

КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

© Загородній А. Г., 2014

Розглянуто підсистему контролю як складову системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства з урахуванням того, що контроль (як і планування, організування, мотивування та регулювання) є однією з основних функцій менеджменту. В цій підсистемі контроль одночасно реалізується за правильністю організації й достовірністю інформації підсистем облікового та аналітичного забезпечення і за діяльністю підприємства, а також за процесами, які відбуваються на ньому, а основна роль відводиться внутрішньому контролю.

Обґрунтовано, що підсистема контролю повинна містити п'ять елементів (контрольне середовище, процедури контролю, оцінювання ризиків, інформація та комунікації), та розкрито їхній зміст. Розглянуто суть таких ключових елементів організації внутрішнього контролю, як: мета, завдання, напрями, об'єкти, суб'єкти, предмет, метод і методичні прийоми, принципи організації контролю.

Ключові слова: контроль, підсистема контролю, класифікація видів контролю, внутрішній контроль, елементи внутрішнього контролю, організація контролю.

A. G. Zagorodniy

Lviv Polytechnic National University

CONTROL IN THE SYSTEM OF ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT ENTERPRISE MANAGEMENT

© Zagorodniy A. G., 2014

The article studies the subsystem of control as a part of accounting and analytical support for management of enterprise taking into account that control (like planning, organizing, motivating and regulating) is one of the basic functions of management. The role and control the process a decisive influence on the financial, economic and commercial activities of the company.

Shows signs of specific sub-control system of accounting and analytical support management. In this subsystem control is simultaneously realized over the accuracy and reliability of information of accounting and analytical support subsystems and over the enterprise's operations, and the processes that take place on it, while the major role is given to internal control.

It is substantiated that subsystem of control should include five components (control environment, control procedures, risk assessment, information and communications) and their content is disclosed. The essence of such key elements of internal control as the goal, tasks, areas, objects, subjects, subject matter, method and methodical techniques, principles of control organization is considered. The appropriateness of the proposed introduction of controls for building an integrated control system

Key words: control, control subsystem, classification of control, internal control, elements of internal control, organization of control.

Постановка проблеми. Контроль (від лат. *controle* – перевірка) є однією з найважливіших функцій менеджменту, а його сутність можна розкрити через такі його основні тлумачення: по-

перше, це дії, пов'язані з перевіркою, контролюванням; по-друге, одна з найважливіших функцій державного управління, суть якої полягає у перевірці виконання законів, постанов, указів, рішень тощо; по-третє, елемент управління економічними об'єктами і процесами, що полягає у спостереженні за об'єктом (процесом) з метою перевірки відповідності реального стану діяльності підприємства нормативним та інструктивним документам.

Крім того, під контролем розуміють і вирішальний вплив на фінансову, господарську та комерційну політику підприємства з метою отримання вигоди (зиску) від його діяльності, проте це не пов'язано з темою нашого дослідження.

Вагомий внесок у формування системної концепції контролю (зокрема і внутрішньогосподарського), методологічних, теоретичних та організаційно-практичних аспектів організації та здійснення контролю зробили такі відомі українські та чужоземні науковці, як Р. Адамс, В.Д. Андрєєв, Е.А. Арєнс, М.П. Баришников, І.А. Белобжецький, М.Г. Белова, С.М. Бичкова, М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Б.І. Валуєв, Н.Г. Виговська, Е.А. Вознесенський, Н.Г. Гаджиєв, А.В. Газарян, З.В. Гуцайлюк, Ю.А. Данілевський, Ф.З. Деоркіз, В.А. Дерій, Л.В. Дікань, Н.І. Дорош, І.К. Дрозд, В.Б. Івашкевич, Є.В. Калюга, Д.Р. Кармайкл, Г.І. Козлова, М.Д. Корінько, Є.О. Кочергін, Л.М. Крамаровський, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, М.В. Лапихін, Д.К. Лоббек, В.Ф. Максімова, А.К. Макальська, М.В. Мельник, О.А. Миронова, Є.В. Мних, Р. Монтгомері, В.М. Мурашко, Л.В. Нападовська, О.С. Нарінський, В.П. Пантелєєв, С.М. Петренко, О.А. Петрик, В.І. Подольський, М.С. Пушкар, Дж. Робертсон, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Л.В. Сотникова, С.О. Струков, В.П. Суйц, Л.В. Чижевська, В.О. Шевчук та інші. Високо оцінюючи внесок цих науковців у розроблення теоретичних та прикладних аспектів економічного контролю, варто зазначити, що питання підсистеми контролю у системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства залишилося поза їхньою увагою.

Мета статті. Визначити місце та розкрити особливості внутрішнього контролю як складової системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства.

Виклад основного матеріалу. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства об'єднує три взаємопов'язаних елементи: підсистему облікового забезпечення, підсистему аналітичного забезпечення та підсистему контролю [1]. Визначаючи місце підсистеми контролю у цій системі, необхідно враховувати, що контроль (як і планування, організування, мотивування та регулювання) є однією з основних функцій менеджменту, реалізація якої дає змогу керівництву підприємства оцінювати, наскільки правильними є його управлінські рішення, а також визначати потребу в здійсненні певних коректив у процесі реалізації цих рішень [2, с. 137].

Специфікою підсистеми контролю в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства є те, що в цій підсистемі реалізується контроль:

- по-перше, за правильністю організації підсистем облікового та аналітичного забезпечення та за достовірністю інформації, яку вони генерують. Складовими підсистеми облікового забезпечення, які підлягають контролю, є усі види господарського обліку, а саме: оперативний, статистичний бухгалтерський (фінансовий, податковий та управлінський) обліки, а підсистеми аналітичного забезпечення – фінансовий та управлінський аналіз (за функціональним призначенням) і ретроспективний (оперативний та поточний) та перспективний аналіз (за змістом процесу управління);
- і, по-друге, за економічним об'єктом (підприємством) та за процесами, що відбуваються на ньому. Такий контроль є елементом управління і передбачає систематичне спостереження уповноважених осіб та органів контролю та перевірку ними функціонування підприємства та виробничих процесів з метою виявлення відхилень об'єкта контролю від певних заданих параметрів – встановлених норм, завдань, вимог та правил (див. рис. 1).

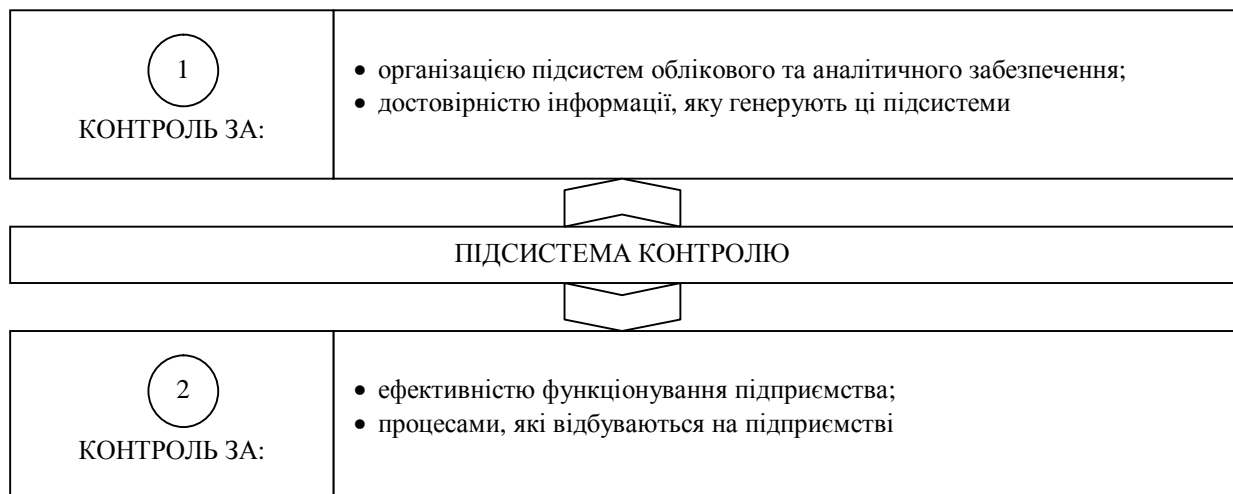


Рис. 1. Основні завдання підсистеми контролю у системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства

Отже, роль підсистеми контролю в системі обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємства значно ширша, ніж просто контроль за організацією та станом бухгалтерського обліку. Вона реалізує не тільки суто контрольні функції, а й функції контролінгу чи управлінського обліку (залежно від концепції власників та менеджерів підприємства щодо побудови його організаційної та функціональної структури). І саме ці обставини нівелюють окремі недоліки внутрішнього контролю, на які, зокрема, звернули увагу О.О. Терещенко та Н.Д. Бабяк у [3, с. 19], а саме:

- відсутність контролю виконання внутрішніх розпоряджень і документів;
- недосконалість бюджетного контролю;
- неефективність контролю дієздатності ризик-менеджменту.

Проте, як дуже слушно зауважують автори монографії за редакцією Є.В. Мниха, «система внутрішнього контролю може бути дієвою за умови доведення його результатів до конкретних виконавців у необхідних просторових та часових характеристиках» [4, с. 7].

У науковій літературі обґрунтовано велику кількість класифікаційних ознак контролю і, відповідно, їх видів. Напевне, найдетальніше їх згрупувала та найповніше проаналізувала Н.Г. Виговська у монографії, в якій досліджує теорію, методологію та організацію господарського контролю [5, с. 116–126]. На її думку, класифікаційними ознаками видів контролю є: характер діяльності, суб'єкти контролю, цілі та завдання контролю, його терміни та методи, джерела даних контролю та його періодичність, організаційні форми контролю та рівень його повноти.

Якщо ж говорити про економічний контроль, тобто контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства, то, на нашу думку, найважливішими для нього є дві ознаки класифікації: 1) предмет контролю, за якою економічний контроль можна поділити на фінансовий контроль (контроль за формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів) і господарський контроль (контроль за законністю та ефективністю діяльності підприємства); 2) взаємини суб'єкта та об'єкта контролю, видами якого за цією ознакою класифікації є контроль внутрішній (внутрішньогосподарський), здійснюваний посадовими особами та службами самого підприємства, та зовнішній, що його проводять державні органи контролю та незалежні аудитори.

У підсистемі контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств та за реалізацією управлінських рішень основна роль має відводитись внутрішньому контролю. Великий індійський філософ Махатма Ганді дуже справедливо стверджував: «Контроль приносить користь лише тоді, коли він виходить зсередини» [6]. Проте для забезпечення ефективності контрольної діяльності не можна нехтувати і результатами зовнішнього контролю, здійснюваного такими суб'єктами, як Рахункова палата України, Державна фіскальна служба, Державна казначейська служба, Державна

фінансова інспекція, Міністерство фінансів, контрольно-ревізійні підрозділи міністерств, Національний банк України, а також аудиторські фірми та аудитори.

Основні види економічного контролю зображено на рис. 2.

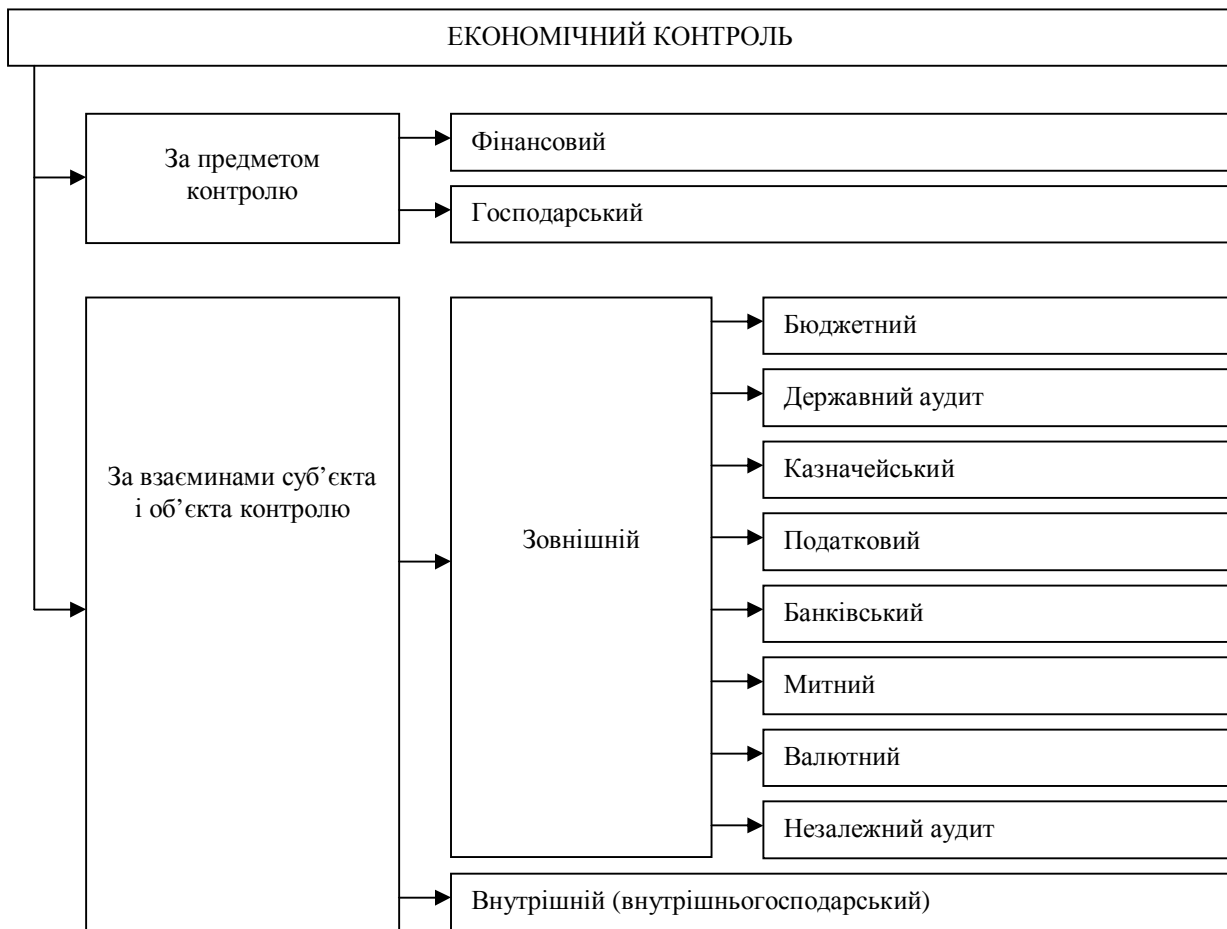


Рис. 2. Види економічного контролю

Таблиця 1

Елементи системи внутрішнього контролю

Елементи системи	Джерела інформації				
	3-елементні системи		4-елементні системи		5-елементні системи
	[8; 9]	[10; 11]	[12; 13]	[14; 15]	[16; 17; 18; 19; 20; 21]
Контрольне середовище	+	+	+		+
Система обліку	+	+	+		
Процедури контролю	+		+		+
Засоби контролю		+			
Центри відповідальності			+		
Контролюючі об'єкти				+	
Підконтрольні об'єкти				+	
Предмет контролю				+	
Контрольні дії (дії щодо здійснення контролю)				+	
Оцінювання ризиків					+
Інформація та комунікації					+
Моніторинг					+

Найвдаліше сутність системи внутрішнього контролю розкрито у [3, с. 389]. Автори цієї праці під такою системою розуміють «сукупність внутрішніх правил і процедур контролю, запроваджених власниками та (або) керівництвом підприємства для забезпечення стабільного й ефективного його функціонування, дотримання внутрішньої корпоративної політики, збереження та раціонального використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, перевірки точності й повноти обліку, своєчасної підготовки фінансової інформації». Від ефективності та дієвості системи внутрішнього контролю значною мірою залежить інформаційне забезпечення прийняття управлінських рішень.

В основу побудови системи внутрішнього контролю покладено елементи цієї цілісної системи. Кількість та склад таких елементів можуть бути дуже різними і залежать насамперед від тих функцій, реалізацію яких повинна забезпечувати система внутрішнього контролю. В табл. 1 ми узагальнили основні підходи щодо кількості та складу елементів системи внутрішнього контролю. Хоча в окремих наукових працях трапляються й інші комбінації елементів таких систем, а їхня кількість інколи перевищує ту, яку містить табл. 1. (див., наприклад, [3, с. 383–384] чи [7]).

Аналіз інформації, наведеної в табл. 1, дає змогу зробити такі висновки:

1. Всі науковці – прихильники трьохелементних систем внутрішнього контролю, як українські, так і закордонні [8; 9; 10; 11], сходяться щодо перших двох елементів (контрольне середовище та система обліку), проте мають різні погляди на третій елемент системи. Одні [8; 9] таким елементом вважають процедури контролю, інші [10; 11] – засоби контролю.

2. Науковців, які в системі внутрішнього контролю виділяють чотири елементи, можна поділити на дві діаметрально протилежні групи. Дослідники першої групи [12; 13] такими елементами вважають: контрольне середовище, систему обліку, процедури контролю та центри відповідальності. Новим елементом цієї системи, порівняно з трьохелементною системою, є тільки центри відповідальності. Таку систему внутрішнього контролю можна назвати функційною системою. Вона дуже близька до розглянутої вище трьохелементної системи, яка за своєю суттю також є функційною. Інші ж автори чотирьохелементної системи внутрішнього контролю [14; 15] є прихильниками управлінської (менеджерської) системи, яка охоплює такі елементи, як контролюючі суб'єкти, підконтрольні суб'єкти, контрольні дії та предмет контролю.

3. У п'ятиелементній системі внутрішнього контролю два елементи ті самі, що й у попередніх системах (контрольне середовище та процедури контролю), а три елементи нові – оцінювання ризиків, інформація та комунікація, а також моніторинг. Концепцію такої системи містять міжнародні та закордонні нормативні й регулятивні документи [16; 17; 18; 19; 20;] і вона розкрита в наукових працях закордонних та українських авторів, зокрема у [21; 22, с. 150]. Для підсистеми контролю як складової системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства найбільше, на нашу думку, підходить саме п'ятиелементна система контролю, а зміст елементів, кожен з яких є цілісною частиною єдиної системи внутрішнього контролю, можна розкрити так:

- контрольне середовище (або середовище контролю) – ставлення власників, керівництва та менеджменту підприємства до системи внутрішнього контролю, яка функціонує на цьому підприємстві, їхнє бажання реагувати на результати контролю та використовувати їх для підвищення ефективності як самої системи контролю, так і ефективності діяльності підприємства, його структурних підрозділів та посадових осіб. Основними чинниками контрольного середовища є організаційна структура суб'єкта господарювання, політика і стиль управління, методи розподілу функцій управління, відповідальності та контролю, кадрова політика та її реалізація, зовнішні чинники впливу, діяльність внутрішнього аудиту тощо;
- процедури контролю – система методичних прийомів та практичних дій щодо їхньої реалізації, спрямована на отримання достовірних даних, які можна використовувати для оцінювання результатів діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень;
- оцінювання ризиків – ідентифікація й оцінювання суттєвості та рівня внутрішніх і зовнішніх ризиків, притаманних діяльності підприємства, а також чинників, які на них впливають, формування заходів управління ризиками;

- інформація та комунікація – реєстрація інформації та її передавання засобами комунікації керівництву підприємства та іншим особам, передбаченим внутрішнім регламентом, з метою реалізації ними функцій внутрішнього контролю та прийняття управлінських рішень;
- моніторинг заходів контролю – процес, спрямований на оцінювання дієвості системи внутрішнього контролю та ефективності прийнятих за його результатами управлінських рішень.

Для визначення місця підсистеми контролю в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства необхідне чітке розуміння ключових елементів організації внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, зокрема таких як: мета, завдання, напрями, об'єкти, суб'єкти, предмет, метод і методичні прийоми, принципи організації (див. рис. 3). Визначаючи ці елементи, ми скористалися науковими працями [4; 5; 22–25], адаптувавши викладений у них матеріал до теми нашого дослідження.

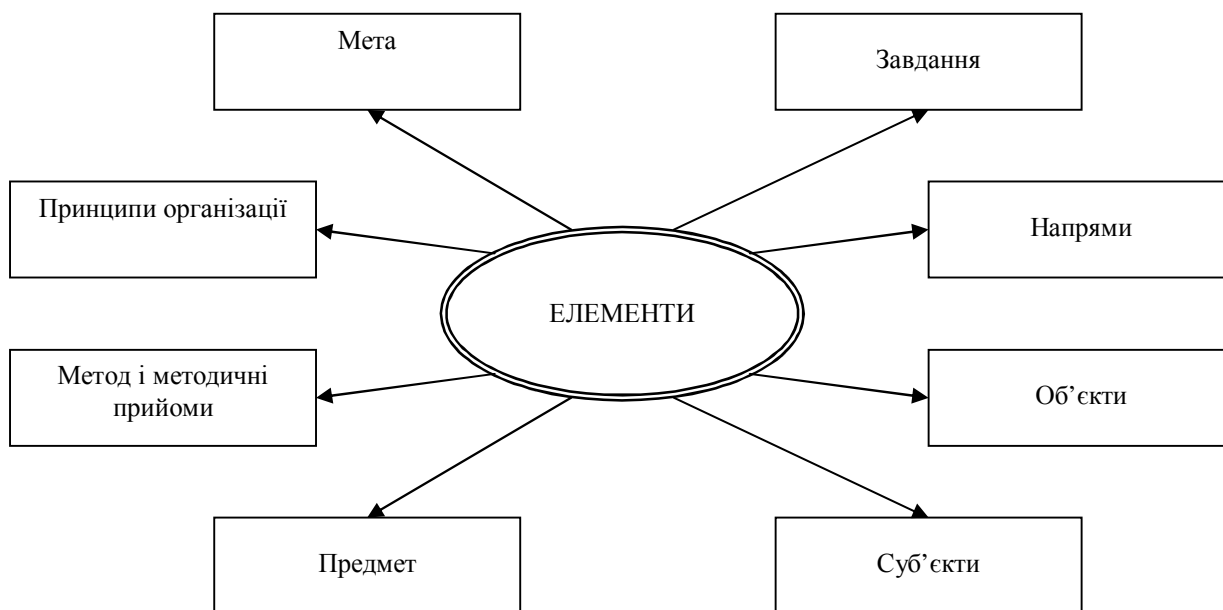


Рис. 3. Ключові елементи організації внутрішнього контролю

Метою внутрішнього контролю як функції управління за умов конкурентного ринкового середовища є забезпечення ефективного функціонування підприємства, збереження та раціонального використання усіх його ресурсів.

Основні завдання внутрішнього контролю полягають у:

- діагностуванні фактичного стану об'єкта контролю, встановленні його відповідності чинному законодавству, нормам та нормативам, виявленні відхилень і визначенні місць та причин цих відхилень, а також наслідків впливу відхилень на результати фінансово-господарської діяльності;
- діагностуванні поведінки об'єкта контролю у разі зміни внутрішнього та зовнішнього середовища;
- прогнозуванні тенденцій розвитку підприємства та його структурних підрозділів;
- встановленні законності здійснених господарських операцій, їхньої доцільності та повноти відображення в обліку;
- забезпеченні достовірності й прозорості фінансових звітів;
- виявленні резервів підвищення ефективності діяльності підприємства та використання усіх видів ресурсів;
- отриманні інформації для прийняття управлінських рішень та для оцінювання реалізації цих рішень.

Напрямами внутрішнього контролю є контроль повноважень, контроль документального оформлення, контроль облікових процедур, контроль за зберіганням та використанням майна і контроль за виконанням прийнятих управлінських рішень.

Об'єкти внутрішнього контролю – це витрати, доходи та результати як підприємства загалом, так і за видами діяльності, центрами відповідальності, структурними підрозділами, видами виробництва та видами продукції, а також організаційна структура управління і функції та методи управління.

Суб'єктами контролю є: власники (зокрема й акціонери), менеджери (управлінський персонал), а також внутрішні та зовнішні контролери. Кожен суб'єкт внутрішнього контролю може мати свої специфічні завдання, які повинні бути вирішені в процесі контролю.

Предметом внутрішнього контролю в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства є необхідна для прийняття управлінських рішень інформація щодо явищ та процесів, які відбуваються на підприємстві.

Методами внутрішнього контролю є перевірка, ревізія, обстеження, моніторинг, фінансова експертиза, внутрішній аудит і службове розслідування. Методичні прийоми, що їх використовують у внутрішньому контролі, поділяються на дві групи: загальнонаукові, які ґрунтуються на використанні аналізу і синтезу, індукції та дедукції, аналогії та моделювання, системного та функціонально-вартісного аналізу тощо; специфічні – прийоми, вироблені в процесі реалізації контрольних функцій. Останні поділяються на методичні прийоми документального контролю (нормативно-правова, формальна, арифметична, експертна, зустрічна та логічна перевірка документів, перевірка правильності відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, контрольні порівняння показників на збалансованість, аналітична перевірка звітності та балансів, інші прийоми) і методичні прийоми фактичного контролю (інвентаризація, контрольні заміри, спостереження, експертно-лабораторний аналіз, контрольний запуск сировини та матеріалів).

Принципами організації внутрішнього контролю, під якими розуміють основні правила контрольної діяльності, є: законність, економічна діяльність, системність, об'єктивність, об'єктність, оптимальність, адекватність, повнота, логічність, завершеність, дієвість контролю.

Висновки. Підсистема контролю є складовою системи обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства, в якій реалізується контроль як за достовірністю інформації, яку генерують підсистеми облікового та аналітичного забезпечення, так і за економічним об'єктом та процесами, що відбуваються на ньому. Складовими цієї підсистеми є контрольне середовище, процедури контролю, оцінювання ризиків, інформація та комунікація, моніторинг. Ключовими елементами організації підсистеми контролю є мета контролю, завдання, напрями, об'єкти, суб'єкти, предмет, метод і методичні прийоми, принципи організації контролю.

1. Загородній А.Г. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства // Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: Вісник Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2007. – № 576. – С. 94–102. 2. Кузьмін О.Є. Прикладний менеджмент / Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Петришин Н.Я. – Львів: Видавництво Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. – 292 с. 3. Терещенко О.О. Фінансовий контролінг: навч. посіб. / Терещенко О.О., Баб'як Н.Д. – К.: КНЕУ. 2013. – 407 с. 4. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: монографія / [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, О.А. Шевчук та ін.]; за ред. Є.В. Мниха. – К.: Київ Нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с. 5. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 6. Східна мудрість. Великі ідеї Махатми Ганді [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.chervonograd.com.ua/gandi.php>. 7. Контроль [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://wikipedia.org/wiki/Контроль>. 8. Контроль і аудит систем: Доповідь SAC // Дослідницький фонд Інституту внутрішніх аудиторів – 1991 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isaca.ru>. 9. Пилипенко А.А. Організація обліково-аналітичного забезпечення стратегічного розвитку підприємства: наук. вид. – Харків: Вид-во ХНЕУ, 2007. –

276 с. 10. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2001. – 655 с. 11. Соколов Б.Н. Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методика, практика). – М.: РОФЭР: Альянс-Пресс; М.: КУМЦ АПР. – 2006. – 248 с. 12. Аудит Монгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Орейли, М.В. Хорш; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с. 13. Чілікін О.Г. Вивчення системи внутрішнього контролю підприємства // Держава та регіони. – 2002. – № 4. – С. 192–195. 14. Колєнський Л.М. Контрольно-ревізійна служба – суб'єкт державного фінансового контролю підприємницької діяльності / Терещенко О.О., Баб'як Н.Д. – К.: Ін-т. рег. досл. НАН України, 2001. – 203 с. 15. Аудиторські стандарти SAS 55, SAS 78 «Стандарти про розгляд структури внутрішнього контролю при аудиті фінансової звітності // Офіційний сайт Американського інституту дипломованих бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org>. 16. Шевчук В.О. Модифікація фінансового та банківського контролю як передумова регулювання перехідної економіки в умовах державно-правової реформи в Україні // Наукові праці НДФІ. – 1998. – № 6. – С. 33–39. 17. Стандарт COBIT «Цілі контролю при використанні інформаційних технологій» (COBIT / – ISACA/ – 1996) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.isaca.ru>. 18. Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://api.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf. 19. Система внутрішнього контролю за складанням фінансової звітності: Закон Сарбейнса-Окслі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iiaru.ru/files/documents/Sarbanes-Oxley.pdf>. 20. Внутрішній контроль: інтегрований підхід: Доповідь COSO // Офіційний сайт COSO [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://coso.org>. 21. Kontrola wewnstrzna – zintegrowana koncepcja ramowa / Fundacja Rozwoju Rachunkowosci w Polsce Warszawa: Fund. Rozwoju Rachunkowosci w Polsce, 1999. – 495 s. 22. Крупка Я.Д. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів: монографія / Крупка Я.Д., Романчук А. – Чернівці: Місто, 2011. – 296 с. 23. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції: монографія. – Тернопіль: Крок, 2013. – 176 с. 24. Кузьмін О.Є. Формування та розвиток системи поточного контролювання діяльності промислових підприємств: монографія / Кузьмін О.Є., Мельник О.Г., Пецкович М.Д. – Львів: Растр 7, 2013. – 242 с. 25. Філіппова С.В. Організаційно-методичне забезпечення фінансово-господарського контролю: монографія / Філіппова С.В., Балан А.А. – Одеса: ОНПУ, Вид-во «ВМВ», 2011. – 272 с.