

## **ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА ЦІЛЬОВИМ ВИКОРИСТАННЯМ КОШТІВ АВІАПІДПРИЄМСТВАМИ**

*У статті визначено принципи організації внутрішнього контролю за цільовим використанням коштів в умовах авіапідприємств. Розкрито теоретичні трактовки сутності та особливості організації внутрішнього контролю за цільовим використанням коштів. Визначено внутрішній контроль за цільовим використанням коштів як економічну категорію.*

*Ключові слова: внутрішній контроль, цільове використання коштів, авіапідприємства, економічна категорія*

*В статье определены принципы организации внутреннего контроля за целевым использованием средств в условиях авиапредприятия. Раскрыты теоретические трактовки сущности и особенности организации внутреннего контроля за целевым использованием средств. Определен внутренний контроль за целевым использованием средств как экономическая категория.*

*Ключевые слова: внутренний контроль, целевое использование средств, авиапредприятия, экономическая категория.*

*In the article principles of organization of internal control are certain after the having a special purpose use of money in the conditions of airlines. Theoretical interpretations of essence and feature of organization of internal control are exposed after the having a special purpose use of money. Internal control is certain after the having a special purpose use of money as an economic category.*

*Keywords: internal control, proper use of funds, airline economic category.*

**Постановка проблеми.** Підвищений інтерес до внутрішнього контролю в корпоративного секторі України сьогодні посилюється у зв'язку з чисельною збитковістю авіапідприємств. З метою забезпечення надійності, законності, ефективності, а також безпеки господарських операцій та діяльності кожне авіапідприємство повинне мати внутрішній механізм, який захищає від потенційних помилок, втрат та різноманітних порушень. Саме цю роль виконує внутрішній корпоративний контроль у вигляді акціонерного (пайового), внутрішньо-технологічного контролю та внутрішнього аудиту.

Внутрішній корпоративний контроль здійснюють: а) спостережна рада, б) ревізійна комісія, в) правління (Рада директорів), г) функціональні підрозділи, д) служба внутрішнього аудиту.

Технологічний контроль – це сукупність процедур, що забезпечують дотримання підприємством положень внутрішніх і зовнішніх нормативних актів при здійсненні господарських операцій та достовірність і повноту інформації.

Бухгалтерський контроль – це сукупність процедур, що забезпечують збереження активів підприємства та достовірність звітності, що складається службою бухгалтерського обліку на основі даних, отриманих від функціональних підрозділів. Такий контроль включає в себе:

1) заходи щодо забезпечення безпомилкового відображення господарських операцій відповідно до їх економічної сутності;

- 2) *продуктивність системи документообігу;*
- 3) *наявність операційних процедур, елементами яких є: а) опис операцій; встановлення відповідальності осіб, які їх здійснюють, б) розподіл обов'язків між виконавцями в процесі проведення господарських операцій, в) ухвала, запис та контроль за здійсненням господарських операцій, г) внутрішні перевірки до моменту виконання господарських операцій системою автоматизованого контролю тощо.*

*Адміністративний контроль – це сукупність процедур, які дозволяють визначити законність здійснюваних операцій, ступінь виконання стратегічних і поточних планів, ефективність залучення і використання ресурсів. Його мета – забезпечення відповідної стандартизації внутрішніх господарських процесів, координація дій підрозділів, удосконалення організаційної структури управління підприємством, проведення комплексного аналізу результативності господарської діяльності та її ресурсного забезпечення. Адміністративний контроль дозволяє виявляти ризики і вжити ефективних заходів щодо їх мінімізації.*

*До системи адміністративного контролю належать: методи закріплення повноважень та обов'язків; методи контролю, що застосовує керівництво для проведення моніторингу результатів роботи; принципи та практика у сфері трудових ресурсів.*

*Фінансовий контроль – це певна форма спостереження за формуванням, розподілом і використанням ресурсів усіма підрозділами підприємств. Він спрямований на перевірку дотримання встановлених лімітів, правильності і доцільності дій керівників усіх рівнів і органів управління, оцінку ризиків та фінансового стану підприємства. Фактично – це комплекс заходів щодо ефективного управління ліквідністю, доходами і витратами.*

*Сферою правового контролю є експертні оцінки договірних відносин щодо здійснених підприємством угод і господарських операцій, перевірка правомірності формування капіталу, обґрунтованості розподілу прибутку тощо.*

*Банківський контроль (фінансовий контроль з боку банку) здійснюється за принципом цільового використання кредитів і передбачає поточну перевірку результатів користування підприємств-позичальників кредитними коштами.*

*Державний фінансовий контроль за цільовим використанням державних коштів представляє собою елемент системи управління фондами державних коштів, котрий виконує завдання щодо висвітлення інформації та перевірки використання коштів за призначенням.*

*Державний фінансовий контроль підрозділяється на попередній, поточний та наступний. Попередній – покликаний запобігати порушенню законів, нераціональному використанню бюджетних коштів, здійсненню інших порушень та крадіжок.*

Поточний контроль проводиться через аналіз, перевірку та обстеження діяльності господарських суб'єктів, котрі є користувачами державних коштів.

Наступний контроль виконується вже за фактами використання коштів у формі зіставлення обсягів вкладання державних коштів та соціально-економічної віддачі від їх застосування.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Економічна теорія визначає чотири наукові підходи щодо організації контролю у сфері фінансово-господарської діяльності. У рамках класичного підходу контроль визначається як складовий елемент систем господарського та корпоративного управління.

Дослідники О. Бандурка, М. Коробов, П. Орлов, К. Петрова визначають контроль як господарську дію, яка реалізується з метою раціонального використання ресурсів підприємства та досягнення очікуваних результатів його діяльності. Контроль визначається одночасно складовою господарського процесу та фінансів підприємства.

Соціологічний підхід відображений у дослідженнях Г. Астапової і М. Мілявського [1], де визначаються сутність та методи корпоративного контролю як комплексу дій з боку власників корпорації у напрямі реалізації їх корпоративних інтересів. Окремі зарубіжні дослідники взагалі вважали корпоративне управління системою контролю з боку власників за діяльність найманих менеджерів.

Психологічний підхід ґрунтується на основі неінституціональної теорії, згідно з котрою господарські процеси є об'єктами постійного впливу з боку політичних факторів. Дослідження С. Пілецької дозволяють визначати контроль як засіб політичного впливу на дієвість фінансового механізму розвитку підприємств.

Інкрементальський підхід, котрий ґрунтується на основі інституціональної теорії, використаний дослідниками системи державного контролю М. Єрмошенком [3], С. Єрохіним [4], Ш. Бланкартом [5], котрі на основі використання ситуативного метода дослідження обґрунтували порядок контрольної діяльності держави через механізм поточних перевірок. Даний підхід застосовується дослідниками банківської справи А. Савченком та іншими при визначенні методів та схем зовнішнього (банківського) контролю.

Наведені результати дослідження сформовані на основі спільного методологічного підходу – генетичного, згідно з котрим контроль розглядається як окрема підсистема фінансово-господарського комплексу на рівні адміністративно-господарської одиниці – підприємства або адміністративно-територіального утворення (регіону, держави). Автори надають види контролю, але не конкретизують його функції та методи за господарськими операціями.

**Невирішена раніше частина загальної проблеми.** Контроль за цільовим використанням екологічних коштів як економічна категорія взагалі не розглянутий.

**Мета статті та виклад основного матеріалу.** Метою даної статті є визначення внутрішнього контролю за цільовим використанням екологічних коштів як економічної категорії.

Поняття внутрішнього контролю за цільовим використанням екологічних коштів відбиває усі ознаки економічної категорії. По-перше, зазначений контроль є сукупністю економічних відносин між організаціями, що надають екологічні кошти та підприємствами, які їх отримують, щодо забезпечення використання екологічних коштів за призначенням. По-друге, контроль за цільовим використанням екологічних коштів виступає окремим управлінським процесом, котрий здійснюється на різних рівнях руху коштів і різними господарськими суб'єктами. По-третє, цей контроль є соціально-корисною дією, оскільки забезпечує отримання комплексу ефектів – економічних, екологічних, соціальних. А також, визначення сутності контролю за цільовим використанням екологічних коштів сприяє подальшому формуванню та розкриттю таких понять як екологічні кошти, екологічні інвестиції, екологічні доходи, екологічні витрати, екологічні втрати, екологічні кредити, екологічні ризики тощо.

Контроль за цільовим використанням екологічних коштів – це сукупність заходів, пов'язаних із забезпеченням використання коштів підприємствами, що надані на організацію еколого-економічної діяльності за призначенням. Контроль залежно від зацікавленості сторони угоди відносно надання коштів поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній – здійснюється з боку власників та керівництва підприємств, що здійснюють еколого-економічну діяльність, зовнішній – здійснюється установами, котрі надають кошти підприємствам на організацію їх еколого-економічної діяльності.

Система корпоративного контролю – це сукупність видів контролю фінансово-господарської діяльності підприємств з боку власників. Контроль за діяльністю підприємств здійснюється як ззовні, так і з середини. Зовнішній контроль поділяється на зовнішній нагляд (з боку зовнішніх інвесторів та державних органів корпоративного контролю) та зовнішній аудит.

Система ефективного внутрішнього контролю – це важлива складова управління корпорацією, як підприємства. Така система спонукає працівників дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої виробничо-збутової політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати ділової репутації.

Таким чином, контроль за цільовим використанням екологічних коштів являє собою сукупність заходів з забезпечення їх застосування за призначенням незалежно від джерел утворення, організації надання та напрямів користування ними.

Процес організації контролю з позиції класичного підходу виглядає таким чином:

1) виявлення проблеми;

2) визначення мети і вибір критеріїв, встановлення залежності критеріїв;

3) знаходження можливих альтернатив;

4) оцінка альтернатив за вибраним критерієм;

5) вибір найкращої альтернативи.

Роль контролю при цьому підході полягає в наданні максимально повної і точної кількісної інформації, розрахунку показників, знаходження оптимального значення.

Процес контролю згідно з принципом обмеженої раціональності виглядає таким чином:

1) виявлення потреби в контрольній операції;

2) визначення мети і формування набору критеріїв, що характеризують мінімально прийнятний варіант;

3) пошук альтернатив (як правило, він проводиться в обмеженій, добре знайомій області; набір даних альтернатив свідомо неповний);

4) вибір варіанту, що забезпечує прийнятний результат.

Згідно з принципом обмеженої раціональності основне завдання контролю – раціоналізація процесу ухвалення управлінських рішень в умовах невизначеності. Головна відмінність цього підходу від попереднього (класичного) полягає в концентрації контролю не стільки на оптимізації, скільки на встановленні обмежень, що характеризують прийнятні варіанти.

Принцип ефективного управління ґрунтується на тому (згідно думці Пітерса і Уотермена), що зайва раціональність сковує інновації, призводить до переоцінки значущості фінансів, не враховує неекономічні цілі підприємства, тому виконавець контрольної роботи повинен:

- проявляти гнучкість;

- експериментувати;

- робити усе відразу;

- діяти з високою швидкістю;

- використовувати слабо формалізовані системи.

У рамках цього підходу увага акцентується на координуючій, інтегруючій ролі контролю. Тут контроль використовує переважно моделі ухвалення рішень в умовах невизначеності; підвищується роль контролю, попереднього контролю, тоді як завдання оптимізації перед контролем не ставиться.

Соціологічний і психологічний підходи ґрунтуються на впливі свідомості людини і людських відносин на процес контролю.

Соціологи розглядають контроль як процес групової взаємодії. У рамках соціологічного підходу існують три основні групи теорій, що описують процес контролю : теорії політичної взаємодії, колективного навчання, корпоративної структури.

Теорія політичної взаємодії вивчає процес контролю з точки зору балансу сил і інтересів різних груп усередині колективу підприємства і в зовнішньому середовищі. Сам процес розглядається, передусім, як стратегічний крок спрямований на зміцнення позицій певної групи. Особлива

увага приділяється дії референтних груп, розподілу ролей і статусів в групах, логіці формування блоків і коаліцій. У рамках цієї концепції основне завдання контролю - інтегруюче: він повинен забезпечити рух підприємства у напрямі поставлених спільних цілей.

Теорія колективного навчання підкреслює що складність і динамічний характер внутрішньої і зовнішніх середовищ будь-якого підприємства у поєднанні з недоліком інформації і досвіду перетворюють процес контролю на процес безперервного навчання для керівника і усього колективу підприємства. Таким чином чіткою межею між попередній та поточним контролем не існує: обидва процеси взаємозв'язані, взаємообумовлені і протікають одночасно.

Теорія корпоративної культури говорить про те, що в процесі контролю проявляється поведінка колективу співробітників як єдиного цілого. Таким чином, "поживним ґрунтом" для контрольної діяльності буде корпоративна культура - сукупність загальних для усіх співробітників підприємства переконань і стосунків.

Інкременталістський підхід до організації процесу контролю дає можливість впоратися з проблемами, викликаними особливостями людського мислення і пам'яті.

Він підтримує на підприємстві атмосферу інформаційної відкритості, дозволяє заздалегідь проінформувати співробітників про те, якові контрольну дію планується здійснити. Тим самим, забезпечуючи розуміння і підтримку з боку співробітників дає їм можливість психологічно підготуватися до майбутніх змін. За допомогою інкременталістського підходу формується "резерв часу". У рамках зазначеного підходу контроль накопичує початкову інформацію, аналізує її розробляє критерії вирішення проблеми з урахуванням специфіки обставин, що склалися.

Прибічники цього підходу вважають, що на процес прийняття контролю впливають різні чинники, в поєднанні так звані "конфігурації", що утворюють. Залежно від конфігурації чинників процес ухвалення рішень може бути різним: систематичним, формалізованим або інтуїтивним осяянням.

Він може відбуватися як в індивідуальній, так і в колективній свідомості усього підприємства, двигуном його можуть стати особа керівника або організаційна культура, зовнішнє середовище.

Теорія конфігурації стверджує що вірною може бути будь-яка з розглянутих вище теорій, а вибір конкретного пояснення в кожному випадку визначається сукупністю різних чинників.

Таким чином, теорія конфігурації не суперечить жодній з представлених вище теорій: вона розглядає процес контролю, на новому якісному рівні, тобто пропонує логіку вибору тієї теорії, яка здатна адекватно описати задачі і функції контролю в конкретній ситуації. Оскільки теорія конфігурації є синтезом усіх описаних вище підходів (принципів), вона інтегрує їх в єдине ціле. Це дає підґрунтя стверджувати,

що при виробленні напрямів контрольної діяльності доцільно орієнтуватися саме на теорію конфігурацій.

Визначення нової економічної категорії обґрунтовує принципово нову методологію контрольної діяльності. У зв'язку з цим, пропонується використання евристичного підходу до формування механізму контролю за цільовим використанням екологічних коштів. Особливості даного методологічного підходу стосуються конкретизації контрольної операції і визначення організаційної та функціональної складових механізму контролю.

**Висновки.** Контроль за цільовим використанням екологічних коштів визначений як комплекс стратегічних, тактичних та оперативних заходів, що пов'язані із забезпеченням використання коштів, які надано на екологічні цілі за призначенням, що здійснюється з боку їх користувачів та надавачів.

Контроль залежно від зацікавленості сторони угоди відносно надання коштів поділяється на внутрішній та зовнішній. Внутрішній – здійснюється з боку власників та керівництва підприємств, що здійснюють еколого-економічну діяльність, зовнішній – здійснюється установами, котрі надають кошти підприємствам на організацію їх еколого-економічної діяльності.

Нову економічну категорію – «внутрішній контроль за цільовим використанням екологічних коштів» визначено за такими ознаками: зазначений контроль є сукупністю економічних відносин між організаціями, що надають екологічні кошти та підприємствами, які їх отримують, щодо забезпечення використання екологічних коштів за призначенням; контроль за цільовим використанням екологічних коштів виступає окремим управлінським процесом, котрий здійснюється на різних рівнях руху коштів і різними господарськими суб'єктами; даний контроль є соціально-корисною дією, оскільки забезпечує отримання комплексу ефектів – економічних, екологічних, соціальних. Їх досягнення забезпечується дієвістю механізму контролю за цільовим використанням екологічних коштів. Особливості використання евристичного підходу до формування цього механізму стосуються визначення його організаційної та функціональної складових.

### **СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Білопольський М.Г. та ін. Управління машинобудівним підприємством на основі вдосконалення механізму корпоративного контролю та внутрішнього аудиту: монографія / М.Г. Білопольський, М.Ю. Мілявський, Г.В. Астапова, І.В. Філіпшин. – Донецьк: ТОВ „Східний видавничий дім”, 2010. – 184с.
2. Бланкарт Ш. Державні фінанси в умовах демократії / Ш. Бланкарт. – К.: «Либідь», 2000. – 654 с.
3. Єрмошенко М.М. Засади формування бюджетної політики держави: [монографія] / М.М. Єрмошенко, С.А. Єрохін, І.О. Плужніков, Л.М. Бабіч, А.М. Соколовська, Ю.В. Чередниченко. – К: НАУ, 2003. – 284 с.
4. Єрохін С.А. Структурна трансформація національної економіки (теоретико-методологічний аспект): [монографія] / С.А. Єрохін. – К.: Світ знань, 2002. – 528 с.