



М. М. Вуйців,
аспірант кафедри обліку і аудиту
Київського національного університету
імені Тараса Шевченка

РОЗШИРЕННЯ МЕЖ ФУНКЦІОНАЛЬНОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

У статті розглянуто вплив зарубіжних моделей забезпечення інформаційних потреб процесу управління на формування і розвиток сучасної концепції внутрішньогосподарського контролю. Здійснено спробу розвинути підхід до вирішення актуальних завдань управління із застосуванням ідей контролінгу та управлінського обліку крізь призму традиційного вітчизняного підходу до змісту контролю. Розглянуто місце контролю в інформаційній системі управління підприємством.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, контролінг, управлінський облік, інформаційна система.

Н. Н. Вуйцив
РАСШИРЕНИЕ ГРАНИЦ ФУНКЦИОНАЛЬНОСТИ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

В статье рассмотрено влияние зарубежных моделей обеспечения информационных потребностей процесса управления на формирование и развитие современной концепции внутрихозяйственного контроля. Осуществлена попытка развить подход к решению актуальных задач управления с применением идей контроллинга и управленческого учета сквозь призму традиционного отечественного подхода к содержанию контроля. Рассмотрено место контроля в информационной системе управления предприятием.

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль, контроллинг, управленческий учет, информационная система.

M. M. Vuitsiv
THE LIMITS OF PERFORMANCE
INTERNAL CONTROL EXPANDING

Considered the influence of foreign models of providing information needs of management process for the formation and development of modern concepts of inner control. Attempted to develop an approach to solving the pressing problems of using the ideas of controlling and management accounting through the prism of traditional approach to inner system control. Considered a place of control in information system management.

Key words: inner control, controlling, management accounting.

Постановка проблеми. Основною причиною, яка призводить до втрат фінансового результату господарської діяльності, є неефективне використання трудових, фінансових, матеріальних ресурсів унаслідок відсутності (неповноти) необхідної для ухвалення ефективних управлінських рішень інформації, спотворення фінансової звітності, допущених через умисел чи необережність випадків прямого шахрайства з боку персоналу і керівників тощо. Власне первісна мета внутрішньогосподарського контролю (ВГК) полягала в подоланні подібних проблем.

На сучасному етапі розвитку ємність категорії «внутрішньогосподарський контроль» визначається тим, що фінансово-господарська діяльність підприємства відбувається в межах двох систем. Перша – це операційна (організаційна) система, побудована для досягнення заданих цілей, друга – система контролю, яка пронизує всю операційну систему. У загальному вигляді вона складається із політики, процедур, правил, інструкцій, бюджетів, системи обліку та звітності. Система контролю спрямована на створення необхідних передумов і підвищення вірогідності того, що підприємством будуть досягнуті стратегічні та тактичні цілі.

Із делегуванням нових функцій внутрішньогосподарський контроль виходить за традиційні межі бухгалтерського обліку. Його метою стає досягнення стратегічних і тактичних цілей. Внутрішньогосподарський контроль є результатом дій менеджменту із планування, організації та моніторингу діяльності підприємства і його окремих

підрозділів. Наведене зумовлює значення досліджень, спрямованих на розвиток змісту цієї категорії.

Водночас, через стрімке входження в управлінський процес сучасних інформаційних технологій виникає потреба у виявленні можливостей внутрішньогосподарського контролю, значення якого зростає у зв'язку з упровадженням комп'ютеризованих інформаційних управлінсько-облікових систем.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Оскільки модернізація внутрішньогосподарського контролю є важливою умовою для успішного розвитку вітчизняного бізнесу, кількість сучасних наукових досліджень у цій галузі є досить значною. Різним аспектам використання окремих функцій контролінгу та управлінського обліку на вітчизняних підприємствах присвятили свої роботи такі вчені, як Бланк І., Бутинець Ф., Геєць В., Голов С., Зоріна О., Карцева В., Лень В., Массик О., Нападівська Л., Новицький В., Пушкар М., Савчук В., Івашкевич В., Цигилик І., Ярошук С. та ін. Деякі науковці, зокрема Брехун С., Дрозд І., Іваненкова С., Моссаковський В., Огічук М., Подольський В., Ярмоленко В., Харченко Ю. та ін., досліджують актуальні питання впровадження управлінських інформаційних систем і можливості реалізації контролю в них.

Попри існуючий науковий вклад у розробку досліджуваної проблематики, все ж таки потребують тлумачення та розширення окремі аспекти впровадження і функціонування модернізованих систем внутрішньогосподарського контролю (СВГК), зокрема у частині підтримки СВГК засо-

бами комп'ютеризованих інформаційних управлінсько-облікових систем. Наведене зумовлює актуальність статті та її **мету**, яка полягає у дослідженні окремих аспектів впровадження інтегрованої інформаційної системи на промисловому підприємстві та визначенні місця внутрішнього контролю у ній. Досягнення поставленої мети передбачає виконання таких завдань:

- дослідження меж розширення області ВГК за рахунок управлінського обліку і контролінгу;
- аналіз стратегічних цілей контролю щодо впровадження інформаційної системи;
- визначення можливостей взаємодії систем бухгалтерського обліку та ВГК.

Основні результати дослідження. Модернізація системи внутрішньогосподарського контролю на основі контролінгу полягає в делегуванні їй ряду функцій, у т. ч. тих, що стосуються управлінського обліку, відповідно до міжнародної практики. На користь необхідності модернізації традиційних функцій СВГК на вітчизняних підприємствах можна навести такі аргументи. *По-перше*, дієві системи управління передусім залежить від якості інформаційного забезпечення, формування якого є доцільним на базі системи внутрішньогосподарського контролю. При цьому, інформаційне середовище не повинне обмежуватися лише виробничими або фінансовими даними, позаяк очевидним є те, що контроль на новому рівні відбувається у площині виробничої, фінансової та управлінської діяльності. Тому тип використовуваної інформації не може бути приводом для функціонального обмеження застосування внутрішньогосподарського контролю. *По-друге*, система ВГК не створюється навколо діяльності управлінського апарату підприємства, навпаки, завдання контролю – підтримка управлінських рішень та їх спрямування. Тож менеджмент повинен використовувати інформацію, зібрану в системі контролю, для досягнення цілей організації, наприклад, для планування і контролю фінансово-господарської діяльності [1].

Таким чином, система ВГК може бути представлена на двох рівнях – виробничому й управлінському [2]. На першому рівні ми стикаємося із рядом завдань, пов'язаних із плануванням та управлінням ресурсами підприємства, які необхідні для здійснення продажів, виробництва, закупівель і обліку при виконанні замовлень клієнтів у сферах виробництва, дистрибуції та надання послуг (наприклад, у системі управління *ERP* [3]). А на другому – із завданнями, пов'язаними з контролем за діяльністю управлінського персоналу й забезпеченням довгострокової ефективності суб'єкта господарювання. Фактично, розширення функцій системи ВГК відбувається в напрямі ідентифікації, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації інформації про фінансово-господарську діяльність, зібраної на виробничому і фінансовому рівнях, та подальшої передачі її керівництву підприємства, яким здійснюється планування, оцінка результатів і контроль якості управління господарською діяльністю, а також забезпечення раціонального використання та обліку всіх ресурсів підприємства.

Із позиції управлінського обліку, контроль можна охарактеризувати як самостійний елемент управлінського обліку – комунікаційну мережу управлінського обліку [4], за допомогою якого забезпечується відповідність управлінських рішень, оцінка і функціонування системи фінансової та нефінансової інформації [5], яка скеровує на певні дії управлінський сегмент бізнесу, мотивує його поведінку, підтримує і створює корпоративні культуру та цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей підприємства.

Контроль як елемент системи управлінського обліку базується на інформації підсистем бюджетування, сегментарного обліку, сегментарної звітності та управлінського аналізу. При цьому контроль не поглинає функції цих елементів управлінського обліку, не обслуговує їх як допоміжну функцію, а взаємодіє з ними, справляючи безпосередній вплив на ефективність їх використання.

Структура управлінського контролю ґрунтується на виявленні його цілей, завдань, об'єктів, суб'єктів, принципів і функцій; дозволяє його розглядати як елемент системи управлінського обліку та інструмент менеджменту, за допомогою якого забезпечується взаємозв'язок між системою управління підприємством і управлінським обліком.

Метою управлінського контролю як елемента системи управлінського обліку є інформаційне забезпечення ухвалення управлінських рішень на основі оцінки фінансових і нефінансових показників функціонування сегментів діяльності (фактичних, нормативних, прогнозних тощо), менеджерів із реалізації організаційної стратегії, що мотивують їх ефективно використовувати наявні в їх розпорядженні ресурси, а також показники зовнішнього середовища.

Контролінг, своєю чергою, також спричиняє зміни у структурі системи ВГК через розширення її функціональності. При цьому належна реалізація потенціалу нововведень є можливою в разі виконання контролем таких завдань:

- 1) створення бази даних шляхом збору, накопичення і класифікації інформації;
- 2) аналіз, інтерпретація та надання контрольної інформації у формі, що забезпечує максимальну зручність її сприйняття користувачами (управлінським апаратом усіх рівнів);
- 3) організація своєчасного і вичерпного доступу до інформації.

Отже, нині визначальною функцією внутрішнього контролю є участь у розробці та впровадженні управлінських рішень. Тому актуальним стає бачення внутрішньогосподарського контролю як засобу підтримки процесу створення додаткової вартості шляхом прийняття зважених управлінських рішень у плануванні й управлінні операційною і фінансовою діяльністю суб'єкта господарювання. Власне створенням додаткової вартості визначаються напрям діяльності менеджменту, ціннісні пріоритети процесу прийняття управлінських рішень, а також підтримка та ініціювання процесу досягнення стратегічних, тактичних і виробничих цілей підприємства.

Попри це СВГК залишається джерелом інформації, необхідної для здійснення планування та контролю фінансово-господарських операцій підприємства. З огляду на це внутрішньогосподарський контроль здійснюється у декілька етапів – збору, класифікації, обробки, аналізу і представлення інформації для керівництва. У цьому контексті завдання внутрішнього контролю виходять за межі традиційного (бухгалтерського) підходу, що полягає у вимірюванні та порівнянні ретроспективних даних стосовно витрат і доходів від операційної діяльності, включаючи також управління дебіторською заборгованістю, інформацію стосовно обсягів виробництва, рівня цін, вартості залученого капіталу, інструментів вимірювання ефективності заснованих на фактичних економічних результатах або нефінансових показниках.

На нашу думку, всі завдання внутрішньогосподарського контролю в середовищі бухгалтерського обліку на промисловому підприємстві можна об'єднати у чотири групи. До першої належать завдання, пов'язані з дослідженням фінансової та управлінської інформації:

- а) перевірка засобів і способів, що використовувалися для збору, виміру, класифікації інформації та формування звітності на її основі;
- б) специфічні способи перевірки окремих складників інформаційної бази, зокрема детальний контроль операцій, залишків на рахунках, а також інші методи і засоби перевірки.

До другої групи слід віднести заходи щодо проведення моніторингу ефективності процедур внутрішньогосподарського контролю з точки зору функціональності інформаційних систем, у т. ч. систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю, а також розробку рекомендацій щодо їх удосконалення.

Третю групу завдань складають заходи з контролю раціональності використання виробничих ресурсів, ефек-

тивності та результативності управлінських і виробничих рішень, включаючи нефінансові засоби контролю.

Четверта група завдань полягає у веденні контролю за дотриманням вимог чинного законодавства, нормативних

актів, інших зовнішніх вимог, а також політики, директив та інших внутрішніх вимог керівництва.

Усі чотири блоки, сформовані із широкого кола завдань внутрішньогосподарського контролю, тією чи іншою

мірою пов'язані з бухгалтерським обліком. Наприклад, перша група завдань спрямована на перевірку якості інформації, що формується в усіх інформаційних системах організації (табл.).

Наведене групування завдань контролю не претендує на вичерпність, проте його зміст доводить, що будь-яке із завдань, що ставиться перед службою внутрішньогосподарського контролю, так чи інакше, але пов'язується з бухгалтерським обліком. У першому блоці – у вигляді конкретних прийомів і методів документального контролю облікової та звітної інформації; у другому блоці – у вигляді заходів, спрямованих на збереження даних, узагальнених у бухобліку, і джерел інформації; у третьому блоці – у вигляді проведення всебічного аналізу, джерелами якого є дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності; у четвертому – присутність бухгалтерського обліку обмежується перевіркою дотримання основних регламентуючих документів у цій галузі.

Варто також звернути увагу на те, що створюючи центри відповідальності, керівник делегує певні контрольні й управлінські функції своїм підлеглим. Ця відповідальність зазвичай не містить прямого зв'язку з бухгалтерським обліком, а більшою мірою пов'язана з використанням економічних показників діяльності, серед яких рентабельність, ефективне використання ресурсів тощо. Водночас, подібне делегування відповідальності дає можливість керівництву підприємства здійснювати контроль за діяльністю працівників у цілому.

Новітні інформаційні технології справляють чималий вплив на розвиток інформаційних систем обліку та управління. Завдяки автоматизації інструментів аналізу

Таблиця

Завдання внутрішньогосподарського контролю в середовищі бухгалтерського обліку

№ п/п	Групи завдань ВГК	Заходи та процедури
1	Дослідження фінансової та управлінської інформації	1. Перевірка якості введення обліку фінансово-господарської інформації із точки зору правильності розрахунків, дотримання кореспонденції рахунків, логіки
		2. Перевірка відповідності формування підсумкових даних за рахунками бухгалтерського обліку, регістрами аналітичного та синтетичного обліку
		3. Перевірка фактичної наявності майна і зобов'язань
		4. Перевірка обґрунтованості введення інформації в систему бухгалтерського обліку
		5. Перевірка адекватності формування фінансової звітності
		6. Перевірка повноти розкриття інформації у фінансовій звітності
		7. Перевірка законності зафіксованих господарських операцій
		8. Перевірка положень облікової політики та її інтерпретації у фінансовій звітності
		9. Перевірка інформації, узагальненої в податковому обліку
		10. Перевірка інформації, зібраної в управлінському обліку і звітності
2	Моніторинг ефективності внутрішнього контролю відносно підсистем інформаційної системи і СВК	1. Контроль за функціонуванням автоматизованих інформаційних систем (АІС)
		2. Контроль за збереженням баз даних у всіх облікових і необлікових інформаційних системах
		3. Контроль за збереженням документації підприємства в архіві та відділах, обмеження на переміщення документів, інформації
		4. Оцінка адекватності функціонування АІС
		5. Контроль за пропускнуою системою при вивезенні та ввезенні цінностей на територію підприємства
		6. Контроль за несанкціонованим доступом до інформаційних систем і баз даних
		7. Контроль за документальним оформленням операцій за формальними ознаками та по суті
		8. Контроль за розмежуванням повноважень
		9. Зустрічні перевірки
		10. Контроль повторюваних порушень
3	Контроль ефективності фінансово-господарської діяльності	1. Аналіз фінансово-господарської діяльності
		2. Комплексний фінансовий аналіз
		3. Бюджетування і управлінський аналіз
		4. Контроль неекономічними методами збереження власності, в т.ч. пропускний режим, санітарний, технологічний тощо
		5. Податкове планування та аналіз
4	Контроль за дотриманням зовнішніх та внутрішніх регламентуючих документів	1. Оцінка дотримання вимог чинного законодавства
		2. Оцінка договірної роботи
		3. Податковий контроль
		4. Адміністративний контроль
		5. Контроль за виконанням посадових інструкцій і регламентів бухгалтерською службою
		6. Контроль за виконанням Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», П(с)БО, наказів про облікову політику та інших організаційно-розпорядчих документів

Джерело: Побудовано на підставі опрацювання [2; 4; 5; 8]

фінансово-господарських показників відбулося вивільнення значного ресурсу підприємств. Проте поряд із цим у практиці великих іноземних і вітчизняних підприємств поставали завдання впорядкування інформаційних потоків усередині підприємства. Зростання ємності інформаційного середовища зумовило виникнення четвертого – концептуального блоку питань управління: «що робити?», «як робити?», «як управляти?». Відповіді на ці питання лежать у площині розв'язання основоположної проблеми – ефективної організації інформаційного середовища всередині підприємства. Іншими словами, усвідомлюється необхідність упорядкування потоків даних в інформаційній оболонці господарської діяльності.

Осмилення та вирішення цієї проблеми у вітчизняних умовах відбувається як на науковому рівні, так і на практичному. Зокрема, доробки українських учених торкаються питань організації інформаційного середовища контролінгу [3] та управлінського обліку [1].

Принциповим моментом є те, що автоматизовані облікові системи є лише одним із можливих варіантів вирішення завдань із організації інформаційного середовища, а саме на технічному рівні – рівні програмного забезпечення. Натомість ємність категорії «підприємство» як середовища організації інформаційних потоків є вищим на порядок та включає попереднє. Формування інформаційної оболонки господарської діяльності «...як сукупності методичних, організаційних, програмних, технічних і телекомунікаційних засобів, які забезпечуватимуть оперативний доступ до будь-яких інформаційних ресурсів організації в межах компетенції та прав доступу спеціалістів» [7, с. 167] є відповіддю на виклики, що постають перед менеджментом у зв'язку з глобалізацією ринків і посиленням конкуренції.

Створення раціональної системи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю можливе тільки на основі детального дослідження джерел інформаційних потоків, їх ролі та значення у процесі контролю фінансових результатів. Зважаючи на те, що обліковій інформації притаманні певні недоліки, наприклад, неповнота, неточність, ретроспективний характер інформації й т. п., для формування інформаційної бази внутрішньогосподарського контролю потрібно використовувати можливості корпоративної інформаційної системи. При цьому джерелами інформації про них є функціональні підрозділи, як-от: фінанси, маркетинг, постачання, управління запасами, збут, обслуговування, планування тощо.

Стратегічною метою створення корпоративної інформаційної системи є підвищення керованості, що дозволяє збільшити економічну ефективність і якісно поліпшити фінансові результати діяльності організації завдяки дії різних чинників, найважливішими серед яких є:

1) створення умов для безперервного обліку та контролю за збором, передачею, обробкою і представленням інформації шляхом розподілу обов'язків щодо роботи з інформацією між фахівцями різних функціональних підрозділів;

2) організація стандартизації управління з метою впровадження у діяльності підприємства та окремих підрозділів передового досвіду вдосконалення бізнес-процесів. Такі дії дають змогу інтегрувати різні напрями діяльності, які вимагають стандартного підходу;

3) усунення інформаційного дисбалансу – інтегрована інформаційна система дозволяє підтримувати загальну базу даних, що дає змогу отримувати необхідну інформацію всім користувачам з урахуванням їх прав доступу в систему. Таким чином створюється сприятливий клімат для запобігання навмисного або випадкового спотворення даних про результати фінансово-господарської діяльності підприємства;

4) оптимізація бізнес-процесів – за наявності взаємозв'язку між діяльністю функціональних ланок зростає

ступінь їх взаємодії. Крім того, проведення реінжинірингу бізнес-процесів дозволяє переглянути причини втрати ефективності та усунути їх. Подібний підхід дає змогу зменшити основні витрати, а саме витрати на персонал, витрати на закупівлю сировини і складські запаси;

5) формування стратегії розвитку – цей підхід дозволяє керівництву переосмислити ключові аспекти розвитку організації, визначивши пріоритети. Стратегічний підхід уможливорює оптимізацію конкретних бізнес-процесів та зосередження на тих процесах, які здатні стати конкурентними перевагами організації.

Висновок. Отже, у сучасному розумінні, внутрішньогосподарський контроль виходить за межі дефініцій, за якими його покликанням є ретроспективна перевірка фінансової звітності, забезпечення збереження активів, трудової дисципліни тощо. Нинішня система внутрішньогосподарського контролю, модернізована завдяки набуттю функцій контролінгу та управлінського обліку, покликана забезпечувати функціонування інформаційної системи підтримки управління підприємством.

Але попри розширення меж функціональності внутрішньогосподарський контроль не перетворюється на один із інструментів стратегічного менеджменту. У межах інтегрованої системи контролю формується взаємозв'язок між оперативним та стратегічним рівнями управління виробництвом.

Література

1. Безверхня Ю. В. Об'єктивна необхідність управлінського обліку у системі керування підприємством / Ю. В. Безверхня // Вісник СумДУ. Серія «Економіка». – 2010. – № 2. – С. 86–90.
2. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку : монографія / М. М. Бенько ; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К. : Вид-во Київ. нац. торг.-екон. ун-ту, 2010. – 336 с.
3. Брехун Н. С. Контролінг в умовах використання комп'ютерних інформаційних систем підприємств / Н. С. Брехун // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 4. – Т. 1. – С. 101–105.
4. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. Глосарій (тлумачний словник) [Електронний ресурс] / Інтернет-портал для управлінців. – 2011. – Режим доступу : <http://www.management.com.ua/glossary/?letter=E>
6. Дікань Л. В. Внутрішній контроль / Л. В. Дікань, Н. В. Шульга. – Х. : ХНЕУ, 2005. – 60 с.
7. Драгомирова Я. К. Інформаційне забезпечення ефективного функціонування системи контролінгу на підприємстві / Я. К. Драгомирова // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т. 3. – С. 165–168.
8. Ластовецький В. О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії та практики : монографія / В. О. Ластовецький. – Чернівці : Прут, 2005. – 200 с.
9. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
10. Granlund M. On the interface between accounting and modern information technology / M. Granlund. – Turku School of Economics, 2009. – 69 p.
11. Malmi T. In search of management accounting theory / T. Malmi, M. Granlund // European Accounting Review. – 2008. – Vol. 18. – № 3. – P. 597–620.
12. Rom A. Management accounting and integrated information systems: How to exploit the potential for management accounting of information technology / A. Rom. // Copenhagen Business School International Journal of Accounting Information Systems. – 2008. – № 5. – 302 p.

Стаття надійшла до редакції 23 грудня 2011 року