

М. М. Вуйців,
аспірант кафедри обліку і аудиту, КНУ ім. Тараса Шевченка

ІДЕНТИФІКАЦІЯ ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ "НА МЕЖІ" БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА СИСТЕМИ УПРАВЛІННЯ

Розглянуто поняття і сутність внутрішньогосподарського контролю та дискусійні моменти сфери його практичного застосування. Здійснено спробу визначення функцій ВГК у площині проведення контролю даних бухгалтерського обліку для формування інформаційної бази системи управління підприємством.

Considered the concept and nature of internal control and controversial moments of area of practical application. An attempt to define its functions in the plane of the auditing of accounting information database management system.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, облікова та інформаційна функції контролю, контрольна функція управління.

Key words: internal controls, accounting information and control functions, control function of management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Прагнення максимізувати доходи, забезпечити економічне зростання у довгостроковій перспективі зумовлює підвищену увагу керівників до внутрішніх господарських процесів. Погляд на підприємство як на динамічну систему взаємодії підрозділів дозволяє оцінювати його ефективність не лише за прибутковістю, але й за якісними критеріями, котрі характеризують повноту реалізації економічного потенціалу через організацію праці, виробництво, фінансову та інвестиційну діяльність. Аналіз та комплексна оцінка діяльності підприємства є основою для прийняття управлінських рішень. Відповідно забезпечення управління здійснюється через організацію обліку та контролю.

Зростання інтересу бізнесу до внутрішньогосподарського контролю зумовлює активізацію наукового пошуку у цьому напрямку. Сучасний етап розробки теми показує, що додаткових досліджень потребують ряд проблем, зокрема визначення термінів, розробка методичного забезпечення та комплексу стандартів процедур, запровадження та ведення на підприємствах різних галузей господарства та ряд інших.

У даній статті увагу присвячено висвітленню призначення внутрішньогосподарського контролю в організації системи управління підприємством, побудованої на основі даних бухгалтерського обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Незважаючи на схожі тлумачення різними дослідниками, в економічній літературі немає єдиної думки про визначення сутності контролю. Подібна диференціація

пояснюється тим, що дослідження даної економічної категорії здійснюється науковцями, виходячи з поставлених перед ними завдань, тому їх точки зору різняться.

Дослідження окремих аспектів і проблем внутрішньогосподарського контролю проводили такі вчені, як: Дорош Н.І., Дрозд І.К., Камінська Т.Г., Корінько М. Д., Кочерін Є.О., Кужельний М.В., Нападовська Л.В., Рудницький В.С., Усач Б.Ф., Шевчук В.О., та ін. Питання взаємозв'язку бухгалтерського обліку та системи управління в своїх працях розглядали Бутинець Ф.Ф., Гура Н.О., Кірейцев Г.Г., Швець В.Г., та ін.

Метою написання статті є узагальнення теоретичних підходів до дефініції внутрішньогосподарського контролю як складової системи управління підприємством, побудованої на основі даних бухгалтерського обліку та визначення його функції.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Якщо облік фінансово-господарських операцій є розповсюдженим явищем, то до недавнього часу здійснення контролю у широкому розумінні було менш поширеним.

Переломним моментом стало усвідомлення потреби у досягненні конкурентних переваг за рахунок оптимізації внутрішніх резервів. Нині власники та керівники виказують більшу зацікавленість в організації відповідних служб на своїх підприємствах, делегуючи їм повноваження здійснювати контроль та аналіз діяльності підприємства.

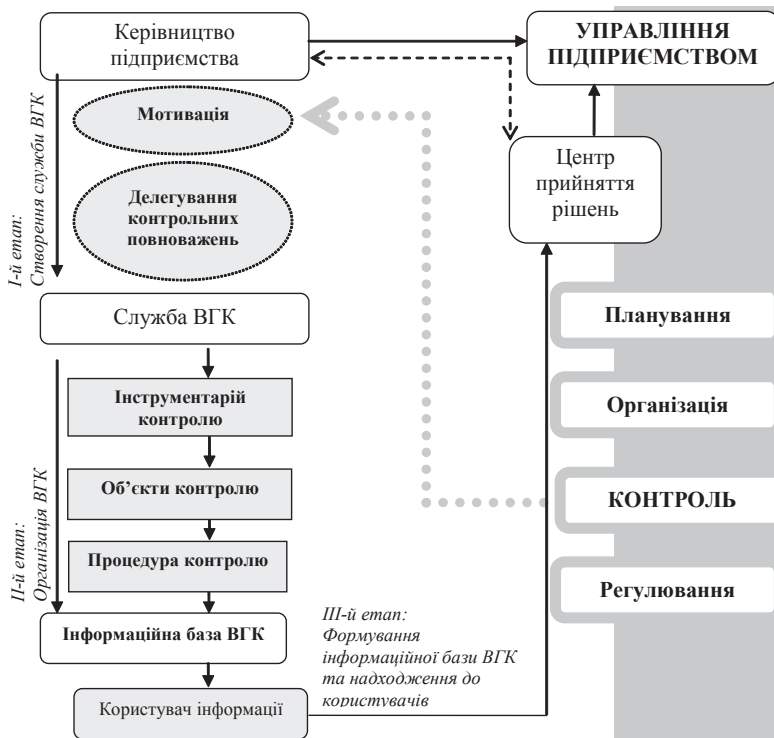


Рис. 1. Місце та значення контролю в системі управління підприємством

Проте, ще тривалий час поняття контролю як самостійної галузі науки не існувало, адже контрольну функцію традиційно було покладено на бухгалтерію. Академік Чумаченко М.Г. — один з перших вітчизняних науковців, хто поставив завдання обґрунтувати непрямопорядність ототожнення функцій обліку та контролю. Саме він заперечував той напрям, представники якого до завдань бухгалтерського обліку відносили контроль за виконанням планових показників. Він вважав, що завдання контролю виконує не облік за допомогою його процедури, а конкретні працівники, визначаються ці роботи не бухгалтерським обліком, а наукою управління [10].

Контроль є складовою частиною управління процесом виробництва і призначений для вирішення завдань системи управління. Тому мета контролю відповідає цілям керування, які визначаються керівництвом підприємства у відповідності із закономірностями розвитку. Ця думка знаходить своє підтвердження у Господарському кодексі, де зазначено: "...організація внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника підприємства. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на фінансово-господарську діяльність" [4, с. 131].

З точки зору Сук А.К. "контроль — це перевірка виконання господарських рішень з метою визначення їх законності, встановлення причин порушення законодавства у діяльності підприємств та організацій" [10, с. 19]. Тут контроль виконує лише одну функцію — перевірки. Такий підхід до визначення контролю, на наш погляд, є неповним, оскільки обмежує його рівнем діяльності органів КРУ та незалежних аудиторів, які лише здійснюють зовнішній контроль.

На думку Гудзенко Н.М., "...юридичне трактування контролю більше співвідноситься із функцією управління, адже він є одним із дієвих засобів забезпечення законності здійснення господарських процесів [5, с. 15]". У П(С)БО 19 "Об'єднання підприємств" наведено наступне визначення контролю "... це вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою одержання вигод від його діяль-

ності [7, с. 2]". Отже, юридична функція виникає внаслідок появи юридичних наслідків ведення фінансово-господарської діяльності підприємством та покликана забезпечувати законність всіх операцій. При цьому наведене Гудзенко Н.М. визначення є справедливим і для зовнішнього, і для внутрішнього контролю, у той час як наведене у П(С)БО 19 є властивим лише для внутрішнього контролю, оскільки передбачає здійснення управлінського впливу на роботу підприємства.

Схожим є бачення Гуцаленка А.В., котрий наступним чином тлумачить визначення внутрішнього контролю: "Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" "внутрішній контроль є процесом, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів і нормативних актів". Це означає, що внутрішній контроль встановлюється та реалізується для усунення визначених ризиків бізнесу, які загрожують досягненню будь-якої з цих цілей" [6, с. 137]. Тут дослідник пов'язує контроль винятково з функцією керування й визначає його як одну з форм управлінської діяльності: контроль — функція управління, що забезпечує перевірку виконання рішень, досягнення певного результату.

Більш широке визначення контролю наводять Гончарук Я.А. та Рудницький В.С., які трактують контроль як систему перевірки й спостереження функціонування об'єкта: "...це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявленням відхилень, допущених у процесі виконання цих рішень" [3, с. 35]. Тут контроль охарактеризовано як одну з функцій управління, що являє собою систему спостереження й перевірки функціонування керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості і ефективності прийнятих управлінських рішень, виявлення можливості їхньої реалізації, наявності відхилень.

Схоже бачення має Остапчук Т.П., у якого внутрішньогосподарський контроль — це "...сукупність методів та процедур, які використовують суб'єкти контролю для упорядкування і ефективного здійснення господарської діяльності підприємства шляхом своєчасного виявлення недоліків та помилок в господарюванні та забезпечення усунення причин їх виникнення [9, с. 24].

Система внутрішнього контролю — це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (на скільки це можливо) правильного та ефективного ведення господарської діяльності (у тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю охоплює й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи [2, с. 7].

Дискусійним моментом є бачення внутрішньогосподарського контролю і як процесу, і як системи перевірки. З позиції його ідентифікації у господарському середовищі, за умови ігнорування чинника часу (як апріорного поняття), більш вірним є визначення контролю саме як системи спостереження й перевірки, оскільки система — це єдність закономірно розташованих елементів і

частин, що перебувають у взаємному зв'язку (тобто сукупність методів, процедур, суб'єктів, об'єктів контролю й т.д.), що, по суті, і є контролем. А процес припускає послідовну зміну станів у динаміці об'єкта дослідження, що відповідає контролю як економічній або науковій категорії, але недостатньо повно його характеризує.

Коцупатрий М.М. у внутрішньогосподарському контролі виділяє інформаційну функцію, визначаючи його "...основним джерелом інформаційного забезпечення управління підприємства, яке розробляється власником (керівництвом підприємства) та спрямоване на забезпечення дотримання законності й економічної доцільності здійснення операцій; збереження майна; попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації; належне формування облікових даних та фінансової звітності" [8, с. 1].

Вищенаведені трактування науковців справедливі, оскільки розглядають контроль із певної сторони, а тому сповна характеризують категорію контролю. У цілому ж, внутрішній контроль — це збірне поняття, яке можна визначити як систему спостереження й перевірки функціонування об'єкта, виявлення відповідності процесу функціонування об'єкта контролю прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень, з метою забезпечення ефективності функціонування об'єкта керування. Таким чином реалізація функцій контролю забезпечує гармонійний керуючий вплив на бізнес шляхом налагодження двостороннього зв'язку між управлінською та виробничою системами підприємства.

Із вищенаведеного бачимо, що функції внутрішньогосподарського контролю реалізуються як:

— елемент системи управління, яке здійснюється у формі спостережень та оцінювання ефективності виконання поставлених завдань;

— система обліку підприємства — дотримання законності використання виробничих ресурсів та здійснення господарських операцій на підприємстві, супроводження фінансово-господарської;

— інформаційний масив — аналіз акумульованих в бухгалтерських документах даних є інформаційною основою для здійснення контролю, оцінки, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Розглянемо кожну із функцій детальніше. Функція управління внутрішньогосподарського контролю, у межах якої здійснюються моніторинг, аналіз ресурсного забезпечення виробництва (рух товарно-матеріальних цінностей, інвентаризація) та оцінка результатів діяльності, дозволяє встановити ступінь виконання прогностичних та планових показників. Отриманий таким чином інформаційний масив передається до центру прийняття рішень. Характерною особливістю функції управління внутрішнього контролю є його присутність практично на всіх етапах організаційно-виробничого циклу, що дає можливість дослідити усі складові діючої системи контролю на підприємстві та визначити "слабкі" місця: ймовірність умисного чи мимовільного спотворення інформації, налагодженість взаємодії інформаційних центрів.

У сучасному розумінні розкриття сутності внутрішньогосподарського контролю відбувається в його застосуванні у діючій системі управління шляхом виділення із системи традиційного бухгалтерського обліку належних йому раніше контрольних функцій.

Управління підприємством здійснюється поетапно через виконання управлінських апаратом своїх завдань. Як зображено на правій частині рис. 1, це відбувається у такій послідовності: планування (розробка виробничих планів та цілей підприємства, критеріїв оцінки та ін.) — організація фінансово-господарської діяльності — контроль (перевірка з метою виявлення порушень) — регулювання (виправлення помилок, корекція планування та ін.). Наведена система повторюється — такий по-

рядок дій є характерним для кожного наступного виробничого циклу.

Поява в системі управління контрольної етапу повністю залежить від ініціативи керівників. Тобто передумовою його появи є наявність мотивації, яка визначає мету проведення перевірки та перелік конкретних задач. Виконання контрольної функції передбачає делегування її від керівництва до створеної служби. Проведення процедури контролю потребує визначення інструментарію та об'єкта перевірки. Підсумком проведеного внутрішньогосподарського контролю є інформаційна база, яка, крім результатів, включає інформацію, що перевірялася, та методіку контролю. Отримані результати передаються для користувача інформації — центру прийняття рішень, де у разі необхідності визначається комплекс регулятивних заходів.

Реалізація інформаційної функції внутрішньогосподарського контролю як масиву даних є збірним поняттям, оскільки поєднує у собі сукупність даних про об'єкт контролю, дані бухгалтерського обліку та інструментарій контролю, методіку проведення контрольних дій, результат контролю — отриманий інформаційний масив.

Внутрішньогосподарський контроль виконує ряд функцій. Зокрема:

- контроль повноважень;
- контроль документального оформлення;
- контроль збереження активів і документів.

Контроль повноважень, передбачає одержання інформації, роз'яснень, звітів. Тут перевіряються надійність відповідальних осіб, поділ обов'язків і адекватне розмежування відповідальності, а також повноваження керівників і наявність ефективних процедур санкціонування.

Контроль документального оформлення припускає проведення аналізу відповідності документів і системних облікових записів установленим вимогам і контролю стандартних процедур. Контроль збереження активів і документів передбачає забезпечення охорони й обмеження доступу до матеріальних цінностей, коштів, а також контроль документів, за допомогою яких можна одержати доступ до цінностей.

Крім перерахованих функцій контролю, доцільно виділити також таку функцію внутрішньогосподарського контролю, як контроль результативності. Головне завдання контролю — забезпечення ефективного функціонування об'єкта керування, і в цій функції контроль припускає проведення аналізу функціонування об'єкта й забезпечує перевірку відповідності його функціонування встановленим цілям. Ця функція внутрішньогосподарського контролю — одна з найважливіших, оскільки є завершальною стадією всіх інших функцій контролю й одночасно виступає як критерій їхньої дієвості.

Функція контролю здійснюється на основі інформації про функціонування об'єкта управління: про конкретні ситуації, про виникаючі труднощі, про відхилення від заданих дій і т.п. Одним із позитивних ефектів її реалізації є підвищення ефективності внаслідок виявлення позитивного досвіду, який надалі чинить вплив на діяльність усієї системи.

Контроль як функція управління — це засіб зворотного зв'язку між об'єктом і системою управління. Він інформує про дійсний стан керованого об'єкта та фактичне виконання управлінського рішення. Розвиток контролю в економічних системах керування підпорядковано продуктивним силам і виробничим відносинам.

Система обліку підприємства складається із двох елементів: внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю та фрагментарного контролю, який здійснюється працівниками підприємства, у разі якщо це передбачено їх посадовими інструкціями.

Перша складова є найважливішою, оскільки її завданнями є:

- a) облік та документування господарських операцій;



Рис. 2. Рівні здійснення внутрішньогосподарського контролю даних бухгалтерської звітності

б) забезпечення дотримання облікової політики;
в) попередження помилок і зловживань та збереження активів;

г) забезпечення достовірності облікових даних і фінансової звітності (рис. 2).

Друга складова реалізується шляхом формальної перевірки кожного із бухгалтерських документів перед внесенням їх до облікових реєстрів.

Внутрішньогосподарський контроль даних бухгалтерської звітності спрямовується на перевірку:

а) первинних документів (документи бухгалтера на підпис, надходження на візування договорів, кошторисів, наказів, інших документів, пов'язаних із витрачання грошових та матеріальних ресурсів);

б) процесу облікової реєстрації господарських операцій та матеріалів проведених інвентаризацій товарно-матеріальних та інших цінностей.

Підсумковим контрольним заходом є перевірка узагальнення та аналізу облікової і звітної інформації, матеріалів проведених іншими службами ревізій і тематичних перевірок в окремих господарських підрозділах. Таким чином досягається повнота перевірки: даних бухгалтерського обліку, правильність оформлення документів, а також дотримання основних принципів ведення бухгалтерського обліку: безперервності, універсальності, системності та документальності.

ВИСНОВКИ

У статті було проаналізовано точки зору українських науковців стосовно поняття та сутності внутрішньогосподарського контролю. Характерною особливістю даної тематики є різноманітність трактувань поняття. Так, частина авторів зводять контроль до рівня перевірки правильності та законності ведення бухгалтерської документації органами КРУ, аудиторами. Інша частина має значно ширше бачення. Тут внутрішньогосподарський контроль — елемент системи управління, призначення якого полягає у комплексній перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства з першочерговою метою формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень. Також значну частину сучасних дос-

ліджень присвячено розгляду проблем адаптації систем внутрішньогосподарського контролю до специфіки підприємств-виробників різних галузей господарства.

Переслідуючи мету даної статті було визначено три функції внутрішньогосподарського контролю, які мають місце при побудові інформаційної бази для прийняття управлінських рішень на основі даних бухгалтерського обліку. Зокрема, описано місце функції контролю в системі управління підприємством, опис контролю даних бухгалтерської звітності висвітлено інформаційну функцію контролю як засобу створення масиву даних для прийняття управлінських рішень.

Перспективу подальших досліджень вбачаємо у подальшій розробці теоретичного і методичного забезпечення внутрішньогосподарського контролю для ефективного впровадження в практику.

Література:

1. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч.закл. / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. — Фастів: Поліфаст, 2006. — 440 с.
2. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: навч. посібник / Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. — Львів: Світ, 2002. — 296 с.
3. Господарський кодекс України: Науково-практичний коментар / О.І. Харитонова, Є.О. Харитонов, В.М. Косак та ін.; за заг. ред. О.І. Харитонової. — Х.: Одісей, 2007. — 832 с.
4. Гудзенко Н.М. Роль внутрішнього контролю в управлінні підприємством та його функціональні аспекти / Гудзенко Н.М. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: міжнар.наук.-практ.конф., 4-5 жовт.2007 р.: Тези доп. / [відп.за вип. М.М. Коцупатрий]. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с.
5. Гуцаленко Л.В. Удосконалення системи внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах / Гуцаленко Л.В. // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: міжнар. Наук.-практ.конф. 4-5 жовт.2007 р.: Тези доп. / [відп.за вип. М.М. Коцупатрий]. — К.: КНЕУ, 2007. — 288 с.
6. Камінська Т.Г. Внутрішньогосподарський контроль виробництва біопалива [Електронний ресурс] / Т.Г. Камінська // Національна бібліотека України ім. В.В. Вернадського. — 2011. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/nvnau/2009_142_2/09ktg.pdf
7. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки [Електронний ресурс] / М. Коцупатрий, У. Гуцаленко / Наукова бібліотека ТНЕУ. — 2011. — Режим доступу: http://www.library.tane.edu.ua/images/nauk_vydannya/FZdy2a.pdf
8. Остапчук Т.П. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями / Т.П. Остапчук. — Вісник ЖДТУ. — 2004. — № 1(27). — С. 127.
9. Сук Л.К. Контроль та ревізія: навч. посіб. Для дистанційного навчання / Сук Л.К. — К.: Університет "Україна", 2006. — 275 с.
10. Циліорик Г.І. Посилення внутрішньогосподарського контролю операцій з обліку доходів [Електронний ресурс] / Г.І. Циліорик // Національна бібліотека України ім. В.В. Вернадського. — 2011. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_2/16_Tsil.pdf

Стаття надійшла до редакції 01.08.2011 р.