

ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657

Т. А. БУТИНЕЦЬ

Житомирський державний технологічний університет

ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК КОНТРОЛЮ З ІНШИМИ ГАЛУЗЯМИ ЗНАНЬ

Визначено місце та значення контролю в системі господарських відносин. Обґрунтовано взаємозв'язок внутрішнього контролю з бухгалтерським обліком, внутрішнім аудитом, контролінгом та наглядом.

The place and significance of control in the system of business relationship have been determined as well as relationship between internal control and accounting, internal auditing, controlling, supervision has been grounded.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, контролінг.

Постановка проблеми. Незначні досягнення науки контролю, на жаль, на практиці незавжди використовуються. Визначення поняття “господарський контроль” як економічної категорії і галузі наукових знань в літературі практично не розглядалось. Більше півстоліття наука контролю знаходиться на стадії становлення і розвитку, навколо багатьох її теоретичних та методологічних проблем ведуться плідні дискусії. Найбільш недослідженими є проблеми повного збереження майна власника, соціального захисту працюючих через систему обліку і контролю, ефективність діяльності створюваних внутрішніх систем контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. З проблем контролю (1865 – 2009 рр.) оприлюднена досить велика кількість літературних статей, в яких науковці робили спроби дати визначення та значення суті контролю на всіх етапах розвитку суспільства. На жаль, більшість спроб з тих чи інших причин залишилися невиправданими та невпровадженими. Серед економістів і дотепер немає єдиної думки з багатьох проблем розвитку теорії та методології контролю, його організації.

В даний час в Україні публікується велика кількість монографій, навчальних і практичних посібників, наукових статей з названих проблем, проте хотілося б звернути увагу науковців, перш за все, на роботи таких відомих фахівців, як професори М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, В.П. Бондар, Г.М. Давидов, М.Д. Корінько, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелеєв, О.А. Петрик, С.М. Петренко, О.Ю. Редько, В.О. Шевчук та ін.

Викладення основного матеріалу дослідження. Не дивлячись на активний розвиток в останні десятиліття проблем теорії і методології контролю, багато дослідників до цих пір дотримуються різних точок зору стосовно ключового для цієї проблеми поняття “господарський контроль” (надалі – ГК).

У роботах “старих” дослідників цього напрямку значення та економічний зміст контролю визначаються наступним чином:

Гомберг Л.І. відповідаючи на питання, що таке контроль, зазначав, що призначенням контролю є дослідження того, наскільки виконання відповідає “встановленим вимогам, чи-то вони продиктовані законодавством, звичаєм або просто розумом” [4, с. 369].

Необхідність контролю Мальйоне Д. пояснював наступним чином: “Для того, щоб переконатися в достовірності й повноті виведених результатів, потрібний контроль, тобто необхідно звірити те, що передбачалося, з тим, що вийшло, а також зіставити те, що відбулося” [4, с. 53].

Попов А.З. обґрунтовує значення контролю та його зміст виходячи з мети, адже як зазначав дослідник, “на кожному підприємстві контроль ставить за мету аналізувати результати та з’ясувати причини, що викликали ці результати” [4, с. 210].

Сей Л.: “Найважливіше на підприємстві – бути впевненим, що твоє добро не буде розкрадено” [4, с. 139].

Стабіліні А. в своїх дослідженнях вказував на всеосяжність та необхідність контролю: “Контроль, для запобігання помилок, необхідний всюди, навіть на таких підприємствах, які керуються самим власником, в руках якого знаходиться все майно” [4, с. 91].

В основоположних працях проф. Ф.Ф. Бутиця контроль визначався і трактувався як перевірка господарських відносин і процесів матеріального виробництва [1, с. 11].

Таким чином, виходячи з підходів вчених, контроль є об’єктивним невід’ємним процесом в економічних відносинах.

Контроль проявляється як порівняння (співставлення) фактичного стану з плановим, нормативним, передбачуваним, виходячи з чого визначаються ключові категорії: об’єкт, предмет та мета контролю.

Проте тлумачення контролю виходить за рамки окремого процесу в економічних відносинах. Це зумовлене не стільки кількістю підходів скільки багатоманітністю його проявів.

Виходячи з проявів контролю в господарській діяльності підприємства його можна розглядати як процес, систему, певне організаційне утворення.

Кожен з цих підходів є об’єктивним, а пізнання сутті контролю неможливе лише з окремого боку.

Ще у надрах феодалізму з’явився поділ контролю на зовнішній і внутрішній. Вони застосовують

єдину методику і техніку загального господарського контролю. Можна окремо розглядати ці два споріднені види контролю. Але слід пам'ятати про єдину теорію і методологію, об'єкт і предмет дослідження.

Контроль – це здійснення функцій управління кругооборотом капіталу підприємства пов'язаних зі створенням надійної системи внутрішнього контролю, чітке розмежування обов'язків всіх служб фірми, керівників і менеджерів щодо здійснення контролю, визначення системи показників і періодів, які оперативно контролюються та чітке реагування на результати контролю, тобто ухвалення управлінських рішень.

Внутрішній контроль на сучасному підприємстві має бути інтегрованим із системою управління. Тільки тоді контролер може стати партнером для керівництва. Орган вищого рівня повинен мати повну довіру щодо об'єктивності висновків, які він отримує після здійснення контролю. У випадку відсутності такої довіри немає сенсу прийняття будь-яких рішень, спрямованих на покращання роботи підприємства. Тому орган, який здійснює внутрішній контроль, має бути автономним. У жодному випадку на його діяльність не може впливати ні особа, за розпорядженням якої здійснюється контроль, ні особа, яку контролюють. Дані, які отримуються у результаті контролю, мають бути задокументовані і підтверджені незаперечними фактами, які ретельно вивчені. Звичайно, не потрібно застосовувати внутрішній контроль для вирішення конфліктних ситуацій. У даному випадку контроль втрачає свою достовірність і довіру з боку учасників господарських відносин.

Дії, які пов'язані із системою внутрішнього контролю, мають надати керівникам окремих підрозділів вказівки та інформацію які дозволять їм ефективніше виконувати свої обов'язки. Також необхідно, щоб будь-які розпорядження не лише ясно визначали проблему або системний брак, але також відносились до конкретного підрозділу і особливостей.

Сучасний внутрішній контроль, на думку спеціалістів у сфері управління, має надавати інформацію, яка є важливою у процесі прийняття рішення. Контроль, який досліджує минуле, має прагнути до майбутнього. Він повинен інформувати не про помилку, а про можливість її виникнення, вказувати на зміни тенденцій, які з'являються в оточенні фірми, а головним чином серед її клієнтів. І тільки у такому випадку контролер буде партнером для керівництва і допоможе йому будувати стратегічні концепції розвитку.

Функцією управлінських кадрів є встановлення завдань, що виконуються, і які повинні випливати з цілей, встановлених у процесі планування та визначення норм. Норми повинні бути сформульовані зрозуміло і конкретно для того, щоб прийняте на їх основі управлінське рішення було об'єктивним та ефективним.

Розглянемо взаємозв'язок внутрішнього контролю з іншими підсистемами управління, що дозволить глибше зрозуміти його зміст та значення, обґрунтувати методологічний інструмент.

Бухгалтерський облік і контроль. Джерелом інформації про результати господарської діяльності, а також про майновий і фінансовий стан підприємств є система бухгалтерського обліку. Цю інформацію використовують як користувачі всередині суб'єкта господарювання, так і зовнішні користувачі по відношенню до суб'єкта господарювання. Суттєвою умовою корисності інформації, яка походить з системи бухгалтерського обліку, є достовірність.

Ефективна організація бухгалтерського обліку дозволяє прийняти ефективне рішення, контролювати його виконання. Відсутність обліку говорить про неблагополучне становище на підприємстві [5, с. 43]. Тому бухгалтерська інформація є основною, і від її достовірності залежить весь процес управління, який завершує контроль.

Бухгалтерія не може обмежитися самоконтролем, необхідний ще і контроль зовнішній: контроль ревизора, аудитора, податкового інспектора. Тому організація обліку повинна створювати можливості для наступного контролю. Це основна умова безпеки для керівника підприємства. Бухгалтерський облік існує для користувачів. Бухгалтер працює не для себе і не для сьогоднішнього дня, він працює для тих, хто згодом потребуватиме його інформації. Інакше бухгалтер перетвориться на виробника нікому не потрібних архівів,

Такий взаємозв'язок є об'єктивним та прослідковується крізь віки. Проте щоб краще здійснювати контроль, потрібно вдосконалювати і сам інструмент контролю. У нашому випадку це методологія господарського контролю (див. рис. 1).

Наведений рисунок характеризує розвиток ВК на різних етапах удосконалення бухгалтерського обліку.

Представляючи історію не у вигляді набору голих фактів, а інтерпретуючи крізь призму сьогодення, ми можемо переосмислити методи розуміння подій, їх класифікації і значення, що дозволить виявити альтернативні варіанти.

Коли ми побачимо, де, чому і коли бере початок контроль, дізнаємося, як він розвивався впродовж століть, визначаючи суб'єкти, що здійснюють і відтворюють його, нам буде легко зрозуміти, де саме контроль як система абсолютно нефункціональний. Це дозволить виробити засоби, які не зможуть зруйнувати створений поведінковий стереотип, що ослаблює контроль.

Сьогодні внаслідок ускладнення економічних перетворень ускладнюється й сама система управління господарською діяльністю. Така ситуація зумовлюється ускладненням виконання обов'язків та появою нового інструментарію, що пов'язано з такими категоріями, як аудит, контролінг, нагляд.

Розглянемо контроль в перетині з даними категоріями.

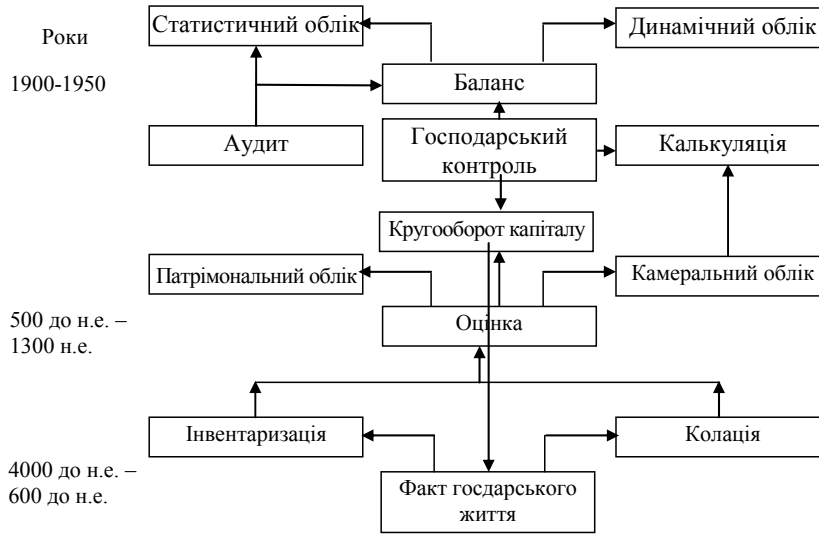


Рис. 1. Розвиток господарського контролю та його методів

Внутрішній контроль і внутрішній аудит. Систему внутрішнього контролю не можна плутати з аудитом, який за своєю сутністю є однією з функцій, напрямом, формою внутрішнього контролю (англ. Internal Audit). Зовнішній аудит пов'язаний з незалежною професійною діяльністю у той час, коли контроль – це сукупність механізмів, які складають загальну систему і утворюють правильно функціонуючий процес.

Якість теперішнього аудиту, м'яко кажучи, не викликає довіри. «Якість аудиту і швидкість надання висновків не вищі, ніж необхідно для державних замовлень», – стверджують американські фахівці. Замість того, щоб наблизитися до щоденного закриття балансу, періодичність представлення звітності стає меншою. В результаті всі опубліковані дані є застарілими. Аналітики йдуть в підпілля, розквітають дослідження чорного ринку. Інвестори отримують переваги, якщо їм вдасться знайти зв'язки і “підмазати” кого треба. “Гра в доходи” продовжується, але тепер уже за закритими дверима. Якщо ви знаєте пароль, то можете дістати доступ і почути, про що шепочуться всередині. Уряди вимагають від компаній надання звітності у форматі XBRL, оскільки фінансові показники, що відображені в зовнішній звітності, є основою для оподаткування. [2, с. 208-209].

Внутрішній аудит пов'язаний лише з перевіркою облікових даних й застосовує методи документального контролю, а внутрішній контроль застосовує і методи документального і фактичного контролю, а сферою його прояву є вся діяльність підприємства.

Таким чином, відмінність даних категорій пов'язана з суб'єктом здійснення, об'єктом та предметом діяльності, а також методикою та інструментарієм.

Внутрішній контроль і контролінг. Так само внутрішній контроль не може ототожнюватись із контролінгом, який є системою, інструментом управління підприємством і допомагає керівництву у прийнятті відповідних рішень. У ширшому розумінні контролінг означає керування, регулювання, спрямування. Контролінг на підприємстві становить систему, яка слугує для розв'язання складних, взаємних зв'язків у взаємодії між підприємством і оточенням. У порівнянні з контролінгом “внутрішній контроль” є поняттям вужчим; до його складових частин, що становлять одне із завдань контролінгу, відносять (див. табл. 1):

- а) планування – розробка цілей функціонування підприємства;
- б) контроль – його визначення широко обговорюється вище;
- в) управління – проведення коригуючих дій.

Таблиця 1

Порівняння понять “контроль” і “контролінг” [6]

Контроль	Контролінг
виявляє помилки (відхилення) робить висновок про їх виправлення визначає винних осіб робить висновок щодо відшкодування завданої шкоди надає пропозиції щодо притягнення винних до відповідальності надає висновок про організаційні зміни і зміни у складі персоналу направляє матеріали перевірки до відповідних органів	координує наглядає радить суттєво допомагає пропонує рішення і запобіжні заходи вказує на сторонній досвід надихає застерегає

Різниця між контролем і контролінгом стосується, перш за все, часу, який береться до уваги. Завданням контролю є досягнення минулих подій, контролінг же спрямований на майбутнє і його завданням є уникнення можливих проблем. Це позиція багатьох науковців. Підприємства здійснюють свою діяльність під великим тиском часу. Перевагу отримує той, хто швидший за своїх конкурентів. Тому все більшу популярність здобувають методи контролінгу, які ґрунтуються на так званих “системах вчасного попередження”. По суті про контролінг можна говорити тоді, коли він інтегрований і скоординований у спосіб, що охоплює своєю діяльністю все підприємство. Таку ж функцію здійснює і господарський контроль, якщо він правильно організований та застосовує наукові методи його здійснення.

Нагляд і контроль. Інколи контроль ототожнюють з наглядом. Однак при ближчому аналізі ці поняття проявляють суттєві відмінності, що, в свою чергу, спонукає до пошуку критеріїв, які відрізняють контроль від нагляду. Там, де виступає право надання рекомендацій (вказівок, управлінських рішень), які формулюють директиви про зміну напрямку діяльності, де в гру входить керівництво (управління) підпорядкованими органами, там мова йдеться про нагляд, а не про контроль. Отже, нагляд не обмежується спостереженням, однак поєднується з фактором управління за посередництвом сформульованих директив. Наглядач відповідає за результати діяльності органів, які підлягають нагляду. Іншими словами, наглядати означає піклуватися, опікуватись над кимось або над чимось.

Нагляд може встановлюватись із різною метою. В інтересах того, за ким наглядають або всупереч його інтересам, за його згодою або без неї. Однак, завжди на наглядача покладений обов'язок піклування про те, щоб суб'єкт, за яким встановлено нагляд, діяв відповідно до встановленого зразка, але також послуговуючись здоровим глуздом, доброю практикою, раціонально. При цьому необхідно звернути увагу на те, що у будь-якому випадку можливим було визначення різних варіантів дій. Як варіанти, так і форми проведення нагляду, а також засоби, що коригують поведінку і відходять від зразка, встановлюються відповідно до змісту (сутності) функції нагляду. Отже, не можна ототожнювати контроль і нагляд, оскільки це дві різні понятійні категорії.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Функціонування системи контролю – це контрольна діяльність осіб, які входять до складу цієї системи, а також процеси діяльності (функціонування) інших елементів, що створюють цю систему. Здійснення контролю на достатньо ранньому етапі уможливує проведення коригуючих дій, притягнення до відповідальності осіб, що порушили норму, здійснення відшкодування або розробку заходів з метою припинення або хоча б перешкодження виникненню таких порушень у майбутньому.

Система господарського контролю приділяє значну увагу відслідковуванню порядку здійснення фактів господарського життя, що передбачаються або відбулись, але в науці не менше місце слід відводити теоретичним побудовам філософського, соціологічного, загальноекономічного та правового напрямку, висуненню і обґрунтуванню нових наукових ідей, абстракцій і гіпотез для забезпечення практики господарювання.

Основу ефективної внутрішньої системи контролю на підприємстві становить організаційна структура підприємства (чітке відокремлення виконавчих і керівних функцій, повноважень і відповідальності), що дозволяє ефективно координувати діяльність (взаємний зв'язок окремих організаційних підрозділів і посад), а також правильна система складання і обігу документів та надання інформації для здійснення управлінських рішень.

Література

1. Бутынец Ф.Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях : [учебное пособие для студ. сельскохозяйственных вузов] / Бутынец Ф.Ф. – К. : Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.
2. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза, Р. Скклз – М. : Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
3. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. Т. 2 / [Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І.]; за ред. С.В. Мочерного. – Львів : Світ, 2006. – 568 с.
4. Слово о счетах и записях. Сборник цитат и афоризмов о бухгалтерском учете. / Авт.-сост. М.Ю. Медведев. – М. : Изд-во Техинпресс, 2002. – 546 с.
5. Стельмах В.С. Контроль: інспектування, аудит, банківський нагляд : монографія / [В.С. Стельмах, О.А. Єпіфанов, І.В. Сало, М.А. Єпіфанова]. – Суми : ВТД “Універсальна книга”, 2006. – 432 с.
6. Wierzbicki K. Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, “Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” / K. Wierzbicki 1994, nr 3, s 8

Надійшла 10.10.2010