

УДК 65.052.9(2)3

Е.С. Павлова, ассистент

Л.И. Лысенко, доцент, канд. эконом. наук

Севастопольский национальный технический университет

Студгородок, г. Севастополь, Украина, 99053

E-mail: ua@sevgtu14.sebastopol.ua

СУЩНОСТЬ, ПРИНЦИПЫ И МЕТОДЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ

Рассматриваются теоретические аспекты внутрихозяйственного контроля (ВХК). Дается определение сущности, принципов и методов ВХК на основе исследования мнений отечественных и зарубежных ученых. Рекомендуется рассматривать ВХК как подсистему (систему) в общей системе менеджмента предприятия.

Постановка проблемы

Развитие рыночных отношений привело к необходимости создания эффективной системы внутрихозяйственного контроля (ВХК) на предприятии и разработки его методов, адекватных новым условиям хозяйствования. Если изначально ВХК сводился к детальным проверкам, то в настоящее время руководству предприятия требуется не просто фиксация отклонений от планов, но и активное проникновение внутрихозяйственного контроля в функции менеджмента, организационную деятельность предприятия. Одним из нерешенных вопросов в области контроля является неразработанность теоретических основ внутрихозяйственного контроля, а также его методики и организации в рамках отдельного предприятия с учетом управленческой сущности.

Анализ последних исследований

В переходный период от плановой экономики к рыночной вопросы ВХК практически не рассматривались. Однако, начиная с 1996г., интерес к ВХК возрос. Рост капитала предприятий, появление различных форм собственности и организационно-правовых форм хозяйствования, ужесточение конкуренции обусловили потребность руководства в действенных средствах контроля за имуществом предприятия, его эффективным функционированием в изменяющихся условиях внешней среды. Вопросы ВХК рассматриваются в большинстве работ зарубежных авторов [1,2], как правило, с точки зрения внешних аудиторов, оценивающих эффективность ВХК. Альтернативный подход к формированию концепции внутреннего контроля с учетом его управленческой сущности рассмотрен в работе Сухаревой Л.А. [3], где автор делает акцент на внутреннем финансовом контроле в управлении международным бизнесом. Во многих публикациях отечественных и зарубежных ученых предпочтение отдается вопросам ор-

ганизации и методики внутреннего аудита. Однако внутренний аудит не подменяет ВХК, а предполагает его обязательное функционирование на предприятии. Таким образом, разработка теоретических основ системы ВХК в современных условиях хозяйствования, а именно, определение его сущности, принципов и методов, представляется актуальным.

Цель статьи

Целью статьи является определение сущности, принципов организации и методов ВХК на предприятии на основе исследования мнений отечественных и зарубежных ученых по вопросам контроля.

Изложение основного материала

Раскрытие сущности, принципов и методов ВХК невозможно без предварительного рассмотрения сущности контроля в самом широком его понимании независимо от видов и организационных форм.

Контроль (с фр. controle – проверка) – наблюдение, надсмотр над чем-либо с целью проверки.

Контроль – комплексная категория, используемая во всех сферах и отраслях науки.

Отечественные и зарубежные авторы признают контроль как функцию управления. Однако сущность контроля ученые определяют по-разному. Исследование данного вопроса в литературе по контролю [4-7] позволяет сделать вывод, что организационно-экономическое содержание контроля необходимо рассматривать с трех методологических позиций: контроль – это экономическая категория, обладающая содержанием и понятийным аппаратом; контроль – это функция управления, средство обратной связи между объектом и субъектом контроля; контроль – это система, действующая в рамках предприятия.

Применительно к ВХК необходимо говорить о контроле, прежде всего как о целостной системе. Однако данная точка зрения прослеживается в немногих работах по теории контроля. В настоящее время нет единого мнения по вопросу толкования сущности ВХК, о чем свидетельствуют приведенные в таблице 1 суждения.

Можно выделить два основных подхода авторов к определению ВХК. Первый подход – несистемный, рассматривающий ВХК как:

- это процесс;
- контрольные функции, осуществляемые руководством;
- совокупность методов, способов;
- система контрольных процедур;
- разновидность аудита.

Таблица 1 – Толкование категории «внутрихозяйственный (внутренний) контроль» в экономической литературе

Источник	Определение
----------	-------------

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.	«Система ВХК компании включает в себя методики и процедуры трех основных категорий... К ним относятся: 1) среда контроля, 2) учетная система, 3) контрольные моменты (процедуры)» (с. 264).
2. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие) / В.Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.	«Внутренний контроль – система контрольных процедур, план организации и методы управления объектом в целях эффективного проведения бизнеса, защиты активов, предотвращения ошибок, аккуратности учетных проверок...» (с. 221).
3. Белуха Н.Т. Аудит/ Н.Т. Белуха. – К.: «Знания», КОО, 2000. – 769 с.	«Внутрихозяйственный экономический контроль включает контрольные функции, осуществляемые руководителями предприятий в соответствии с действующим законодательством» (с. 40) «ВХК является разновидностью внутреннего аудита...» (с. 697).
4. Кулаковская Л.П. Основы аудита / Л.П. Кулаковская, Ю.В. Пича. – К: Каравелла, 2004. – 496 с.	«Внутренний контроль – это процесс, который обеспечивает надлежащее функционирование конкретного объекта принятым управленческим решениям и направленный на успешное достижение поставленной цели» (с. 180).
5. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит / Л.В. Сотникова. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.	«Внутренний контроль – это система мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций» (с. 9).

Второй подход – системный, рассматривающий ВХК как систему. Он присущ зарубежным авторам, однако ВХК рассматривается с точки зрения внешних аудиторов. Поэтому рассмотрение системы ВХК идет в направлении оценки его эффективности для обеспечения достоверности финансовой отчетности. В экономической и юридической литературе понятие "система контроля" почти не употребляется, а если и употребляется, то чаще всего без смыслового и терминологического анализа. В технической литературе это понятие употребляется широко, поскольку создание сколь угодно сложного технического объекта без системы контроля за его формированием и функционированием практически невозможно. Здесь под системой контроля понимают: во-первых, совокупность технических устройств, осуществляющих измерение параметров и контроль состояния объекта по заданному алгоритму; во-вторых, совокупность средств контроля и исполнителей; в-третьих, совокупность средств контроля и субъекта контроля, объединенных в информационную систему контроля.

Третья составляющая может послужить основой для разработки понятия системы ВХК относительно экономики хозяйствующего субъекта.

Можно дать следующее определение системы ВХК: это совокупность субъекта, объекта, средств и методов контроля, взаимодействующих как

единое целое в процессе установления желаемых результатов исполнения, измерения состояния объекта контроля, анализа и оценки данных измерения и выработки необходимых корректирующих воздействий.

Система ВХК, как и любая другая, должна основываться на определенных принципах.

ВХК является видом экономического контроля, поэтому ему присущи, прежде всего, общие принципы контроля.

Белуха Н.Т. [8] определяет следующие принципы контроля: всеобъемлемость, непрерывность, действенность, объективность, плановость, научность, экономичность.

Мескон М.Х и Хедоури Ф. [7] выделяют принципы контроля как функции управления: стратегическая направленность, ориентация на результаты, своевременность, гибкость, простота. Учитывая, что система ВХК является подсистемой в общей системе менеджмента предприятия, данные принципы также должны быть положены в основу организации системы ВХК.

Приведенный перечень принципов, которые должны быть положены в основу организации системы ВХК на предприятии, не является исчерпывающим. Учитывая, что ВХК является отдельным видом контроля, отличным от других видов контроля (ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы), можно ставить вопрос об определении частных (специальных) принципов организации ВХК на предприятии.

При осуществлении ВХК руководство предприятия и прочие субъекты контроля используют различные способы и приемы (методы контроля) для достижения поставленных перед ВХК целей. В таблице 2 представлены мнения различных авторов относительно методов ВХК.

Исследование по данному вопросу позволяет выделить две группы мнений по совокупности методов ВХК.

В первой группе формулируются конкретные приемы ВХК, используемые непосредственно на практике. Здесь следует отметить мнение англо-американских ученых (таблица 2, п. 1,2,3), которое предполагает реализацию 5-9 конкретных методов, обеспечивающих функционирование системы ВХК на предприятии и оценку ее эффективность аудитором. Данного подхода придерживается и ряд российских ученых (таблица 2, п. 4,5). Предложенные ими методы носят более конкретный характер. Недостатком такого подхода является отсутствие классификации используемых методов и невключение в их состав общенаучных методов познания.

Таблица 2 – Методы (приемы) осуществления внутривозвратного (внутреннего) контроля

Источник	Методы (приемы) контроля
1. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз и	– выдача разрешений; – отражение в учете фактов хозяйственных операций;

др. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с.	– документация; – ограничение доступа; – периодические независимые проверки; – разделение обязанностей; – кадровая политика (с. 106).
2. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.	– надежность ответственных лиц; – разграничение ответственности; – полномочия руководителей; – соответствие документов установленным требованиям; – стандартные процедуры; – охрана; – передача обязанностей; – независимые проверки; – CVP-анализ (с. 405).
3. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.	– адекватное разделение обязанностей; – наличие эффективных процедур санкционирования; – документирование и системные учетные записи; – фактический контроль за активами и документами; – осуществление независимых проверок (с. 268).
4. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит / Л.В. Сотникова. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.	– методы бухгалтерского финансового учета (счета и двойная запись, инвентаризация и документация, балансовое обобщение); – методы бухгалтерского управленческого учета (выделение центров ответственности, нормирование издержек); – методы ревизии, контроля, аудита (проверка документов, проверка арифметических расчетов, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, инвентаризация, устный опрос персонала, подтверждение и прослеживание); – методы теории управления (с. 11).
5. Аудит / Под ред. В. Подольского. – М: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.	– арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей; – проведение сверок расчетов; – проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала; – проведение инвентаризаций; – использование внешней информации; – ограничение несанкционированного доступа к активам и бухгалтерским записям; – исследование динамики хозяйственных показателей.

Продолжение таблицы 1

Источник	Методы (приемы) контроля
6. Белуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита /	– общенаучные методические приемы (анализ, синтез, дедукция, индукция, аналогия и т.д.); – органолептические (инвентаризация, контрольные за-

Т.Н. Белуха. – К.: ПП «Влад и Влада», 1996. – 320 с.	меры работ, технологический контроль и т.д.); – расчетно-аналитические (экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы); – документальные (информационное моделирование, исследование документов, камеральные проверки и пр.); – обобщения и реализации результатов контроля (документирование результатов промежуточного контроля, аналитическая группировка, принятие решений и контроль исполнения их) (с. 50).
7. Бутынец Ф.Ф. Контроль и ревизия / Ф.Ф. Бутынец. – Житомир: ЖИТИ, 2000. – 512 с.	– общенаучные методы познания (идеализация и формализация, наблюдение и эксперимент, индукция и дедукция и т.д.); – приемы исследования, заимствованные из других наук (статистические, кибернетические, экономико-математические, социологические, исторические); – специальные приемы исследования (фактические (органолептические), документальные, обобщение и реализация результатов) (с. 44).

Вторая группа представлена мнениями Бутынца Ф.Ф. и Белухи Н.Т. (таблица 2, п. 6,7), которые предлагают комплексный подход, включающий как конкретные приемы исследования, так и общенаучные методы познания. По нашему мнению, классификация методов ВХК, представленная Бутынцем Ф.Ф. (таблица 2, п. 7) является наиболее точной, так как ВХК, как и любая другая теория, использует общенаучные постулаты, взаимодействует с другими дисциплинами и науками (учет, анализ, аудит), а также имеет собственный предмет исследования, а значит и собственные методы и приемы организации.

Авторы статьи в той или иной мере разделяют все изученные точки зрения ученых по вопросу методов ВХК. По нашему мнению, англо-американский подход может быть положен в основу системы. В процессе функционирования данная система будет использовать все предложенные методы как общенаучные, так и специальные.

Выводы и перспективы дальнейших исследований

Проведенное исследование позволяет сформулировать следующие выводы:

1. Существует два основных подхода ученых к определению ВХК. Первый подход – несистемный, рассматривающий ВХК в качестве: процесса, контрольных функций, системы мер, способов и методов. Применительно к ВХК в рамках отдельного предприятия необходимо говорить о контроле, прежде всего, как о целостной системе, то есть придерживаться системного подхода к определению сущности ВХК. Согласно данному подходу

можно дать следующее определение внутривоздушного контроля – это совокупность субъекта, объекта, средств и методов контроля, взаимодействующих как единое целое в процессе установления желаемых результатов исполнения, измерения состояния объекта контроля, анализа и оценки данных измерения и выработки необходимых корректирующих воздействий.

2. Внутривоздушный контроль является видом экономического контроля, поэтому ему присущи, прежде всего, общие принципы контроля. В то же время ВХК является отдельным видом контроля, отличным от других (ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы), следовательно, можно ставить вопрос об определении частных (специальных) принципов организации ВХК на предприятии.

3. При функционировании системы ВХК на предприятии используются как общенаучные методы познания, так и конкретные специальные процедуры исследования.

Библиографический список

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 560 с.
2. Аудит: Учеб. для вузов / Под ред. В. Подольского. — М: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 655 с.
3. Сухарева Л.А. Концепция внутреннего финансового контроля в управлении международным бизнесом / Л.А. Сухарева // Бухгалтерский учет и аудит. — 2003. — № 6. — С. 54–58.
4. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учеб. пособие / И.А. Белобжецкий. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 294 с.
5. Белуха Н.Т. Аудит: Учеб. / Н.Т. Белуха. — К.: Знання, КОО, 2000. — 769 с.
6. Бутынец Ф.Ф. Контроль и ревизия: Учеб. / Ф.Ф. Бутынец. — Житомир: ЖИТИ, 2000. — 512 с.
7. Мескон М.Х. Основы менеджмента / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. — М.: Дело, 1992. — 702 с.
8. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле / Н.Т. Белуха. — М.: Экономика, 1988. — 255 с.

Поступила в редакцию 17.05.2004 г.