

КЛАСИФІКАЦІЯ ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

Розглянуто сутність класифікації економічного контролю, дано критичну оцінку існуючих класифікаційних ознак, визначено системний підхід до класифікації економічного контролю, запропоновано власну вдосконалену класифікацію економічного контролю на основі системного підходу.

Considerated in the article is the very notion of classification of economical control; it is given the critical evaluation of already existing classification properties, it is determined the systematical method to classification of economical control and proposed own remodeled classification of economical control based upon the systematical method.

Складність контролю як явища господарської діяльності зумовлює адекватну складність дослідження його багатозмістовної сутності, одним із способів розкриття якої є класифікація. Класифікація є найвідомішим методом дослідження сутності економічних явищ, у тому числі контролю.

Класифікація контролю за різними ознаками, яка існувала в період командно-адміністративної системи, у сучасних умовах господарювання виявилася неприйнятною як з теоретичного, так і з прикладного поглядів. Форми і різновиди контролю, що були прийнятними раніше, у сучасних економічних умовах можуть не лише затримувати розвиток економіки, а й навіть шкодити йому з причини своєї ненауковості та утопічності. Саме тому необхідною є розробка нового підходу до побудови класифікаційних (типологічних) моделей контролю.

Під класифікацією в науці розуміють розподіл об'єктів, явищ, категорій за класами (розрядами, групами і іншими підрозділами) залежно від загальних принципів, які характеризують зв'язки між об'єктами, що класифікуються в єдиній системі відповідної області знань чи практичній діяльності. Науково обґрунтована класифікація економічного контролю дозволить глибше зрозуміти його сутність як важливого елементу управління підприємством, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових. Отже, існує необхідність розробки такої класифікації, яка б підвищила результативність контролю, дала можливість чіткого визначення мети і завдань різних контролюючих служб, заздалегідь спланувати та скоординувати їх роботу, визначити терміни її виконання тощо. І головне, розробка такої класифікації є перспективним напрямом розвитку теорії контролю.

Аналіз класифікацій контролю, які є в економічній літературі, свідчать про те, що немає системного підходу до класифікації контролю як до економічної категорії. Класифікація контролю є однією із спірних сторін його теорії. На даний час існує багато поглядів і думок щодо неї. По-різному трактуються вченими ознаки контролю, які визначають базу класифікації, визначені термінологічні відмінності в трактуванні таких понять, як типи, форми, види та методи контролю.

Тому мета даної статті полягає: по-перше, у визначенні передумов удосконалення класифікації контролю; по-друге, в узагальненні існуючих ознак класифікації контролю та їх критичній оцінці; по-третє – в представленні власного обґрунтованого бачення класифікаційних ознак економічного контролю.

Дослідження показали, що вітчизняні та зарубіжні вчені в своїх працях з різних позицій підходять до питання класифікації контролю, але можна виділити основні напрями, покладені в основу класифікації.

Провідне місце в працях учених, які в той чи інший період вивчали сталі характеристики плинного характеру сутності контролю, його оформлення і визначення за певними ознаками, займає вияв процесу контролю у вигляді його форм і видів.

Дослідження в цій сфері проведено ґрунтовно, і вони охоплюють період з кінця XIX ст., включаючи сьогодиш-

не бачення розвитку форм контролю залежно від зміни їх сутності в умовах демократизації суспільно-господарських відносин. Найвагоміший внесок у розкриття контролю за допомогою його класифікації зробили в частині визначення системності підходів М.Т.Білуха, І.А.Білобжецький, Ф.Ф.Бутинець, В.М.Мурашко; модернізації форм контролю в призмі сучасних теорій світобачення присвячені дослідження В.В.Бурцева, Є.В.Калюги, М.В.Кужельного, В.М.Родіонової, Н.І.Рубан, Л.А.Савченко, Л.О.Сухаревої, В.О.Шевчука, В.І.Шлейнікова, С.О.Шохіна. Модернізації зазнає класифікаційна побудова форм і видів контролю під впливом інформації, яка міститься в роботах учених інших країн світу – Л.Хасел, М.Кліпер та ін.).

Однак, незважаючи на ґрунтовність досліджень, відчувається відсутність єдності у виборі класифікаційних ознак, а також комплексність у підходах, і навпаки, деякі класифікації страждають від надмірної деталізації.

Сучасні дослідження цього питання мають суттєвий недолік: окремі вчені прагнуть охопити всі відомі класифікаційні ознаки, які було здійснено в різні періоди еволюційного розвитку контролю, поєднуючи і порівнюючи несумісні, на нашу думку, речі, наприклад, класифікацію форм і видів соціалістичного контролю поряд із сучасними системними підходами. Безперечно, історико-аналітичний підхід до вивчення форм і видів контролю має місце як метод дослідження складної та багатоаспектної категорії "контроль", однак адекватні висновки можна зробити, досліджуючи і порівнюючи в часі, місці, умовах ознаки і критерії класифікації контролю.

Визначаючи загальний підхід до класифікації контролю, слід зауважити, що, крім поділу на форми і види контролю, існує практика використання типізації як способу основних засад диференціації контролю, яку використовують учені М.Ф.Базась, В.В.Бурцев, Є.О.Кочерін. Вважаємо недостатньо обґрунтованою позицію використання в сучасній термінології принципів розподілу за найбільш суттєвими ознаками "тип", а потім "форма" контролю саме з причини багатоаспектності контролю: ознакою поділу на типи державного фінансового контролю (як найбільш суттєвою і сталою ознакою) В.В.Бурцев вважає ознаку ступеня охоплення державної фінансової системи. За цією ознакою ним виділено два типи контролю: фінансово-бюджетний і фінансово-господарський [1].

Є.О.Кочерін виділяє за цією ж ознакою – ступенем охоплення – лінійний, операційний і функціональний типи контролю. Зрозуміло, що критерій типізації "ступінь охоплення" не може виступати критерієм розподілу на типи, адже він сам потребує уточнення: ступінь охоплення державної фінансової системи чи ступінь охоплення об'єктів контролю.

Вважаємо за можливе використати під час класифікації форми та види як класифікаційні структури, виходячи з філософського категорійного трактування. Ф.Ф.Бутинець наголошує на необхідності розмежування понять "форми" і "види" контролю. Він зазначає, що відповідний вид контролю може бути організований у різних формах та різними методами [2]. Виходячи з

постулату про різноманітний вияв контролю в економічному середовищі, коли форми й види контролю відображають певний аспект (ракурс) контролю як явища, В.О.Шевчук також вважає, що загальні класифікації контролю за однією з ознак свідчать про ненауковість і неприйнятність. У його роботах наведено сучасну класифікацію контролю, побудовану як класифікаційна модель, де в основу покладено онтологічний, гносеологічний, управлінський та інформаційний аспекти, саме як вираження притаманної властивості контролю – поліморфності. Ми погоджуємося з цим підходом, коли класифікація контролю є відображенням його складної та багатовимірної сутності.

Додержуючись пріоритетності суб'єкта контролю в системі {суб'єкт – контрольні дії – об'єкт}, суб'єктів контролю в класифікаційній схемі доцільно розділити на групи ініціаторів і виконавців:

- прями́й (безпосередній) контроль, який виконують його ініціатори;
- представницький (опосередкований) контроль, делегований повноважними ініціаторами іншим суб'єктам, які відіграють роль його виконавців.

Класифікація контролю залежно від суб'єктів його здійснення за сферами господарських систем дає змогу виділити такі його види:

- державний контроль – у сфері державної влади;
- муніципальний контроль – у сфері місцевого самоврядування;
- незалежний контроль – у сфері громадського суспільства.

У кожній такій сфері суб'єктом контролю може виступати власник (держава, місцевий орган самоврядування, приватна особа), контрагент (діловий партнер) у сфері підприємництва господарюючих суб'єктів, споживачі, фізичні особи, які мають право за допомогою контролю захищати власні економічні інтереси.

Наступною важливою основою класифікації контролю є об'єкт контролю. Контроль притаманний усім системам суспільно-господарського буття, як було зазначено вище. Розглядаючи його характеристики в господарській сфері, слід відмітити різноманітність його видів залежно від об'єкта контролю, які досліджувалися вченими всіх історичних періодів розвитку контролю. Ми зупинимося на сучасних підходах щодо визначення видів контролю економічного середовища як об'єкта дослідження. Найвідомішими з них є: економічний (М.Т.Білуха, І.А.Білобжецький, Г.А.Соловйов, В.О.Шевчук), фінансовий (В.В.Бурцев, І.А.Білобжецький, Е.А.Вознесенський, І.К.Дрозд, Є.В.Калюга, Є.В.Родіонова, В.І.Шлейніков), фінансово-економічний (В.В.Бурцев, Г.Е.Соловйов, С.О.Шохін, В.О.Шевчук), господарський (І.А.Андрєєв, Ф.Ф.Бутинець, Е.А.Кочерін, В.І.Криницький, В.М.Мурашко, Л.О.Сухарева), фінансово-господарський (М.Т.Білуха, В.В.Бурцева, Є.В.Калюга, В.О.Шевчук) контроль.

Враховуючи наступність дослідження контролю в історичному контексті, вважаємо за потрібне визначити найбільш характерні риси сучасних поглядів на об'єкти контролю як класифікаційну ознаку. Загальної позиції серед учених щодо такого розподілу категорії контролю на види не існує.

Л.А.Савченко, оцінюючи сутність фінансового контролю з позиції правового статусу, вважає, що "встановлювати" об'єкти контролю немає потреби: вони визначені самою реальною дійсністю і є різноманітними. Кожен суб'єкт здійснює перевірку даної групи об'єктів контролю, що об'єднані відомою спільністю їх змісту [3], тому Л.А.Савченко пропонує таке визначення фінансового контролю: це діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваження-

ми, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави" [4].

Відомий теоретик економічного контролю Е.А.Вознесенський визначає фінансовий контроль як "діяльність державних і суспільних органів, яка полягає в перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів з метою додержання планових пропорцій у розширеному соціалістичному виробництві" [5], що відображає лише деякий макроекономічний аспект об'єктів контролю, але без розгляду його сутності і змістовності. Однак Е.А.Вознесенський правильно визначив мету контролю, яка спрямовується на "додержання планових пропорцій" за умов соціалістичного виробництва. У сучасному трактуванні теорії контролю це означає розширення норм і недопущення значних відхилень, які могли спричинити стан нерівноваги і, як наслідок, привести до краху економічної системи.

Визначення І.А.Білобжецького також характеризує контроль за соціалістичної системи господарювання, тому він розглядає його як систему нагляду, виділяючи при цьому об'єкти контролю як сферу фінансово-господарської діяльності: "Під фінансово-господарським контролем слід розуміти систему нагляду наділених контрольними функціями державних і суспільних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, об'єднань, установ, організацій і інших підрозділів матеріального виробництва і невиробничої сфери з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності цієї діяльності, встановленні законності, достовірності й доцільності господарських і фінансових операцій, збереження соціалістичної власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів підвищення ефективності виробництва і зростання доходів державного бюджету" [6]. Однак значним внеском у дослідження сутності контролю є розуміння спрямованості контролю на визначення ефективності діяльності. Це залишає таке визначення актуальним і сьогодні, адже контроль ефективності в сучасних системах контролю зарубіжних країн розглядається як основний результат його діяльності.

На макроекономічному рівні дослідження об'єктів контролю визначають контроль як систему нагляду за фінансово-господарською діяльністю підприємств сучасні російські дослідники С.О.Шохін і Л.І.Вороніна: "Під фінансовим контролем слід розуміти багатоаспектну, міжгалузеву систему нагляду наділених контрольними функціями державних і громадських органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, установ і організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності цієї діяльності, визначення законності та доцільності господарських і фінансових операцій і виявлення резервів доходів державного бюджету".

Так, В.В.Бурцев розглядає фінансовий контроль у контексті з державними фінансами, як і більшість сучасних дослідників. Державний фінансовий контроль (ДФК) – це визначена відповідними нормативними актами діяльність органів державної влади та управління всіх рівнів (посадових осіб), а також підрозділів внутрішнього контролю державних організацій з виявлення, попередження і припинення порушень у процедурах управління державними фінансовими потоками і фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів [7]. В.В.Бурцев вперше досліджує поняття державних фінансових потоків (визначений у грошовому вимірнику рух державного майна в усіх секторах економіки) як об'єкт контролю.

Н.Д.Еріашвілі до об'єктів фінансового контролю відносить грошові відносини, що виникають при форму-

ванні й використанні фінансових ресурсів у матеріальному виробництві та у невиробничій сфері, а також у всіх ланках фінансової системи.

Деякі вчені-правознавці, досліджуючи категорію фінансового контролю, вважають, що "формально об'єктом фінансового контролю є фінансові показники діяльності, але оскільки вони або регламентують процес формування, розподілу, перерозподілу і використання фінансових ресурсів, або відображають результативність їх кругообігу, фактичним об'єктом контролю є весь процес виробничо-господарської діяльності".

Різновиди контролю, що охоплюють економічну сферу, В.О.Шевчук ідентифікував як економічний контроль (господарський) контроль, спрямований на відстежування реальної економіки, тобто сфери створення і руху потоків товарів, робіт і послуг; фінансовий контроль, який обмежується сферою фінансів (сфера створення грошей та обігу грошових потоків). Найбільш прийнятним у сучасній класифікації контролю за його об'єктами він визначає синтезуючий підхід, характерний для сучасної суспільно-господарської системи, і фінансово-економічний (фінансово-господарський) контроль як вид контролю, об'єктом якого є функціонування сфер реальної та віртуальної економіки [8].

На нашу думку, визначення видів контролю, виходячи з класифікаційної ознаки об'єкта контролю, слід розглядати також у мікроекономічному аспекті. Такі дослідження проводились М.Т.Білухою, Ф.Ф.Бутинцем, Є.В.Калюгою, М.В.Кужельним, Л.О.Сухаревою. Вони вважають господарський контроль видом контролю, що визначається відповідно до об'єктів мікроекономічного рівня.

Отже, синтезуючий підхід до класифікації видів об'єктів контролю, автор вважає прийнятною наступну класифікацію (рис. 1). Помилковим є твердження єдиного "правильного" різновиду контролю в умовах його багатоаспектної сутності. Так, розмежування економічного, господарського та фінансового контролю автор передбачає за умови, що це не призведе до його одно-

бічності. Фінансово-економічний контроль (або контроль економічних систем) як вид контролю, який охоплює всі сфери економічних систем, може бути визначений як найбільш важливий серед інших різновидів контролю за цією ознакою.

Різновиди контролю економічних систем є, на наш погляд, визначальними. Крім того, за ієрархічним ступенем охоплення таких систем слід виділити контроль на мікроекономічному рівні, коли передбачено дослідження діяльності окремих підприємств, організацій, установ і контроль на макроекономічному рівні, який полягає в перевірці сукупності підприємств приватного, державного і комунального секторів економіки, наприклад галузеві перевірки, які нині здійснюються Рахунковою палатою України та Контрольно-ревізійною службою України. Така класифікація, на наш погляд, справедлива, адже проведені дослідження контролю вже показали різноманітність сутності і його параметрів, які визначаються ієрархічним становищем об'єктів контролю.

У класифікації контролю доцільно виділити контроль приватного, державного, комунального секторів економіки, які важливі для визначення інфраструктури державної системи контролю (рис. 1). Така державна система контролю має передбачити охоплення контрольними функціями:

а) сфери державних фінансових потоків, діяльності органів державної влади та державних підприємств, економічні відносини (транзакції) між державними установами та об'єктами приватних господарств, муніципальних органів, комунальних підприємств;

б) сфери діяльності місцевого самоврядування, комунальних підприємств та їх взаємовідносин з іншими сферами економічної системи;

в) сфери приватного підприємництва та недержавних інституцій громадянського суспільства, їх партнерських взаємовідносин на внутрішньому та зовнішньоекономічному просторі.



Рис. 1. Класифікація видів контролю за об'єктом контролю як класифікаційною ознакою

Третьою системною класифікаційною ознакою виступають контрольні дії, які визначають зв'язок контролюючого суб'єкта з об'єктом контролю та ефективність проведення всієї процедури контролю. Види контролю за цією ознакою доцільно згрупувати за цільовим спрямуванням, ідентифікацією суб'єкта і об'єкта контролю, характером контрольних заходів, часом, обсягом, місцем, методикою, технологією (табл. 1).

За цільовим спрямуванням контрольних дій розрізняють стратегічний, тактичний, оперативний контроль. Менш дослідженими є стратегічний і тактичний контроль. Стратегічний контроль здійснює перевірку об'єктів контролю з метою визначення довготермінових цілей. До такого контролю відносять контроль ефективності,

який здійснює, наприклад, Контрольно-ревізійна служба України. Так, за результатами перевірки програм пільгового кредитування аграрного сектору, спеціального режиму оподаткування ПДВ в аграрному секторі, фінансового лізингу сільськогосподарської техніки за період з 1997 по 2001 р. Головки КРУ давалася оцінка досягнення цілей трьох програм державної підтримки села та вирішувалася стратегічне завдання визначення необхідності здійснення державної підтримки села в майбутньому. Тактичний контроль вирішує питання, які відповідають загальній стратегії діяльності контролюючого органу, якщо він є ініціатором такого контрольного заходу. Це, як правило, планові перевірки, які передбачено здійснити протягом певного періоду.

Таблиця 1. Класифікація видів контролю за класифікаційною ознакою "контрольні дії"

Контрольні дії як ознака класифікації	Вид контролю
За цільовою спрямованістю	Стратегічний, тактичний, оперативний
За спрямованістю залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта	Внутрішній, зовнішній
За характером контрольних заходів	Плановий, позаплановий
За строком здійснення	Попередній, поточний, наступний
За періодичністю	Систематичний, періодичний, епізодичний
За часовим обсягом	Постійний, одноразовий
За обсягом охоплення об'єкта контрольними діями	Повний, локальний, суцільний, вибірковий
За місцем здійснення	Виїзний, камеральний, дистанційний
За методикою здійснення контрольних дій	Документальний, фактичний
За технологією здійснення контрольних дій	Неавтоматизований, частково автоматизований, повністю автоматизований

За спрямованістю контрольних дій залежно від ідентифікації суб'єкта та об'єкта контролю розрізняють внутрішній та зовнішній контроль. У разі, якщо суб'єкт і об'єкт контролю збігаються, контрольні дії, які ініціює господарський об'єкт, здійснюються в межах такого господарського об'єкта. Внутрішній контроль реалізують спеціально створені для цього підрозділи в структурі підприємства (організації) з метою забезпечення нагляду і керування процесами з боку керівництва органа чи організації. Бухгалтерські служби здійснюють внутрішній контроль у межах своїх повноважень. Внутрішній контроль у системі органів однієї організації – відомчий. У такому разі об'єкти контролю відокремлені від суб'єктів контролю, проте в межах однієї організації. Контрольні дії спрямовано з суб'єкта контролю, який є щодо об'єкта вищою організацією, до об'єкта контролю, що є підвідомчою структурою.

Зовнішній контроль здійснюють спеціально створені для цього державні контрольні органи та інші органи незалежного контролю в різних сферах економічних систем. Такі контролюючі суб'єкти завжди спрямовують контрольні дії щодо об'єктів контролю зовні.

Питання визнання сутності зовнішнього і внутрішнього контролю в сучасних економічних системах набуло принципового практичного значення. Застосування термінології "зовнішній" контроль полемізується на рівні Міністерства фінансів України, Росії та Рахункових палат цих та інших країн пострадянської системи. З погляду Міністерства фінансів, як органа контролю виконавчої гілки влади, його суб'єкти контролю можуть здійснювати зовнішній контроль щодо інших міністерств та відомств. Такий висновок суперечить світовій практиці.

Так, враховуючи світовий досвід і термінологію контролюючих систем зарубіжних країн, зовнішній контроль – це контроль спеціальний. У суб'єктів контролю, які створено поза системою виконавчої влади і які проводять такий контроль, функція контролю – основна, не змішана з іншими функціями, такими як організація і управління державними коштами, і тільки через це його називають зовнішнім. Про результати зовнішнього контролю інформують депутатів і суспільство в цілому через засоби масової інформації. Тому в системі виконавчої влади не може здійснюватися зовнішній контроль за визначенням. У цій системі проводиться внутрішній контроль, який в Україні необхідно відтворювати на нових принципах і з застосуванням нової методології. Під час здійснення зовнішнього контролю контролюється вся система виконавчої влади і робота ланок внутрішнього контролю.

За характером контрольних заходів контроль поділяють на плановий і позаплановий. Принципи планування контрольних заходів, на думку багатьох учених, визначають ефективність діяльності всієї контролюючої служби, адже коли вибір об'єкта дослідження ініційовано суб'єктом контролю, досягається неупередженість та доцільність у здійсненні контрольних заходів. Процес

планування суб'єктом контролю розглядається як планування всієї системи контрольних заходів, починаючи з визначення об'єктів контролю, що належить перевірити за певний період (рік, півріччя, місяць), і закінчуючи плануванням конкретної перевірки (ревізії), коли визначаються цілі та завдання перевірки, масштаби й критерії контролю, терміни, методологія та організація конкретного контрольного заходу.

Під час класифікації контролю за терміном здійснення практично всі дослідники одноставно виділяють попередній, поточний та наступний контроль.

Попередній контроль здійснюється для того аби з'ясувати, які конкретні господарські події чи процеси відбулися в діяльності підприємства. Він може виступати у формах:

- експертизи (наприклад, проектів, програм щодо доцільності та ефективності їх здійснення, бізнес-планів щодо реальності їх виконання);

- формального контролю (в Державному казначействі щодо відповідності асигнувань на ті чи інші потреби, за якими підприємство потребує видатків на основі рахунків та договорів);

- фінансового моніторингу (під час виявлення суб'єктами первинного моніторингу операцій, які визначено як об'єкти фінансового моніторингу (розмір 80 тис. грн, використання анонімних рахунків за кордоном тощо).

Вважають, що здійснення попереднього контролю є найбільш ефективним заходом з погляду результативності і витрат на їх проведення, а найефективнішим є передбачення недоцільних, неефективних, незаконних операцій ще до моменту їх здійснення.

Поточний контроль необхідний у момент здійснення певних операцій, фактів господарської діяльності. Результати такого контролю найефективніші в разі їх оперативного використання в системі управління, у противному разі поточний контроль втрачає свою доцільність.

Наступний контроль здійснюють після настання подій фінансово-господарської діяльності підприємств. Такі форми контролю, як ревізія, податкові перевірки, фінансовий аудит, проводять з метою визначення законності, правильності, повноти та реальності відображених у бухгалтерському обліку операцій господарюючого суб'єкта. Ефективність цих заходів визначається їх доцільністю з погляду реалізації прийнятих рішень за результатами перевірки.

Періодичність здійснення контролю зумовлює поділ контролю на такі види: періодичний, систематичний, епізодичний.

Періодичні контрольні дії проводяться через визначені контролюючими суб'єктами проміжки часу. Така періодичність може встановлюватися і об'єктами контролю, коли ініціатором контролю виступає об'єкт контролю (власники, керівництво), – тобто результати аудиторської перевірки розглядаються на річних зборах акціонерів.

Систематичний контроль здійснюється як постійний нагляд протягом усього періоду функціонування об'єкта

контролю за фактами господарської діяльності, що відбуваються постійно.

Епізодичний контроль передбачає здійснення контрольних дій у разі необхідності перевірки певних фактів діяльності у визначений суб'єктом контролю термін. Найчастіше це може бути раптова перевірка будь-якого об'єкта контролю. Крім того, його проводять за фактами господарської діяльності, які відбуваються епізодично, час від часу, проте на момент здійснення потребують контролю, наприклад, перереєстрація статутного капіталу акціонерних товариств передбачає аудиторську перевірку фінансового стану акціонерного товариства на момент перереєстрації.

Здійснення контролю передбачає виконання різного обсягу контрольних процедур, залежно від чого виділяють повний і локальний, суцільний та вибірковий види контролю. Під час організації контрольної перевірки визначення ступеня дослідження об'єктів контролю за обсягом має великий вплив на ефективність проведення перевірки. Є об'єкти контролю, які за методологією перевірки можна перевіряти тільки суцільним способом. До таких об'єктів належать операції з готівковими коштами, основними засобами, кредитування. Окремі об'єкти обліку традиційно розглядають вибірково (операції з нарахування та виплати заробітної плати). Однак визначення ступеня вибірки, локальності та акценти щодо об'єктів контрольованого дослідження потребують високих професійності та технологічної забезпеченості процесу.

За місцем здійснення контроль умовно поділяють на виїзний, коли суб'єкт здійснює контрольні дії на території підконтрольного об'єкта, та камеральний, якщо процес контролю відбувається в межах контролюючого суб'єкта – наприклад, під час приймання звітності контролюються податкові декларації щодо додержання арифметичних, логічних та інструктивних правил їх складання. Камеральний контроль (за формою) частково здійснюється в державних казначействах щодо додержання відповідності асигнувань та спрямування витрат за бюджетними рахунками.

Дистанційний контроль проводять в тому разі, якщо суб'єкт контролю віддалений від об'єкта контролю, проте контроль відбувається на основі інформації, яку передає об'єкт контролю. В умовах розвитку інформаційного забезпечення обліково-аналітичних та контрольних процесів такий підхід стає дедалі поширенішим і ефективнішим за рахунок зменшення витрат часу на здійснення контролю. Деякі технології звітності передбачають автоматизоване відстеження і виявлення контрольних відхилень, тобто в самі інформаційні системи облікового процесу закладено принципи перевірки на відповідність. За таким принципом побудовано тестові системи контролю під час здійснення банківського аудиту, які використовують відомі зарубіжні аудиторські фірми.

Одним з найбільш досліджених, однак все-ж таки дискусійних, є розподіл на види контролю за методикою здійснення контрольних дій. Ми пропонуємо виділяти документальний і фактичний контроль залежно від такого критерію розподілу.

Документальний контроль полягає в перевірці діяльності об'єкта за документально зафіксованою нормативною та фактичною інформацією, а фактичний контроль передбачає використання під час контрольних дій органолептичних методів визначення дійсного якісного та кількісного стану підконтрольних об'єктів.

Класифікація за методикою здійснення контрольних дій при вивченні методу контролю вченими розглядається більш широко: в контексті способу досягнення мети контролю [9] всієї сукупності прийомів для пізнання його предмета та об'єктів [10]. Глибокі дослідження методів

контролю здійснювалися протягом усього періоду його становлення як науково-практичного знання. Найбільший внесок у розробку методів контролю здійснив М.Т.Білуха, роботи якого відрізняються творчим підходом та наступністю висновків. Так, М.Т.Білуха визначає загальнонаукові та конкретно-наукові емпіричні (специфічні) методичні прийоми. Останні він поділяє на органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнюючі та реалізацію результатів контролю. Під час класифікації за групами методу контролю використано організаційну особливість побудови контрольованого процесу.

Дослідженню методів контролю присвятив свої роботи Ф.Ф.Бутинець. Так, ще в 70-ті роки ним визначені три складові частини методів господарського контролю, такі як загальнонаукові методи дослідження, методи дослідження, запозичені з інших наук, і спеціальні. Такий розподіл не втратив актуальності і на сьогодні. У своїх роботах сучасний російський науковець В.В.Бурцев схиляється до висновку про аналогічні три групи методів контролю, називаючи третю групу замість спеціальних методів дослідження "власне емпіричні методичні прийоми" [11].

Є.В.Калюга, даючи сучасну характеристику методу господарського контролю, значно розширює перелік методичних прийомів. Вона склала повний перелік спеціальних методів та додала до методичних прийомів господарського контролю низку прийомів, які використовують у статистиці та економічному аналізі, вибіркові прийоми вивчення господарських операцій і процесів, кібернетичні методи дослідження операцій, а також економіко-математичні методи [12].

За технологією здійснення розрізняють контроль автоматизований, неавтоматизований, частково автоматизований. Слід зазначити, що в умовах інформатизаційного розвитку суспільства обліковий процес набув майже повсюди автоматизованих або частково автоматизованих форм. Контроль як процес, де використовують порядок з фактичною великою масиву нормативної інформації, які неможливо іноді коректно порівнювати з фактами, зафіксованими в обліковій системі, потребує складних програмних рішень. Складність полягає також в неможливості стандартизувати як масиви фактичних даних, так і масиви нормативної інформації. У кожному конкретному випадку контролю необхідне доопрацювання на рівні програмного забезпечення, тому використання автоматизованих систем контролю обмежено. Тільки в облікових системах, де додержується відносна уніфікація (банківська система, Державне казначейство) є можливість широко запроваджувати автоматизацію контрольних процесів. В інших випадках можливість автоматизації є застосування новітніх технологій, якими є інтелектуальні системи контролю.

Класифікація контролю допомагає відстежувати контрольні процеси з метою запобігання втрати контролю за охопленням всього масиву господарської діяльності та існування неконтрольованих об'єктів в економічному секторі суспільства.

Порівняльний аналіз існуючих підходів до класифікації контролю за його видами, формами дає змогу дійти таких висновків:

- сутність контролю не можна виразити жодною з відомих його форм;

- контроль може виявлятися в кожному з відомих і досліджених видів, однак в умовах розвитку та ускладнення завдань, поставлених перед функцією контролю в системі управління, можлива поява нових різновидів контролю (тому наведена класифікація не є вичерпною для наступних періодів розвитку теорії і практики контролю);

➤ запропоновано системний підхід до класифікації контролю, в основу якого покладено взаємопов'язані складові контрольного процесу (суб'єкт контролю, контрольні дії, об'єкт контролю);

➤ наступні дослідження нових форм і видів контролю доцільно здійснювати, користуючись системним підходом, запропонованим у роботі;

➤ висновки, наведені вище, пропонуємо враховувати під час запровадження концепції контролю економічних систем в Україні, а також розробки законодавчих документів.

Процес контролю неправильно розглядати лише в межах бухгалтерського контролю або в предметних галузях інших наук (правничої, фінансової, управлінської). На нашу думку, саме багатоаспектна сутність контролю знаходить своє відображення в його методах, які можуть

бути настільки широко представленими, наскільки цього потребуватиме сучасна парадигма контролю.

1. Бурцев В.В. Организация системы государственного финансового контроля в Российской Федерации: Теория и практика. – М., 2003. – С. 64.
2. Бутынец Ф.Ф. Теоретические основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – К., 1976. – С. 156.
3. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні: Монографія. – Ірпінь, 2001. – С. 31.
4. Там само. – С. 26.
5. Вознесенский Э.А. Финансовый контроль в СССР. – М., 1973. – С. 134.
6. Белобжецкий И.А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. – М., 1979. – С. 160–170.
7. Бурцев В.В. Организация системы... – С. 45.
8. Шевчук В.О. Контроль хозяйственных систем в обществе с переходной экономикой (Проблемы теории, организации, методологии): Монография. – К., 1998. – С. 69.
9. Бурцев В.В. Организация системы... – С. 82.
10. Калюга Е.В. Финансово-хозяйственный контроль в системе управления: Монография. – К., 2002. – С. 47.
11. Бурцев В.В. Организация системы... – С. 83.
12. Калюга Е.В. Финансово-хозяйственный контроль... – С. 50–51.

Надійшла до редколегії 13.10.04

Н.О. Коренєва, асп.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ПРОБЛЕМИ СТАТИСТИЧНОГО ОБЛІКУ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ

Доведено важливість удосконалення способів збору статистичних даних, необхідних для оцінки інвестиційної привабливості з метою одержання об'єктивної інформації про стан об'єктів інвестування. Запропоновано комплексне застосування методів функціонального і технічного аналізу при обґрунтуванні інвестиційної привабливості.

The importance of improvement statistical data-collection methods is highlighted in the article. These methods are applied to investment profitability of investee estimation. A system of technical and functional analysis methods is suggested to be implemented during investment profitability estimation.

Створення сприятливого інвестиційного клімату в Україні є одним з актуальних завдань поточного етапу економічного розвитку. Саме інвестиційний клімат держави в цілому і інвестиційна привабливість окремих регіонів, підприємств впливають на темп структурних зрушень в економіці. Тому подолання глибокої інвестиційної кризи в ряді ключових галузей економіки висувається в число найважливіших завдань державної економічної політики. Необхідність залучення інвестицій в економіку регіонів визначається в першу чергу тим, що для неї характерний дефіцит нагромаджень як для здійснення процесу розширеного відтворення в цілому, так і для вирішення завдань соціального розвитку.

За оцінками фахівців, щорічна потенційна потреба української економіки в іноземних інвестиціях оцінюється в 40 млрд дол США. Однак при обсязі світового експорту інвестицій близько 200 млрд дол США в рік частка України становить у ньому менше одного відсотка. Існуюча невідповідність потенційних можливостей України як країни, що приймає інвестиції, їхньому реальному надходженню спонукає до проведення активної політики заохочення іноземних інвестицій.

Основа економіки будь-якої країни становлять окремі суб'єкти господарювання, зайняті виробництвом продукції, виконанням робіт та надання послуг. І оскільки кожне підприємство потенційно може стати інвестиційним проектом, наявність всебічної та об'єктивної інформації щодо його майнового і фінансового стану стає головним джерелом даних для проведення економічного аналізу. Ключовою проблемою такого аналізу стає визначення рівня інвестиційної привабливості підприємства, оскільки саме інвестиційна привабливість є важливою характеристикою інвестиційного процесу.

Інвестиційна привабливість – це привабливість певних об'єктів щодо дохідності та надійності потенційних інвестицій у ці об'єкти. Оцінка інвестиційної привабливості є відправною точкою інвестиційного процесу, необхідною його передумовою. Вона дозволяє, по-перше, обґрунтувати можливість інвестування, по-друге, розв'язати проблему вибору з кількох альтернативних об'

єктів потенційного інвестування. Для іноземних інвесторів інвестиційна привабливість відіграє важливу роль при прийнятті остаточних рішень щодо інвестування. Її оцінка ґрунтується на аналізі як об'єктивних факторів, зумовлених природними умовами, так і на обліку суб'єктивних факторів, що виникають у процесі економічної діяльності окремих суб'єктів.

Оцінка інвестиційної привабливості дозволяє відібрати об'єкти інвестування, які, залежно від мети інвестора, забезпечать максимальний рівень дохідності або мінімальний рівень ризику. Водночас бажана ефективність інвестицій досягається лише за умови оптимального поєднання двох головних критеріїв – дохідності і надійності, де надійність – це стабільність дохідності активу [1].

У сучасних умовах трансформації економіки України вдосконалення процесу оцінювання інвестиційної привабливості набуває особливого значення. Важливу роль у галузі теоретичного обґрунтування інвестиційної привабливості відіграють праці таких відомих науковців, як І.О.Бланк, В.А.Гаврилов, В.В.Ковальов, А.М.Єрена, О.В.Кондратьєв, С.Москвін, О.В.Носова, О.Г.Соскін, Ю.С.Цал-Цалко.

В умовах рухливого інвестиційного середовища, що постійно змінюється, удосконалення процесу оцінювання інвестиційної привабливості набуває особливого значення. Саме визначення довготермінового показника оцінки інвестиційної привабливості є проблематичним, оскільки основні фактори зазнають постійних змін. Головною метою статті є аналіз основних методів оцінки інвестиційної привабливості і підкреслення необхідності статистичного обґрунтування інвестиційної привабливості із застосуванням методів функціонального і технічного аналізу.

Визначення інвестиційної привабливості належить до числа складних задач, розв'язання яких має відбуватися із застосуванням комплексного підходу. Серед найчастіше застосовуваних методик оцінки інвестиційної привабливості варті уваги універсальний метод, порівняльний метод і бальна оцінка інвестиційних можливостей [4].