25.
8. Къндева Ем. И.М. Карагъозова. Обществен контрол. С., НИ, 1986, с. 119.
9. Лапухин Н.В., Подольский В.И. Экономическому контролю – современные технологические решения. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с.
10. Мاستиков П. Икономически ефект и икономическа ефективност в селското стопанство, С., Земиздат, 1960, с. 9.
11. Мельник П. Керуючу взято під варту // Голос України. – 2009. – № 133. – С. 6.
12. Социалистический контроль: методы и проблемы. – К.: Наукова думка, 1985. – 252 с.
13. Хмельницький В.А., Гринь Т.А. Критерии и показатели оценки эффективности финансово-хозяйственного контроля и направления ее повышения в современных условиях // Бухгалтерский учет и анализ. – 2008. – № 5. – С. 8-11.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, докторант Житомирського державного технологічного університету