

**ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В
УПРАВЛІНСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Визначено роль і місце бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства

Постановка проблеми. Розвиток ринкових форм і методів господарювання загострює проблему обліку економічних інтересів її учасників, внутрішнього контролю, стратегічного обліку, що є одними з пріоритетних напрямів вдосконалення вітчизняної бухгалтерської системи. Виникнення нових економічних відносин спонукає до переосмислення всіх функцій управління, у тому числі і облікової, обумовлюючи пріоритетний управлінський напрям в розвитку бухгалтерського обліку. Затребуваний сучасною господарською практикою управлінський напрям розвитку бухгалтерського обліку додає нові якості обліку, внутрішньому контролю, економічному аналізу, плануванню і прогнозуванню.

Проблема ефективного управління підприємств перебуває в тісному взаємозв'язку з інформаційною підготовкою прийняття оптимальних, науково обґрунтованих управлінських рішень. В умовах мінливого зовнішнього середовища, невизначеності поведінки учасників ринку, істотно зростає потік інформації, що вимагає оперативної обробки. Все це вимагає створення такої облікової системи, яка б могла задовольняти постійно зростаючі інформаційні запити системи.

Актуальність дослідження обумовлена двома взаємопов'язаними проблемними питаннями. По-перше, тим, що в сучасних умовах господарської діяльності розширюється межі застосування бухгалтерської облікової інформації, вирішуються завдання її адаптації до умов дотримання економічних інтересів і конкуренції партнерів. Безперервний пошук і використання найбільш раціональних форм і методів використання облікової інформації дозволяє ефективно управляти підприємством.

По-друге, реєструючи лише факти господарської діяльності, роль бухгалтерського обліку зводиться до узагальнення облікової інформації у вигляді звітності, яка використовувалася в основному для контролю за збереженням майна власника. Вимоги ринкових відносин, що розвиваються в нашій країні, орієнтованих на дотримання економічних інтересів господарюючих суб'єктів, дозволили використовувати унікальний за своїм значенням досвід організації бухгалтерського обліку на підприємствах. Інформація сформована в системі бухгалтерського обліку містить всі особливості діяльності підприємства, вона повністю розкриває економічні, технічні і технологічні особливості виробничих процесів та можливості виробництва, внутрішньовиробничі відносини. Облікова інформація повинна забезпечувати створення дієвої системи контролю та управління діяльністю підприємства. Переорієнтація бухгалтерського обліку на задоволення інтересів управління підприємством пов'язана з вирішенням завдань забезпечення ефективного управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У даній статті автор використовує напрацювання вчених, що зробили значний внесок у формування та розвиток вітчизняної облікової теорії і практики, таких як: А.Ф. Аксененко, А.С. Бакаєв, С.Б. Барнгольц, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, М.Х. Жебрак, В.Б. Івашкевич, В.Д. Новодворський, В.Ф. Палій, А.П. Рудановський, Я.В. Соколов, В.І. Ткач, Э. Хендріксен, Ч.Т. Хонгрен, М.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремет, А. Яругова.

Проблеми взаємозв'язку бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю висвітлювались в працях І.А. Білобжецького, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, Н.І. Дорош, Л.О. Сухаревої, М.Г. Чумаченка, О.А. Шпіга. Однак сьогодні не існує єдиної позиції щодо

самостійності або ототожнення бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Протягом останніх десятиріччів не припиняється дискусія щодо самостійності та взаємозв'язку функцій внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. В літературі існує дві точки зору щодо їх взаємозв'язку.

Представники першої точки зору вважають, що бухгалтерський облік призначений не лише для відображення господарської діяльності, але і для контролю (К.З. Садиков, А.Ш. Маргуліс), тобто відбувається ототожнення функцій бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю.

Прибічники другої позиції (Б.І. Валуєв, М.Г. Чумаченко, О.А. Шпіга) стверджують, що призначенням бухгалтерського обліку є лише формування інформації для потреб внутрішнього контролю, й бухгалтерському обліку не властиві контрольні функції. В даному випадку мова йде про самостійне існування бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Метою дослідження є розкриття методологічних основ формування облікової інформації, визначення ролі і місця бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства.

Викладення основного матеріалу дослідження. Органічний зв'язок інформації, економічного аналізу і внутрішнього контролю є основою, на якій виникла організуюча і дисциплінуюча роль бухгалтерського обліку, як форма його активної участі в управлінні підприємством. Загальновідомо, що ще В.І. Ленін розглядав бухгалтерський облік і контроль в їх єдності. На жаль, ряд недоліків сучасного бухгалтерського обліку послаблює реалізацію цих завдань. Тому одним з найважливіших напрямів вдосконалення бухгалтерського обліку повинне стати підвищення його організуючої і дисциплінуючої ролі в господарській діяльності.

Так, К.З. Садиков [8, с. 32] стверджує, що, з одного боку, бухгалтерський облік є засобом внутрішнього контролю, а з іншого, – що для бухгалтерського обліку є характерними три види контролю – попередній, поточний і наступний. Дійсно, бухгалтерський облік є засобом контролю, який забезпечує останній інформацією про господарські засоби, про їх джерела та господарські процеси. Друге ж твердження автора неспроможливо розширює межі бухгалтерського обліку і не має відповідного теоретичного підґрунтя, тому що ототожнює облік та контроль [11, с. 32]. Маргуліс А.Ш. підкреслює, що "... вартісний облік, зокрема бухгалтерський, – важливе знаряддя контролю" [7, с. 17].

Заперечує наявність контрольної функції в обліку Б.І. Валуєв, який пише: "Важко погодитись з авторами, які наділяють облік контрольними властивостями і об'єднують його з контролем. Твердження, що ведення обліку є одночасно здійсненням контролю, є досить суперечливим, оскільки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів та забезпечення контролю їх зберігання та доцільності використання досягається принципово різними методами" [2, с. 25].

Заслужують на увагу дослідження М.Г. Чумаченка, який зазначає: "облік сам по собі не є контролем, облік – це відображення у відповідному порядку всіх здійснюваних процесів, що в сукупності створює інформаційну базу підприємства. ...тісний взаємозв'язок обліку з контролем зовсім не означає, що облік включає в себе контроль, підміняє чи заміняє його" [10, с. 66-67]. Автор стверджує: "Сам по собі бухгалтерський облік ніяких контрольних функцій виконувати не може, і тому включення його до переліку задач бухгалтерського обліку

незначним чином допомагає конкретному формулюванню задач обліку” [10, с. 73].

Аналізуючи погляди вчених, Шпіг О.А. зазначає: “Правомірність висновків С.К. Татура, А.Ш. Маргуліса та М.Г. Чумаченка в теоретичному плані відрізняються від поглядів К.З. Садикова. Дійсно, якщо для бухгалтерського обліку є характерним попередній контроль, то одразу ж виникає питання: за допомогою яких елементів методу бухгалтерського обліку здійснюється попередній контроль? Детальний аналіз всіх визнаних теорією елементів бухгалтерського обліку свідчить, що жодний з них не дозволяє здійснювати попередній контроль. Облік відображає лише ті господарські операції, які вже здійснились та оформлені відповідними первинними документами. Якщо операції ще не здійснені, то на рахунках бухгалтерського обліку вони не відображені і, отже, ніяк не можуть контролюватись за допомогою бухгалтерського обліку [11, с. 33].

Ми повністю поділяємо позицію вчених про те, що бухгалтерський облік та внутрішній контроль – самостійні науки, однак не погоджуємось з висновками представників другої вищезазначеної групи, що бухгалтерський облік не виконує контрольних функцій. Всі елементи методу бухгалтерського обліку містять в собі контрольні функції.

Макаров В. та Белоусов М. писали, що за допомогою рахунків здійснюється економічне групування одиниць об'єктів обліку. При цьому рахунки надають відомості, необхідні для організації поточного контролю не лише за змінами, але і за станом окремих видів господарських ресурсів [6, с. 71].

Подвійний запис, як елемент методу бухгалтерського обліку є взаємозв'язком відображення і контролю кожної операції одночасно на двох рахунках за однією сумою, що також підкреслює наявність у бухгалтерського обліку контрольної функції. Аналогічну картину спостерігаємо з усіма іншими елементами методу бухгалтерського обліку.

Взаємозв'язок між бухгалтерським обліком та внутрішнім контролем (їх ототожнення або ж самостійність) можна також розглянути з позиції світових наукових шкіл. Аналіз ідей світових наукових шкіл свідчить, що кожна з них має власний підхід щодо взаємозв'язку внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку. Великим надбанням англо-американської, французької, російської шкіл є усвідомлення єдності, а не ототожнення функцій бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Проведений нами аналіз дає змогу говорити про розвиток ідей українських вчених, представниками яких є Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко та інші. Особливістю є застосування ідей російських вчених і власний системний підхід до обґрунтування неправильності ототожнення функцій бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Найкраще відмінності між ними виділив Ф.Ф. Бутинець: “Наука про контроль відрізняється від бухгалтерського обліку: а) низкою вирішуваних проблем; б) обсягом господарських явищ; в) об'єктами дослідження; г) суб'єктами здійснення; д) використанням інформації; е) своїми функціями” [3, с. 44].

Отже, взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку, як відзначалося вище, властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях. З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю.

Охоплюючи всі стадії виробничого процесу, внутрішній контроль найбільш повно реалізує свої функції в загальній системі управління підприємством, оскільки саме управління є “безперервним і цілеспрямованим процесом впливу на об'єкт...”, завдяки якому забезпечується “досягнення оптимальних результатів при найменших затратах часу і ресурсів”. Значення внутрішнього контролю в системі управління підприємством полягає в тому, що він коригує поведінку підконтрольного об'єкта, забезпечуючи тим самим

прийняття більш обґрунтованих управлінських рішень і удосконалення процесу виробництва продукції [4, с. 9-10].

Для управління традиційними елементами є планування, організація, бухгалтерський облік, економічний аналіз та внутрішній контроль. Саме внутрішній контроль є завершальною функцією і слугує в системі управління засобом здійснення зворотного зв'язку, оскільки за його результатами формуються активний управлінський вплив та здійснюється коригування раніше прийнятих рішень і планів.

Внутрішній контроль притаманний кожній із стадій управління. “Будь-яка управлінська функція (функція планування, обліку тощо) обов'язково інтегрована з контрольною”, – відмічає В.В. Бурцев [4, с. 11]. Таким чином, внутрішній контроль набуває характеру основи, що присутня на всіх рівнях управління підприємством і забезпечує оптимальний хід процесу управління. Тому правомірно стверджувати, що контроль є невід'ємним елементом кожної стадії процесу управління. Як справедливо стверджує А.В. Тихомирова, контроль відноситься до основних функцій управління і “об'єднує види управлінської діяльності, пов'язані з формуванням інформації про стан та функціонування об'єкта управління (облік), вивченням інформації про процеси і результати діяльності (аналіз), роботою з діагностики і оцінки процесів розвитку і досягнення цілей, ефективності стратегій, успіхів і прорахунків у використанні засобів і методів управління” [4, с. 11].

Основним джерелом інформаційного забезпечення для внутрішнього контролю слугує бухгалтерський облік. Використовуючи дані системи бухгалтерського обліку, внутрішній контроль дозволяє своєчасно виявити та усунути ті умови і фактори, які не забезпечують ефективного ведення виробництва і досягнення поставлених цілей. За результатами внутрішнього контролю підприємство може прийняти рішення про реорганізацію чи припинення окремих видів діяльності, розширення прибуткових і ефективних видів діяльності, припинення діяльності підприємства в цілому при виявленні неможливості його подальшого функціонування.

В західній економічній літературі внутрішній контроль розглядається як комплекс бухгалтерського і управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих на підприємстві, їх реалізації на практиці. Розрізняють бухгалтерський та адміністративний контроль. Бухгалтерський контроль охоплює методи і способи, що відносяться до забезпечення збереження цінностей, перевірки достовірності бухгалтерських документів. Він допомагає уникнути інвентаризаційних помилок, шахрайства та інших порушень. Адміністративний контроль включає набір інструкцій (наприклад, посадових), а також сукупність методів та способів, які допомагають в процесі управління, планування і контролю господарської діяльності підприємства [5, с. 13].

Адамс Р. відмічає [1, с. 278], що адміністрація економічного суб'єкта зобов'язана забезпечувати існування такої системи внутрішнього контролю, яка була б достатньою для того, щоб: а) забезпечити контроль за складанням фінансової звітності та її не фальсифікації; б) програми, що контролюють функціонування облікової системи (первинні документи, їх аналіз і рознесення по рахункам), не могли бути сфальсифіковані; в) засоби підприємства не могли бути незаконно привласнені чи неефективно використані; г) політика управління в галузі планування, прогнозування була узгоджена; д) всі відхилення від планів своєчасно виявлялись, аналізувались, вивуватці несли відповідальність; е) фінансова інформація передавалась найбільш ефективним способом з метою її оптимального використання управлінським персоналом; е) фінансова звітність надавала точне і об'єктивне уявлення про фінансовий стан підприємства.

Отже, головною метою діяльності структур внутрішнього контролю є здійснення поточного контролю за економічною політикою та якістю управління, забезпечення ефективності діяльності окремих підрозділів

підприємства, попереджуючи втрати ресурсів, недостач, своєчасне попередження фінансових труднощів.

Для реалізації зазначеної мети структура внутрішнього контролю повинна виконувати наступні завдання:

➢ здійснювати контроль за надійністю функціонування системи бухгалтерського обліку;

➢ проводити експертні оцінки економічної ефективності організації підприємства, перспектив і напрямків його діяльності;

➢ розробляти обґрунтовані пропозиції для усунення виявлених недоліків та рекомендації з підвищення ефективності управління.

При цьому контроль за надійністю функціонування системи бухгалтерського обліку повинен проводитись в тій мірі, яка необхідна для отримання впевненості в достовірній інформації, що формується системою бухгалтерського обліку та надається керівництву та власникам підприємства, та в подальшому використовується для прийняття ними управлінських рішень. Для вирішення цього завдання структура внутрішнього контролю повинна проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку і формування достовірної бухгалтерської звітності, перевірку відповідності здійснених господарських операцій нормативно-правовим актам і розпорядженням економічного суб'єкта, наявність, стан і забезпечення збереження майна підприємства і т.д. [4, с. 23].

Загальна концепція та основні цілі контролю не залежать від того, яка форма обліку – ручна або комп'ютеризована – застосовується на підприємстві. Застосування нових інформаційних технологій обробки даних призводить до появи нових об'єктів контролю і потребує розробки не лише нових контрольних процедур, але й адаптації існуючих процедур контролю до принципово нових технологій обробки даних. Процеси впровадження і функціонування інформаційних систем самі стають об'єктами внутрішнього контролю.

Наявність середовища комп'ютерної обробки даних дозволяє уникнути багатьох розрахункових помилок, автоматизувати низку контрольних процедур, прискорити сам процес контролю та підвищити його якість та ефективність. Однак при цьому необхідно враховувати ризики, що вносяться середовищем комп'ютерної обробки даних в систему внутрішнього контролю економічного суб'єкта:

➢ частково втрачається розподіл контрольних та виконавчих функцій, в результаті чого виникає небезпека маніпулювання даними;

➢ операції можуть відобразитися в обліку без попереднього контролю на складання первинних документів на паперових носіях, тому є вірогідність відображення в обліку та звітності некоректної інформації. Відсутність оформлених належним чином первинних документів не дозволить підтвердити факт здійснення даної господарської операції;

➢ можливий несанкціонований доступ до інформації, а також її втрата в результаті технічних збоїв в роботі обладнання або зараження програмного забезпечення комп'ютерними вірусами;

➢ неправильно складений алгоритм обробки даних викликає виникнення системних помилок.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

В умовах сучасної економічної ситуації розвиток бухгалтерського обліку породжує все нові і нові питання, які зводяться до ефективності бізнесу. Ці питання стосуються всіх сфер діяльності підприємства з позиції економіки та соціальних відносин. Бухгалтерський облік як наука на базі сукупності специфічних прийомів і принципів формує інформацію про майно підприємства, його капітал і господарські процеси. Підсумкова бухгалтерська інформація є сукупністю окремих економічних показників, використовуваних в системі прийняття управлінських рішень з метою здійснення внутрішнього контролю і управління діяльністю підприємством.

Бухгалтерська інформація забезпечує створення дієвої системи внутрішнього контролю і управління діяльністю підприємства. Переорієнтація всього облікового процесу на задоволення інтересів управління

пов'язана з вирішенням завдань якісного інформаційного забезпечення ефективного контролю і управління сучасним підприємством, що забезпечує оперативне виявлення і мінімізацію витрат, постійне збільшення доходу і прибутку.

Постійне зростання обсягів облікової інформації викликає об'єктивну необхідність вдосконалення форм і методів її обробки і узагальнення. З метою ефективного управління діяльністю підприємства необхідно займатися розробкою і вдосконаленням принципів і методів формування бухгалтерського обліку. Інформація, що надається бухгалтерським обліком, з одного боку, є засобом управління підприємством, основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, з іншої – способом обґрунтування і оцінки економічної діяльності. З цієї точки зору бухгалтерська інформація є професійною базою всього процесу управління.

Список використаної літератури:

1. *Адамс Р.* Основы аудита: [пер. с англ.] / Р. Адамс / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил. 2. *Валуев Б.И.* Проблемы развития учета в промышленности / И.Б. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 250. 3. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в соціально орієнтованій економіці: проблеми теорії і методології: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 288 с. 4. *Коровченко О.А.* Учетная информация в системе внутреннего контроля финансовых результатов организации: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12 / Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2003. 5. *Кузнецова Е.В.* Организация системы внутреннего контроля на предприятии в среде компьютерной обработки данных: Дис... канд. экон. наук: 08.00.12 / Всероссийский заочный финансово-экономический институт. – Москва, 2003. 6. *Макаров В., Белоусов М.* Теория бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1955. – 228 с. 7. *Маргулис А.Ш.* Бухгалтерский учет в СССР – функция государственного управления // Бухгалтерский учет. – 1957. -№ 10. – С. 10-17. 8. *Садыков К.З.* О взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля // Бухгалтерский учет. – 1977. - № 4. – С. 32-35. 9. *Соколов Б.Н.* Внутренний контроль в коммерческой организации (организация, методика, практика). – Москва, 2006. – 250 с. 10. *Чумаченко Н.Г.* Экономический анализ и управление производством. – К.: КИНХ, 1969. – 234 с. 11. *Шпиг А.А.* Еще раз о взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля // Бухгалтерский учет. – 1980. - № 3. – С. 32-35.

ЄВДОКИМОВ Віктор Валерійович – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

- моделювання системи бухгалтерського обліку;
- комп'ютеризація бухгалтерського обліку

