

ТЕОРЕТИЧНІ ПРОБЛЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: УКРАЇНА І СВІТОВА ПРАКТИКА

Наукові праці МАУП, 2012, вип. 3(34), с. 212–217

Сучасне трактування поняття контролю діяльності підприємств залежить від науково-теоретичних підходів до його тлумачення, зокрема від специфіки процесу контролю, його ролі у розвитку та ефективному функціонуванні підприємств. Компаративний аналіз регулювання контрольної діяльності в Україні та за кордоном дає можливість помітити важливі різнопланові змістовні особливості видів контролю.

Активний розвиток економічних відносин, пов'язаний із формуванням в Україні нового типу економіки, а також трансформацією всієї системи управління, істотно підвищив увагу до проблеми контролю в діяльності підприємств. Справді, контрольна діяльність постає не лише як один з елементів розвитку будь-якого підприємства, а й є необхідною умовою його ефективного функціонування в умовах швидкого розвитку ринків, становлення конкурентних відносин, підвищення ефективності діяльності та оптимізації управлінської структури. У цьому контексті для сучасної економічної науки одним з пріоритетних є питання побудови комплексної теорії, яка б дала можливість дослідити систему контролю в діяльності підприємств.

Актуальність звернення до цієї теми зумовлюється такими причинами. По-перше, на рівні економічної науки до сьогодні залишається відкритою чимала кількість питань, що пов'язані з організацією контрольної діяльності. Це підвищує актуальність дослідження не лише окремих елементів системи контролю діяльності підприємств, а й формування комплексної теорії контрольної діяльності, яка б дала змогу чітко встановити основні властивості цієї системи, її елементи, а також ті процеси, що визначають її сутність. По-друге, до сьогодні в Україні не розроблено

комплексну та цілісну концепцію контролю діяльності підприємств, що заважає процесам її інтеграції у європейський економічний простір, де ці питання не лише урегульовані завдяки системі правових норм, а й є ґрунтовно розробленими на теоретичному і методологічному рівнях. По-третє, практичне вдосконалення забезпечення контрольної діяльності, що є одним з найактуальніших завдань для сучасної України, неможливе поза чітким визначенням суб'єктів, етапів та основних властивостей цього процесу. Відповідь на ці питання має бути дана насамперед економічною наукою, яка наразі є одним з головних засобів розвитку всієї сукупності економічних відносин в Україні.

Таким чином, ставлячи на меті комплексний аналіз проблеми контролю діяльності підприємств, ми маємо вирішити такі завдання: а) дати загальне визначення поняття "контроль" діяльності підприємств; б) визначити основні елементи систем контролю діяльності підприємств, у тому числі характеристику основних суб'єктів цієї діяльності; в) виокремити основні підсистеми контролю діяльності підприємств та визначити перспективи їх удосконалення.

Як було зазначено вище, на відміну від багатьох провідних країн світу, в Україні наразі не розроблено комплексну та цілісну концеп-

цію контролю діяльності підприємств. Згідно зі ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [1]. Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку України як орган державного управління і регулювання діяльності учасників фондового ринку розробила й затвердила серію нормативних документів у сфері корпоративного управління, серед них: Принципи корпоративного управління України (рішення ДКЦПФР від 11.12.2003 р. № 571); Типові статут ВАТ, Положення про наглядову раду ВАТ, Положення про ревізійну комісію ВАТ (рішення від 08.04.2004 р. № 123). Як зазначається в п. 5.1 Принципів корпоративного управління України, до органів, які покликані здійснювати внутрішньокорпоративний фінансовий контроль, належать [2]: аудиторський комітет наглядової ради; ревізійна комісія; служба внутрішнього аудиту.

Загалом контрольна діяльність підприємств України здійснюється на всіх рівнях управління підприємства зі складною організаційною структурою. При цьому, якщо перед внутрішніми аудиторами поставлена мета надати допомогу керівництву щодо підвищення ефективності діяльності компанії і для цього здійснюється оцінка обґрунтованості управлінських рішень відносно витрат, обсягів виробництва (продажу), прибутку, то вони надають виконавчій дирекції (менеджменту середнього рівня) консалтингові послуги (не роботи з класичного аудиту) за оцінкою підсистеми “контролінг” [3]. Основним завданням контролінгу є забезпечення оптимізації взаємозв'язків інформаційних потоків між функціями управління, що дає можливість отримати релевантну (корисну) інформацію для прийняття управлінських рішень. Ґрунтуючись на даних бухгалтерського обліку, контролінг вивчає явища і процеси на підприємстві, виявляє “слабкі місця”, по-

рівнює фактичні показники із запланованими і аналізує причини відхилень, а також формує альтернативи щодо виходу з ситуації, яка склалася на підприємстві. Знаходячись на перетині функцій обліку, контролю, аналізу і планування, контролінг займає особливе місце в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством. Він синтезує і координує їх, не підмінюючи собою жодну з функцій управління, а переводить управління підприємством на якісно новий рівень.

Наразі методологія формування системи внутрішнього контролю, яка викладена в економічній літературі, багато в чому ґрунтується на вимогах МСА 400 “Оцінка ризику і внутрішній контроль”, що втратив силу, відповідно до якого всю структуру системи внутрішнього контролю подано як сукупність трьох елементів: середовище контролю; система бухгалтерського обліку; процедури контролю. Діючий з 2004 р. МСА 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища” (у редакції 2007 р.) у своєму викладі найбільш наближений до вимог COSO. Внутрішній контроль, відповідно до даного МСА, містить такі складові: середовище контролю; процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією; процедури контролю; моніторинг заходів контролю.

Для західних дослідників характерне визначення системи контролю як сукупності необхідних передумов функціонування кожного з її елементів (об'єктів, суб'єктів і самого контрольного процесу). До переліку основних передумов можна віднести такі: стратегія бізнесу компанії, масштаби і види її діяльності; відповідність організаційної структури управління (лінійно-функціональна, дивізійна, адаптивна, матрична) масштабам бізнесу; регламентація взаємовідносин (комунікативних зв'язків) між структурними підрозділами компанії. Розробка посадових інструкцій працівників, де чітко зафіксований перелік прав, обов'язків і відповідальності; визначення і документальне за-

кріплення процедур контролю; методи доведення правил поведінки персоналу; чітке функціонування системи комунікацій і системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю (нормативно-правова, нормативно-довідкова, фактографічна, облікова, аналітична і контрольна інформації); робота з персоналом (кадрова політика): мотивація трудової діяльності, професійна підготовка, аналіз особистих рис і характеристик співробітників; визначення впливу внутрішніх щодо компанії чинників, таких як: ступінь економічної і політичної стабільності в державі; рівень розвитку законодавчої бази вимогам ринкової економіки, податкової політики держави; характер взаємовідносин з контролюючими органами; ступінь дотримання договірної дисципліни, характер взаємовідносин з діловими партнерами.

Таким чином, контрольне середовище є фундаментом решти елементів системи контролю, який формує організаційно-управлінську структуру і дисциплінованість співробітників, тим самим забезпечуючи функціонування інших елементів системи внутрішнього контролю. До чинників, що впливають на середовище контролю, належать: а) стиль і основні принципи управління, які виражаються у ставленні керівництва до внутрішнього контролю; у взаємодії з контролюючими органами і діловими партнерами; б) організаційна структура, яка формує рівні управління (ієрархії), встановлює підлеглисть і взаємовідносини між відділами і службами компанії, відповідає розмірам підприємства і складності ведення бізнесу. Для великих підприємств характерна багаторівнева організаційна структура, яка дає можливість формувати необхідний потік інформації; в) кадрова політика, в основі якої розглядається кадрове забезпечення, мотивація трудової діяльності і умови реалізації контрольних функцій з позиції ієрархічної структури управління. При цьому посадовці і працівники компанії реалізують контрольні функції, з одного боку, щодо співробітників нижчого рівня управління, а з другого — здійснюють контроль якості отримуваної інформації (документів) від співробітників

вищого рівня управління; г) розподіл повноважень і відповідальності між персоналом підприємства покликаний гарантувати правильне здійснення їх діяльності в частині ведення господарських операцій. Для цього розробляються посадові інструкції, де фіксуються права, обов'язки і відповідальність працівників з урахуванням розділення несумісних функцій, зосередження яких у однієї особи може спричинити помилки і порушення і ускладнювати їх виявлення. Наприклад, доступ до активів, проведення операцій з активами, безпосереднє проведення господарських операцій — фактів господарського життя і відображення цієї інформації в обліку; д) правильне ведення бухгалтерського обліку передбачає створення всіх необхідних умов для забезпечення фіксації фактів господарського життя і їх документального відображення відповідно до законодавства з обліку, а також виконання положень прийнятої на підприємстві облікової політики; е) інформаційне забезпечення внутрішнього контролю, яке передбачає формування і розвиток інформаційних комунікацій (інформаційні потоки, інформаційний обмін), що забезпечують процес управління інформацією. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю має на якісно новому рівні вирішувати завдання інтеграції розрізнених процесів на підприємстві в єдину логічно струнку систему, яка забезпечує інформацією ланки управлінського апарату підприємства для реалізації управлінських функцій.

Визначальним з теоретичного і практичного погляду аргументом доцільності сприйняття функцій обліку і контролю в єдності є те, що контроль в діяльності бухгалтера реалізується як функція управління. Облікова функція вирішує завдання накопичення обліково-економічної інформації за допомогою відповідного інструментарію: документування фактів господарського життя, їх оцінка, рахунки і подвійний запис, балансове узагальнення інформації, інвентаризація. Для формування аргументів у частині затвердження тотожності облікової і контрольної функцій існує думка про контрольне начало в документації та інвентаризації. Розвиток

постулатів Л. Пачолі в частині послідовності записів привів до формулювання постулату Мендеса (в 1803 р.), який може бути прочитаний таким чином: сума дебетових оборотів і сума кредитових оборотів з систематичної реєстрації рівні між собою і повинні бути тотожні підсумку хронологічної реєстрації. Цей важливий постулат виконується далеко не у всіх випадках, проте саме він дає змогу по формі проконтролювати правильність реєстрації фактів господарського життя. З реалізацією контрольного принципу пов'язаний ще один постулат, який був сформульований Ф. В. Езерським, суть якого може бути сформульована таким чином: обсяг оригінальних записів у бухгалтерському обліку дорівнює обсягу контрольних записів [4, 249]. Цей постулат виходить за межі подвійного запису, але він підтверджує той факт, що функція контролю не в системі обліку, а сама система обліку стає об'єктом контролю з боку бухгалтера. Іманентність контролю системі бухгалтерського обліку певною мірою присутня через суть самих рахунків, як частини логічно заданої системи рахівництва. Вони необхідні для відображення кількісних змін об'єктів, що враховуються, тобто не самих фактів господарського життя, а інформації про них, і це вже допускає момент невідповідності і викликає до життя необхідність додаткової реалізації контролю як функції управління [5].

Узагальнення різних теоретико-методологічних підходів щодо структури системи контролю дає можливість виявити те, що бухгалтерський облік ототожнюється з розумінням багатофункціональної діяльності бухгалтера. Суперечність ситуації, у частині включення до складу елементів внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку, можна підтвердити думками вчених. Так, одні вчені вказують на те, що до складу внутрішнього контролю включаються окремі елементи облікової політики, оскільки вибір форм і засобів накопичення обліково-економічної інформації створює інформаційну основу для здійснення контрольних дій персоналом бухгалтерії та іншими посадовцями управлінського персоналу [6, 115].

Інші акцентують увагу на тому, що концептуально система бухгалтерського обліку відокремлена від процедур проведення перевірки [3, 226]. Водночас очевидно, що не система бухгалтерського обліку відокремлена від контрольних дій, а діяльність персоналу бухгалтерів носить багатофункціональний характер, де комплекс функцій в єдності, й ототожнювати їх немає підстав. При цьому склад контрольних дій визначається не елементами системи бухгалтерського обліку, а економічним і юридичним змістом фактів господарського життя, відображених в інформаційному носії (документі), а також характером дій посадовців, які мають відношення до появи цих фактів. Таким чином, розгляд системи бухгалтерського обліку як елемента внутрішнього контролю є дещо суперечливим, адже облік не може бути елементом контролю. Система бухгалтерського обліку, з одного боку, є об'єктом оцінки для внутрішнього контролю виконавчих органів управління, а з другого — інформаційною базою для оцінки якості функціонування системи внутрішнього контролю підрозділом внутрішнього аудиту.

Досліджуючи контрольні процедури, вітчизняні фахівці, як правило, характеризують їх як процедури контролю, що здійснюються як обліковим персоналом, так й іншими посадовими особами. До найпоширеніших процедур контролю належать: розпорядчі надписи на документах керівника і (або) головного бухгалтера або інших уповноважених осіб; внутрішні і зовнішні звірки розрахунків; зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів; перевірка правильності здійснення документообігу; планові і позапланові інвентаризації майна і зобов'язань; заходи, спрямовані на обмеження несанкціонованого доступу до активів економічного суб'єкта [7, 93]. Загальний перелік контрольних процедур можна подати у такому вигляді. По-перше, адміністративний (управлінський) контроль. Методи і прийоми контролю процесу управління і здійснення господарських операцій включають у себе: перевірку дій посадовців, персоналу в частині дотримання трудової дисципліни; перевірку виконав-

чої дисципліни (виконання ухвалених рішень). По-друге — бухгалтерський контроль (контроль діяльності бухгалтера). Це насамперед методи і прийоми забезпечення збереження цінностей, достовірності обліку і звітності, попередження, виявлення і виправлення можливих помилок в обліку: санкціонування операцій; оцінка інвентаризаційної роботи, періодичність перевірок, звірки рахунків; перевірка дотримання графіка документообігу; перевірка точності і повноти бухгалтерських записів; перевірка комп'ютерних інформаційних систем. По-третє — це правовий контроль, який включає в себе методи і прийоми забезпечення законності операцій і документального їх оформлення: законність господарських угод і операцій, відповідність їх зовнішнім і внутрішнім законодавчим і нормативним актам; законність формування інформації у документах і самих документів. Однією з найважливіших передумов підвищення надійності адміністративного (управлінського), бухгалтерського і правового контролю є функціонування підсистеми внутрішнього аудиту, в якій створюється необхідна контрольна і аналітична інформація за допомогою відповідних процедур.

Узагальнюючи результати дослідження, можна сформулювати такі висновки. По-перше, контроль, як функція управління, є різновидом управлінської діяльності, мета якого — отримання інформації (відповідно до функції цілепокладання), її переробка і зіставлення (реалізація функції регулювання). По-друге, процес контролю можна визначити як сукупність дій суб'єктів контролю, спрямованих на контрольовані об'єкти з метою створення контрольної інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, спрямовані на досягнення цілей

функціонування підприємства. Отже, процес контролю складається з процедур оцінки фактичного стану об'єктів, а також процедур зіставлення результатів зі встановленими нормами законодавчих актів, нормативів, показників. По-третє, власники підприємств, що діють у динамічному конкурентному середовищі, потребують оперативній інформації, щоб своєчасно реагувати на відхилення. Такою інформацією їх забезпечує система контролю, у рамках якої також вживаються профілактичні заходи. З огляду на це, система контролю власника може бути представлена двома підсистемами: підсистемою внутрішнього аудиту та підсистемою внутрішнього контролю виконавчих органів управління.



Література

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” від 16.07.99. — К.: Парлам. вид-во, 1999.
2. Принципи корпоративного управління України. — К., 2004. — 37 с.
3. Дорош Н. І. Аудит: Методологія і організація: Монографія. — К.: Знання, КОО, 2001. — 402 с.
4. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.
5. Сухарева Л. А. Контроль в деятельности бухгалтера: история исследований, состояние и перспективы // Бухгалтерський учети аудит. — 2003. — № 5. — С. 15–19.
6. Зубілевич С. Я. Основы аудиту / С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голов. — К.: Ділова Україна, 1996. — 374 с.
7. Данилевский Ю. А. Аудит: Учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова. — М.: ИД ФБК – Пресс, 1999. — 544 с.

Контроль, як функція управління, є різновидом управлінської діяльності, мета якого — отримання інформації, її переробка і зіставлення. Процес контролю є системою дій суб'єкта контролю, що спрямовані на контрольовані об'єкти з метою створення контрольної інформації, на основі якої приймаються управлінські рішення, спрямовані на досягнення цілей функціонування підприємства.

Контроль, как функция управления, является разновидностью управленческой деятельности, цель которого — получение информации, ее переработка и сопоставление. Процесс контроля является системой действий субъекта контроля, которые направлены на контролируемые объекты с целью создания контрольной информации, на основе которой принимаются управленческие решения, направленные на достижение целей функционирования предприятия.

Control, as a function of the forms of management, which — of information, its processing and mapping. The process control system is the subject of control actions aimed at controlled facilities in order to create reference information on which management decisions are taken to achieve the purposes of operation of the business.

Надійшла 20 січня 2012 р.