

посіб. / П. В. Круш, О. В. Клименко, В. І. Подвігіна, В. О. Гулевич. — К. : Центр учбової літератури, 2008. — 328 с. 10. Мильє Дж. Основы политической экономии. — М. : Прогресс, 1980. — Т. 2. — 243 с. 11. Мочерний С. В., Устенко О. А. Основы економічної теорії : навч. посіб. — 3-є вид. — К. : Академія, 2009. — С. 207. 12. Основы экономической науки / А. Маршалл ; пер. с англ. — М. : Эксмо, 2008. — 832 с. 13. Покропивний С. Ф. Економіка підприємства : підручн. / С. Ф. Покропивний (ред.), М. Г. Грещак, В. М. Колот, А. П. Наливайко, В. М. Сай. — 2-є вид., перероб. та доп. — К. : КНЕУ, 2001. — 526 с. 14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] // Спосіб доступу: <http://rada.gov.ua>. 15. Рикардо Д. Основы политэкономии и налогового обложения. — Т. 1. — М. : Соцэкгиз, 1955. — 86 с. 16. Самуэльсон П. Економіка. / Пер. с англ. — М. : НПО «Алгон», 1992. 17. Сэй Ж.-Б. Трактат по политической экономии / Ж.-Б. Сэй. Экономические софизмы. Экономические гармонии / Ф. Бастиа. — М. : Дело, 2000. — 232 с. 18. Хайман Д. Н. Современная микроэкономика: анализ и применение / Пер. с англ. — М. : Финансы и статистика, 1992. — Т. 1. — 284 с. 19. Хейне Пол. Экономический образ мышления. / Пер. с англ. Издание второе. — М. : Изд. «Дело» при участии изд. «Catallaxy», 1992. — 364 с. 20. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал : Пер. с англ. / Общ. ред. и вступ. ст. Р. М. Энтова. — М. : Издательская группа «Прогресс», 1993. — 488 с.

Исследована сутність понять «основной капитал», «основные фонды», «основные средства» полиграфического предприятия с целью определения степени их тождественности. Определено, что данные понятия не есть синонимами, хотя и имеют общие черты.

The essence of the term "fixed assets" printing company. Determined that there is no consensus among scientists about its value.

УДК 657.633.5

Є. В. Мних, С. В. Бардаш

Київський національний торговельно-економічний університет

ЕФЕКТИВНІСТЬ Й Е ФЕКТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ: ОНТОЛОГІЧНА ІНТЕРПРЕТАЦІЯ СУТНОСТІ, СКЛАДУ ТА ВЗАЄМОЗВ'ЯЗКУ

У статті обґрунтовується підхід щодо визнання й подальшої ідентифікації ефекту та ефективності внутрішнього контролю на засадах його приналежності до основних функцій управління

Однією з проблем підвищення ефективності діяльності учасників відносин у сфері господарювання, які здійснюють господарську діяльність або виконують функції держави та мають створювати систему їх господарчого забезпечення, є формування системи інформаційного забезпечення прийняття рішень. Одним з інструментів забезпечення інформаційних запитів є запрова-

дження внутрішнього контролю. Разом з тим, переконати засновників та керівників організацій сфери господарювання у ефективності внутрішнього контролю складно, адже на даний час відсутні методики оцінки його ефективності, а ефект визначається переважно через встановлені факти завдання матеріальної шкоди. Підґрунтям наукової проблеми визначення ефекту та ефективності полягає у спрощеному розумінні понять «ефект контролю» та «ефективність контролю».

Дослідження теоретичних підходів щодо визнання ефекту та ефективності контролю, ідентифікації їх окремих видів, а також методик кількісного та якісного вимірювання ефективності контролю проведені Виговською Н. Г. [2], Дрозд І. К. [3], Максимовою В. Ф. [5], Нападівською Л. В. [6], Пантелеєвим В. П. [7], Шевчуком В. О. [9] та іншими науковцями. Разом з тим, слід констатувати факт існування відмінних підходів щодо розуміння сутності ефективності контролю, адже згідно позиції, викладеній в роботі [2], ефективність контролю — це не тільки його взаємодія з суспільним виробництвом, яка полягає у порівнянні результатів з витратами, а також: може розглядатися, і «як «доцільність», як сукупність ефектів» [2, с. 401, 404]; і як «досягнення такого позитивного результату, який є наслідком здійснення контролю» [2, с. 173], а згідно з позицією, викладеною у роботі [9], ефективність — «це здатність контролю до вирішення певного завдання» [9, с. 53]

Наявні відмінності у поглядах формують відмінні підходи до визнання факту ефекту та досягнутої ефективності внутрішнього контролю. Зокрема, згідно до першого підходу контрольний захід визнається ефективним, якщо суб'єкт, який ініціював контрольний захід, одержав ефект — результат, корисний для оцінки окремих аспектів системи управління та прийняття подальших управлінських рішень. Згідно до другого підходу ефект контролю може мати місце лише за умов оперативного, своєчасного, методично правильного, а отже ефективного виконання процедур контрольного процесу.

Результати, одержані у раніш проведених дослідженнях [2, 6, 7] свідчать про нерозв'язаність, як базових, так і похідних питань проблеми, зокрема таких, як: розкриття сутності ефективності внутрішнього контролю та визначення її видів; розкриття сутності ефекту та його видів; визначення критеріїв оцінки ефективності та ефекту внутрішнього контролю.

Метою статті є обґрунтування шляхів розв'язання проблеми онтологічного характеру, — усвідомлення сутності та складових ефекту та ефективності внутрішнього контролю, шляхом уточнення дефініцій, ідентифікації складових ефекту та ефективності контролю, а також встановлення ознак досягнення їх окремих видів.

Ефективність контролю є одним з найважливіших та найскладніших питань досліджуваної проблематики, складність якого полягає у визначенні та співвідношенні таких понять як «ефект», «ефективність», «якість» та «оптимальність» контролю. Згідно до загально прийнятого розуміння ефективності, остання розглядається як здатність створювати ефект, результативність процесу, проекту тощо та визначається як відношення ефекту, результату до

витрат, що забезпечили цей результат [4, с. 217] Отже, ефективність контролю — це здатність суб'єкта контролю раціонально виконувати контрольні дії, зміст та наслідки яких будуть обумовлювати досягнення мети контрольного заходу. Сформульована дефініція свідчить, що ефект залежить від ефективності, адже якщо суб'єкт контролю нездатний раціонально, правильно, оперативно виконати контрольні дії, імовірність одержання ефекту наблизатиметься до нульового значення.

Разом з тим, визнання ефекту внутрішнього контролю на даний час залишається дискусійним. Так, на думку проф. Шевчука В.О. «Ефект контролю — це наслідок його використання у визначених умовах» [9, с. 53]. Разом з тим, на думку автора, мають місце випадки, коли ефективність контролю значна, а ефект відсутній». [9, с. 53] У зв'язку з цим, виникає низка запитань, а саме: чим є ефект, — результатом контрольного процесу, якщо так, тоді не буває процесу, який немає жодного результату. Якщо ж ефект — це прояв наслідку реалізації у процесі управління результатів контрольного заходу, тоді виникає інше запитання, — а чим є результат? В жодному випадку результат контролю це не тільки факти встановлених порушень, або їх відсутності. Результати контролю є більш комплексним явищем, сутність якого є не остаточно дослідженою. Залишається недослідженим й питання виду ефекту. Так в роботі [9, с. 54] зазначається, що ефекти контролю бувають передбачуваними та непередбачуваними, сприятливими, індиферентними, несприятливими і навіть шкідливими, а на думку автора монографії [2] ефекти контролю бувають соціального економічного та організаційного виду.

Що ж у загальному розуміється під ефектом? Одне з енциклопедичних видань визначає ефект як досягнутий результат у різних формах вияву — матеріальний, грошовий, просування по службі, соціальний та ін. [4, с. 216] Разом з тим, досліджуючи проблему визначення ефекту внутрішнього контролю, дискусійним є визнання його економічної складової, на чому постійно акцентується увага у монографії [2], адже економічний ефект притаманний у першу чергу будь-якій економічній (господарській) діяльності або певному економічному процесу [4, с. 217]. Контроль, як вид практичної діяльності не є економічною діяльністю, тому виникає питання щодо доцільності дослідження та визначення економічного ефекту внутрішнього контролю.

Результати раніш проведених досліджень [1, 8] дозволяють сформулювати твердження, згідно до якого основним результатом будь-якого контрольного заходу або функціонування системи внутрішнього контролю є повна, достовірна та об'єктивна інформація про фактичний стан об'єкта контролю / управління — характеристика, яка має включати інформацію про: встановлені параметри об'єкта контролю або його складових; економічну оцінку встановлених відхилень; правову характеристику встановлених відхилень (порушень норм), складовими елементами якої мають бути суб'єкт, умови та причини, спосіб здійснення, економіко-правові наслідки порушення норм, а також доцільні заходи щодо регулювання відхилень у параметрах об'єкта контролю. Більш стислим та, на нашу думку, тотожним викладеному підходу, є розу-

міння результатів контролю як наслідків виконання контрольного процесу суб'єктом контролю-виконавцем відносно об'єкту контролю, які мають регулюючий вплив, як на функціонування об'єкту контролю, так і систему контролю або її складові.

Розглядаючи характер ефекту та його можливі прояви, слід враховувати, що контроль як функція управління формує управлінський ефект — результат, корисний для управління господарською системою/ системою господарчого забезпечення (рис. 1).

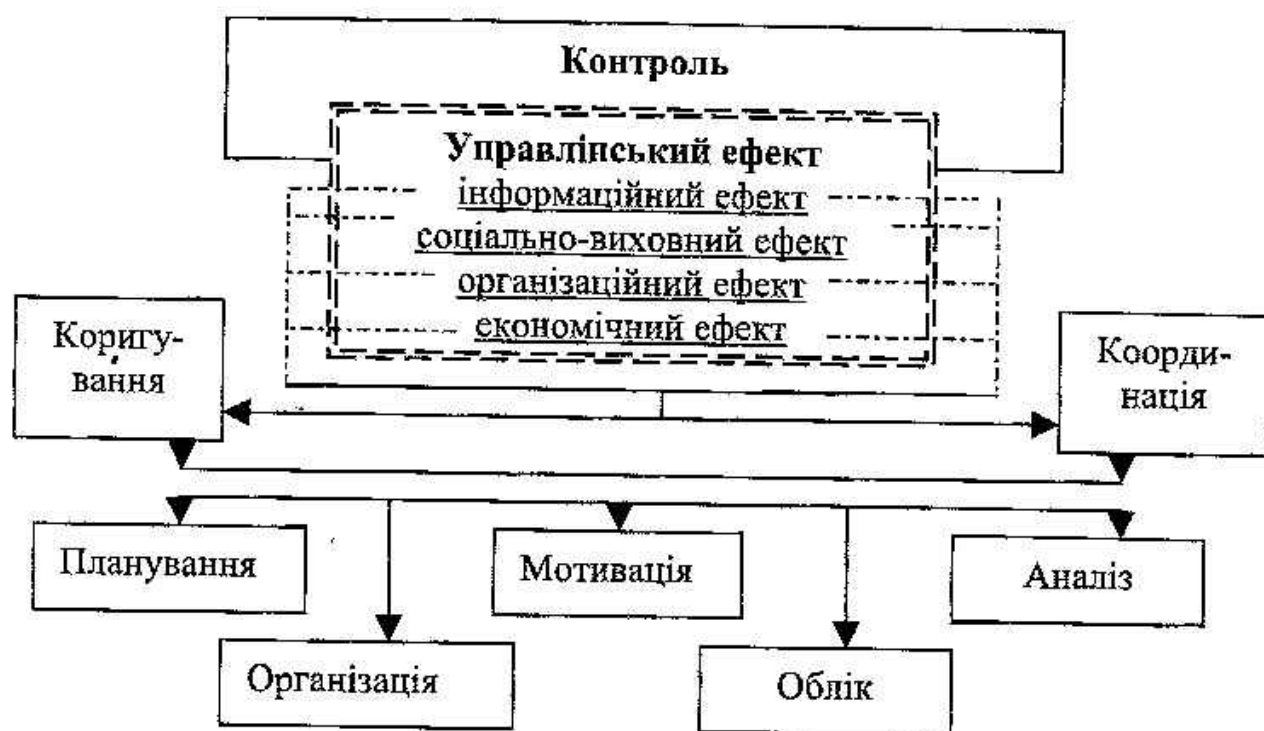


Рис. 1. Склад управлінського ефекту внутрішнього контролю

У складі управлінського ефекту слід виділяти інформаційний, соціально-виховний, організаційний та економічний ефекти. Варто зазначити, що кожному контрольному заходу притаманний інформаційний ефект, адже під час та за наслідками контролю формується інформація про фактичні параметри та стан об'єкту контролю/управління. Якість такої інформації залежить від ефективності контролю — його здатності забезпечувати її повноту, достовірність та корисність.

Варто також зазначити, що ефект внутрішнього контролю має потенційний характер, адже його одержання за наслідками внутрішнього контролю не гарантує адекватної реакції системи управління господарською системою / системою господарчого забезпечення учасника відносин у сфері господарювання. В практиці контрольної діяльності зустрічаються випадки, коли результати контролю відверто ігноруються, чим внутрішній контроль переводиться у категорію формальних заходів. Отже, ефект внутрішнього контролю містить у собі потенціал, який може залишитися й не використаним.

Соціально-виховний ефект у складі управлінського ефекту матиме той контрольний захід, під час якого: встановлені факти порушень та суб'єкти їх вчинення; сформовано комплекс рекомендацій щодо усунення встановлених порушень, а також достатню доказову базу для відшкодування завданої матеріальної шкоди. Виховна складова даного ефекту полягатиме у безповоротності покарання за вчинені порушення. Такі покарання можуть бути у вигляді: дисциплінарної відповідальності (догана та звільнення), притягнення до обмеженої матеріальної відповідальності, подання позовної заяви про відшкодування завданої шкоди через суд, ініціація притягнення до кримінальної відповідальності. Потенціал соціально-виховного ефекту складатиме результат наступного виховання відповідальності за доручені ділянки роботи, доведення безповоротності відповідальності за вчинені порушення під час виконання посадових та функціональних обов'язків.

Організаційний ефект у складі управлінського ефекту матимуть ті контрольні заходи, під час яких будуть встановлені недоліки в організації, як процесів, так і діяльності функціональних та виробничих структурних підрозділів учасника відносин у сфері господарювання. Даний ефект також є потенціальним, адже для його остаточного одержання виявлені недоліки слід усунути.

Економічний ефект у складі управлінського ефекту матимуть ті контрольні заходи, рекомендації за якими матимуть вплив на економічні показники, зокрема: зменшуватимуть витрати виробництва за рахунок уточнення норм витрат сировини та матеріалів, експлуатаційні витрати, загальновиробничі, адміністративні витрати, витрати на збут, рекламу та маркетинг без зменшення обсягів виробництва та реалізації, а також дотримання встановлених стандартів якості, та, як наслідок, покращуватимуть фінансовий результат. Одержаний економічний ефект також складатимуть враховані рекомендації щодо внесення уточнень до розрахунку податкових платежів, адже це дозволить уникнути фінансових санкцій. Даний ефект залишається потенціальним до моменту його врахування у формі прийнятих відповідних управлінських рішень.

Кожний, окремо узятий контрольний захід, що здійснюється системою внутрішнього контролю, може мати різний склад управлінського ефекту, тому встановлення ефекту внутрішнього контролю слід здійснювати за усіма його видами. Такий підхід доводитиме, що кожний проведений захід є потенційно ефективним для системи управління, якщо він здійснений у відповідності до встановлених вимог щодо його організації та проведення. Важливо також враховувати, що управлінський ефект, а також всі його прояви безпосередньо залежатимуть від рівня компетенції суб'єкта-керівника органу, що прийматиме управлінські рішення за наслідками, або окремого контрольного заходу, або функціонування системи внутрішнього контролю.

Деяко інший підхід має бути застосований до проблеми дослідження ефективності внутрішнього контролю, адже складність її дослідження полягає в тому, що мають місце випадки, коли поняття ефективності контролю ідентифікують з поняттям показників контролю, результатів діяльності суб'єктів

контролю, результатів діяльності системи контролю. Певна складність даного питання полягає й у тому, що переважна більшість науковців розглядали та продовжують розглядати дане питання з позицій проведення державного контролю (переважно фінансового), не приділяючи належної уваги оцінці ефективності внутрішнього контролю. Враховуючи те, що контроль є функцією управління, ефективність внутрішнього контролю слід розглядати у комплексі з ефективністю управління, — співвідношенням витрат на управління (у т. ч. й на контроль, якщо він здійснюється окремо створеним органом) та одержаних результатів.

Визначаючи ефективність управління, слід враховувати, що результати управлінської діяльності віддалені від моменту та місця витрат і фактично невіддільні від результатів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Слід також враховувати, що ефективність управління складається з різних за характером інформаційних, соціально-виховних, організаційних та економічних результатів, які не завжди піддаються прямій кількісній оцінці. Економічний зміст ефективності управління полягає у забезпеченні оптимального економічного ефекту у бізнес-процесах за мінімальних витрат на управління. У теорії управління та економіці розглядають різні форми економічної ефективності управління, проте визначальною серед них є цільова ефективність, яка визначається співвідношенням досягнутого результату до мети управління. Виходячи з того, що за наслідками внутрішнього контролю можуть бути одержані різні види ефекту, ефективність контролю може бути також різною, а не тільки економічною.

У вітчизняній економічній науці економічна ефективність розглядається як конкретна форма вияву закону економії часу, а її показниками є продуктивність і фондомісткість праці, фондомісткість і фондovіддача продукції. На нашу думку, розкриття економічної ефективності через зазначені показники свідчить про дискусійність такого дослідження, адже внутрішній контроль не є видом економічної (господарської) діяльності. Дане твердження не відноситься до діяльності аудиторських фірм, яка є підприємницькою діяльністю. Для таких суб'єктів господарювання визначення економічної ефективності є вкрай актуальним та доцільним. Слід також зазначити, що у західній економічній науці розуміння економічної ефективності майже тотожне вітчизняному. Виняток складає розуміння економічної ефективності як відношення цінності результату до цінності витрат. В окремих роботах, зокрема у [2] висловлюється сумнів щодо розгляду економічної ефективності у такому аспекті. Разом з тим, такі сумніви є безпідставними, адже мова йде про аксіологічну функцію контролю. Виходячи з теоретичних засад аксіології, контроль, як явище, досліджується з позицій його цінності або важливості у межах задоволення потреб соціуму. Разом з тим, встановити цінність внутрішнього контролю для задоволення потреб управління є дійсно складним завданням та в разі встановлення буде вкрай суб'єктивним та за своєю сутністю буде наближена до цільової ефективності.

Отже, за певних умовностей можна вести мову про економічну ефективність окремих контрольних заходів, які проводяться відносно об'єктів контролю одного виду та за однакових умов їх проведення, адже тоді дійсно можна визначити економію часу та абсолютний приріст вартості контрольних дій на проведення контрольного заходу.

Наявність соціально-виховного ефекту дозволяє вести мову про соціальну ефективність внутрішнього контролю, під якою слід розуміти здатність внутрішнього контролю сприяти у досягненні відповідності результатів господарської діяльності основним соціальним потребам і цілям суспільства, таким як споживча якість виробленої продукції, виконаних робіт, наданих послуг, їх безпечність для життя споживача, збереження екологічної рівноваги або поліпшення навколишнього середовища. Також показником соціальної ефективності внутрішнього контролю може бути показник поліпшення змісту праці, та, як наслідок, її умов.

Наявність організаційного ефекту свідчить про наявність організаційної ефективності, — здатності внутрішнього контролю оптимізувати організацію системи управління. Наявність інформаційного ефекту засвідчує факт наявності інформаційної ефективності внутрішнього контролю, — його здатності формувати інформаційне забезпечення, як розробки та прийняття окремого управлінського рішення, так і усього процесу управління господарською системою / системою господарського забезпечення учасника відносин у сфері господарювання.

Проведене дослідження дозволило сформулювати низку узагальнень, зокрема:

1. Ефект внутрішнього контролю — це наслідки виконання контрольного процесу суб'єктом контролю-виконавцем відносно об'єкту контролю, які мають регулюючий вплив, як на функціонування об'єкту контролю, так і систему контролю або її складові. Будь-який контрольний захід формує управлінський ефект, який в кожному конкретному випадку складається з інформаційного ефекту та додатково з соціально-виховного, організаційного та економічного видів ефекту внутрішнього контролю.

2. Ефективність внутрішнього контролю — це властивість, як окремого контрольного заходу, так і в цілому системи внутрішнього контролю, досягати мети контролю та сприяти оптимізації управління господарською системою / системою господарчого забезпечення учасника відносин у сфері господарювання. На підставі сформульованого визначення та виділення можливих ефектів від проведення внутрішнього контролю, ефективність останнього слід розглядати як складову ефективності управління — управлінську ефективність внутрішнього контролю, яка аналогічно визначеним ефектам має інформаційну, соціально-виховну, організаційну та економічну ефективність.

До перспектив подальших досліджень у даному напрямі слід віднести розробку методики кількісного та якісного оцінювання ефективності внутрішнього контролю.

1. Бардаш С. В. Теоретико-методологічний і праксеологічний підходи до визначення мети та завдань господарського контролю / С. В. Бардаш // Науковий вісник ДАСОА. — К., 2008. — Вип. 3. — С. 26-31.
2. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [моногр.] / Н. Г. Виговська. — Житомир : ЖДГУ, 2008. — 532 с.
3. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : моногр. / І. К. Дрозд. — К. : Імекс-ЛТД, 2004. — 312 с.
4. Економічний енциклопедичний словник : [у 2 т.] / [за ред. С. В. Мочерного]. — Львів : Світ, 2005. — Т. 1. — 616 с.
5. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку : моногр. / В. Ф. Максимова. — К : АВРІО, 2005. — 264 с.
6. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [моногр.] / Л. В. Нападовська. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. — 224 с.
7. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : [моногр.] / В. П. Пантелеев ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. — 491 с.
8. Стефанюк І. Б. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Б. Стефанюк, С. В. Бардаш // Ринок цінних паперів України. — 2009. — № 9–10. — С. 11–21.
9. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології) : [моногр.] / Шевчук В. О. — К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. — 371 с.

ЭФФЕКТ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ: ОНТОЛОГИЧЕСКАЯ ИНТЕРПРЕТАЦИЯ СУЩНОСТИ, СОСТАВА И ВЗАИМОСВЯЗИ

В статье обосновывается подход относительно установления и дальнейшей идентификации эффекта и эффективности внутреннего контроля на основе его принадлежности к основным функциям управления

THE EFFICIENCY AND EFFECTIVENESS OF INTERNAL CONTROL: ONTOLOGICAL INTERPRETATION OF NATURE, STRUCTURE AND RELATIONSHIP

The approach to recognition and further identification of the efficiency and effectiveness of internal control based on the fact that internal control is one of the basic management functions is grounded in the article.