

*О.В. Олійник, канд. екон. наук, доц.,
Т.В. Барановська, канд. екон. наук, доц.,
Житомирський державний технологічний університет*

ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ У СИСТЕМІ КОНТРОЛЮ: ВЗАЄМОПРОНИКНЕННЯ НАУКОВО-МЕТОДИЧНОГО ІНСТРУМЕНТАРІЮ

У статті розроблено та теоретично обґрунтовано підходи до використання економічного аналізу в контрольній діяльності, визначено роль та місце аналітичних процедур у процесі контролю.

Ключові слова: економічний аналіз, взаємопроникнення, інтегрування, контрольна діяльність, інструментарій.

Постановка проблеми. Розвиток сучасної економіки, тенденції до зростання частки приватної власності, відокремлення процесів володіння і управління і викликана цим необхідність оцінки ефективності роботи найманого управлінського персоналу та захисту інтересів власника виводять на якісно новий рівень питання організації контрольної діяльності. Поряд з цими процесами можемо спостерігати за еволюцією прикладних функціональних наук, якій властиві взаємопроникнення, інтегрування. Саме використання в тандемі надбань вітчизняної та зарубіжної науки дозволяє підвищити ефективність процесів, які відбуваються в процесі господарювання, збільшити їх синергетичний ефект. Організація та методика контролю є досить складним та відповідальним процесом, оскільки вимагає від суб'єкта контролю, окрім ґрунтовних професійних знань, обізнаності в суміжних науках. Здійснення контролю неможливе без знань бухгалтерського обліку, планування, економічного аналізу. Збереження майна власника, забезпечення ефективності використання контролю неможливе без використання прогресивних форм контролю, дієвості яких забезпечується використанням методів, прийомів та засобів економічного аналізу.

Актуальність та об'єктивність необхідності висвітлення використання науково-методичного інструментарію економічного аналізу при здійсненні контрольних процедур зумовлена такими факторами: важливістю взаємозв'язку "контроль-аналіз" для управління, обопільним значенням і взаємопроникненням аналізу та контролю, універсальністю методологічного інструментарію економічного аналізу, використанням різних форм контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Контроль як наука в Україні, як і в більшості пострадянських країн, характеризується наявністю ґрунтовних теоретичних та практичних розробок. Внаслідок об'єктивної глибокої інтеграції економічного аналізу і контролю дослідження останнього неможливе без знання методики та теоретичних засад економічного аналізу.

Необхідно відмітити внесок у розробку даного питання Ф.Ф. Бутинця, Н.Р. Вейцмана, І.Д. Лазаришиної, В.К. Савчука, В.О. Шевчука. Впровадження у вітчизняну практику аудиту, який належить до сфери господарського контролю, викликало пошук дискусії щодо використання елементів економічного аналізу. Зокрема, свої пропозиції з цього приводу запропонували Н.І. Дорош, Є.В. Мних, О.А. Петрик.

Мета статті – розробка та теоретичне обґрунтування підходів щодо використання економічного аналізу в контрольній діяльності, визначення ролі та місця аналітичних процедур у процесі контролю.

Виклад основного матеріалу. Щільність зв'язків між аналізом і контролем і як функціями управління, і як економічними науками, породжує ряд проблем теоретико-методологічного та практичного характеру, перша з яких – ідентифікація економічного аналізу як складової методу контролю.

Дослідження взаємозв'язку економічного аналізу і контролю у всіх його проявах дозволяє встановити не тільки відсутність більш-менш усталених уявлень про належність економічного аналізу до складових методу контролю, а й відмітити “узурпацію” економічного аналізу всіма без винятку формами контролю (ревізія, перевірка, судово-бухгалтерська експертиза) як спеціального методичного прийому і внесення його як складової методу до теоретичних основ кожного з цих видів контролю. Економічний аналіз належить до методів та прийомів проведення аудиторських перевірок, до методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи, спеціальних прийомів виявлення розкрадань при розслідуванні економічних злочинів (табл. 1).

Більш того, існують спроби визначення самої сутності економічного аналізу через призму окремих форм контролю, а саме: “Економічний аналіз – система наукових прийомів, що використовуються в судово-бухгалтерській експертизі для виявлення причинних зв'язків, які обумовили конфліктні ситуації у господарських операціях і процесах, що стали об'єктами розслідування правоохоронних органів” [13, с. 378].

Таблиця 1

Економічний аналіз: трактування дослідників у сфері контролю

№ пор.	Економічний аналіз	Автор
1	Складові методи та прийоми проведення аудиторських перевірок	У практиці аудиторських перевірок можуть використовуватись різні методи та прийоми їх проведення, а саме: інвентаризація, лабораторний аналіз, експертна оцінка, опитування, читання документів, рахункова перевірка, зіставлення (звірка) документів, письмовий запит, економічний аналіз , вимірювання різних інформаційних полів та каналів відтоку інформації [2, с. 14]
2	Складові конкретних наукових методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи	Розглядаючи конкретні наукові методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи – специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на основі досягнень практики та розвитку економічної та юридичних наук, виділяють три групи: документальні, розрахунково-аналітичні, узагальнення та реалізації результатів експертизи [13, с. 377]. До розрахунково-аналітичних прийомів належать, передусім, економічний аналіз , статистичні розрахунки, економіко-математичні методи [13, с. 378]

3	Спеціальні методи та прийоми виявлення розкрадань	При виявленні розкрадань важливого значення набувають спеціальні методи розслідування, які використовуються для встановлення ознак цих злочинів. До таких методів належать технологічний та економічний аналіз діяльності об'єкта, криміналістичний аналіз документів, аналіз транспортних документів, деякі інші методи виявлення розкрадань [10, с. 9]
4	Інструмент контролю	При збереженні панівних позицій неоекенсїанства, основним прїоритетом якого є регулювання економіки від макро- до мікрорівня, слід очїкувати зростання потреби в контролі за фїнансово-господарською діяльністю як зовнішньому, так і внутрішньому, інструментом якого є економічний аналіз [6, с. 52]
5	Як спосїб перевірки виконання	Аналіз є способом перевірки виконання, особливою формою наступного документального контролю. Будучи засобом контролю за виконанням планових завдань, аналїз вирішує попутно і інше важливе завдання – характеризує основу самих планових розрахунків і відкриває випадки недостатньо точного планування [2, с. 91]. Посилення інтересу до аналїзу як засобу оперативного контролю викликає необхідність познайомити з його змістом і шляхами використання більш широкї маси [2, с. 107]
	Особлива форма наступного документального контролю	
	Засїб контролю за виконанням планових завдань	
	Засїб оперативного контролю	
6	Методичний прийом документального контролю	Аналіз є одним із методів документального контролю, який допомагає скласти план контрольних перевірок [5, с. 36]
		Економічний аналіз застосовується як методичний прийом документального контролю, суть якого полягає в дослідженні обґрунтованості показників фїнансової звітності даним бухгалтерського (аналїтичного, синтетичного чи податкового) обліку [7, с. 80]
		До методів і прийомів документального контролю відносять економічний аналіз , техніко-економічний розрахунок, балансовий метод [4, с. 18]

7	Форма контролю	Аналіз і документальні ревізїї господарсько-фїнансової діяльності підприємств і організацій – найважливіші форми контролю [7, с. 28]
		Однією із дієвих форм контролю за виконанням планових завдань і раціональним виконанням виділених підприємством коштів є аналїз господарської діяльності [12, с. 17]
		Економічний аналіз роботи підприємств та організацій – одна з ефективних форм здійснення контролю, перевірки збереження та правильності використання господарських ресурсів, виявлення резервів та знаходження шляхів подальшого покращення роботи підприємств та організацій [8, с. 325]
		Аналіз господарської діяльності – одна з форм контролювання роботи підприємства, вивчення його економіки та фїнансового стану [1, с. 5]

Як видно з таблиці 1, найпоширенішим є віднесення економічного аналізу до однієї з форм контролю або до методичних прийомів документального контролю. Крім того, складність даного питання, на думку Н.Р. Вейцмана, який у межах одного дослідження називав аналіз і засобом документального та оперативного контролю, і способом перевірки виконання планів. Метою нашого дослідження не є удосконалення теорії господарського контролю, тому

автори не будуть зосереджуватись на визначенні складових методології та вивченні організації контролю. Водночас хочемо зазначити, що методологія будь-якої науки містить, поряд зі спеціальними методами та прийомами, загальнонаукові методи пізнання дійсності та методи, запозичені з інших наук. Саме універсальний характер економічного аналізу, особливості його виникнення на межі цілого ряду суміжних наук викликають суперечливе ставлення до його ідентифікації як методу контролю. Тому стверджувати, що економічний аналіз є складовою методу контролю вважаємо недоцільним, об'єктивно існує використання окремих методичних прийомів економічного аналізу, аналізу як способу пізнання дійсності в методології контролю. Таблиця 1, у свою чергу, призначена наочно проілюструвати, що контроль або будь-яка діяльність, яка має контрольну спрямованість, чи то судово-бухгалтерська експертиза, аудит чи розслідування злочинів в економічній сфері, неможливі без використання економічного аналізу.

Розглядаючи взаємозв'язок “аналіз-контроль” слід одразу заперечити звуження контрольних функцій економічного аналізу. Навіть за часів адміністративно-планової економіки економічний аналіз не розглядався тільки як засіб визначення відхилень від планових показників, а слугував реальним засобом визначення і підвищення ефективності роботи суб'єкта господарювання. “Аналізувати господарську діяльність – означає розібратися в стані справ підприємств, виявити і правильно оцінити виконання господарських планів, а також визначити можливості і резерви покращення роботи” [5, с. 36].

Для реалізації контрольних функцій економічного аналізу необхідне глибоке системне розуміння самої сутності економічного аналізу, не потрібно зводити економічний аналіз до вивчення набору або переліку показників ефективності господарської діяльності та їх відхилень, оскільки ні самі показники, ні їх динаміка не є доказами порушень нормального ходу процесів. Пріоритетною як в цілях контролю, так і для самого економічного аналізу є орієнтація на дослідження причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ і процесів. Саме це дозволяє знайти вузькі місця і визначити ділянки, які потребують контролю. Так, зміни у собівартості продукції (підвищення її матеріало- або трудомісткості) можуть бути результатом дії багатьох факторів (інфляція, дії або зміна постачальників, соціальна політика уряду тощо). Водночас різке, необгрунтоване збільшення витрат, невідповідність їх доходам, відсутність явних економічних причин та відповідних пояснень потребують детальної уваги контролера (аудитора, експерта, ревізора).

Цільовим спрямуванням дослідження використання економічного аналізу в контролі, на нашу думку, є формування єдиних теоретичних положень та розробка універсальних рекомендацій щодо використання аналітичних процедур у контролі, без диференціації за видами та формами здійснення контролю. Разом з тим досягнення цієї мети неможливе без вивчення ступеня проникнення аналізу та його застосування в різних контрольних процесах.

Найбільш тривалу історію має використання економічного аналізу в контрольно-ревізійній роботі не в останню чергу тому, що саме ревізія та

перевірки контролюючих органів є найбільш поширеними формами контролю у вітчизняній практиці протягом останнього сторіччя в результаті суспільного устрою, який існував в нашій країні більш ніж 70 років. Крім того, застосування окремо і економічного аналізу, і контролю, а також їх тандему не тільки не втратило своєї актуальності при трансформації характеру економічних та політичних відносин, але й набуло нового змісту, актуальності та характеризується найвищою результативністю саме в умовах господарської самостійності суб'єктів підприємництва.

Відмічаючи важливу роль економічного аналізу у забезпеченні системності ревізії, його здатність виявляти та сигналізувати про вузькі місця і напрями перевірки, Н.Р. Вейцман відкидає можливість використання аналізу при використанні таких спеціальних прийомів ревізії, як опитування, робота з документами та свідками [2, с. 141]. Якщо не використовується економічний аналіз як прикладна наука, то використовується аналіз як спосіб пізнання дійсності, який внаслідок об'єктивних причин носитиме економічний характер і не може бути відокремлений від економічного аналізу, оскільки діалектичний тандем аналіз-синтез неможливий без знання економічних законів, глибокого розуміння причинно-наслідкових зв'язків економічних явищ та процесів. Для підтвердження даної тези доцільно навести визначення економічного аналізу, наведене в сучасному економічному словнику: “Економічний аналіз – виведення економічних закономірностей з відповідних фактів економічної дійсності, розкладання економіки на окремі частини, які називаються економічними категоріями, та їх аналіз [11, с. 141]”.

Заслуговує на увагу той факт, що економічний аналіз є одним зі способів підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи як на сучасному етапі, так і півстоліття тому. У 1962 р., відмітивши основні недоліки в контрольно-ревізійній роботі, для її покращення редактор журналу “Бухгалтерський облік” А.І. Сумцов запропонував проводити переважно комплексні ревізії з широким застосуванням методів аналізу (виділено авт.) господарської діяльності і залученням спеціалістів інших професій [9, с. 55].

Через 40 років у матеріалах конференції “Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства”, яка відбулася в 2002 р., зазначалось: “Виконання поставлених державою завдань потребує розвитку методики контрольно-ревізійної роботи, здійснюваної органами державного фінансового контролю, у напрямку застосування прийомів і методів економічного аналізу (виділено авт.) ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій для її об'єктивного оцінювання, встановлення законності і доцільності фінансово-господарських операцій, зміцнення фінансової дисципліни” [3, с. 79].

Аналіз розробок у сфері використання економічного аналізу в ревізії дозволив визначити основні аспекти контрольного значення його застосування:

економічний аналіз забезпечує системність ревізії, оскільки дозволяє уявити, охопити та змоделювати діяльність підприємства як єдиної господарської одиниці;

надає можливість визначити вузькі місця, ділянки, які потребують детальнішого контролю, що дозволяє підвищити ефективність процесу планування перевірки та її дієвість;

є способом одержання необхідних доказів щодо ефективності використання та забезпеченості збереження всіх видів ресурсів суб'єкта господарювання, дотримання платіжної дисципліни тощо;

економічний аналіз відповідних об'єктів безпосередньо проводиться у процесі ревізії, а його здійснення може бути одним з її завдань; крім того, окремі його методи використовуються при арифметичній перевірці, зустрічній перевірці, аналітичній перевірці звітності і балансів, хронологічній та нормативній перевірках, відновленні кількісно-сумового обліку, лабораторних аналізах;

матеріали проведених на підприємстві аналітичних розрахунків є об'єктом вивчення ревізора, можуть бути використані як у процесі перевірки, так і при формуванні висновків за її результатами;

дозволяє сформулювати рекомендації з підвищення ефективності роботи підприємства за матеріалами проведених ревізій тощо.

При проведенні аналітичних процедур у ревізії та інших видах контрольної діяльності можуть бути задіяні всі методичні прийоми та способи, які формують метод економічного аналізу: абсолютні та відносні величини, коефіцієнти, прийом обчислення індексів, всі види порівняння (горизонтальні, вертикальні, трендові), балансове узагальнення, факторний аналіз тощо. Можна відмітити, що достатньо дієвим вважається використання порівняння, так як різка, об'єктивно необґрунтована зміна абсолютної величини, питомої ваги окремих елементів, наприклад складової власного капіталу, розрахункових величин, які характеризують фінансовий стан підприємства, можуть свідчити про зловживання, істотні недоліки та порушення в роботі господарюючого суб'єкта.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Питання використання економічного аналізу в контрольній діяльності є досить вагомим, оскільки весь контрольний процес, починаючи з ознайомлення з підконтрольним суб'єктом господарювання та планування перевірки і закінчуючи формуванням висновків за її результатами, пронизаний аналітичними процедурами. Окреслюючи межі застосування аналітичних процедур, у контролі можна виділити такі аспекти:

1. Аналіз в цілому і зокрема його економічна інтерпретація використовується в контрольній діяльності при вивченні діяльності підконтрольного підприємства, створення гіпотез та їх доказу або спростування, формування логічних висновків та розробки рекомендацій за результатами контрольних дій.

2. Проведення економічного аналізу (як в цілому по підприємству, так і локального та тематичного, за потребою контролера) може бути передбачене програмою контролю і бути етапом контрольнього процесу.

3. Аналітичне забезпечення контролю, під яким мається на увазі участь аналітичних документів у формуванні інформаційної бази для здійснення контролю, використання загальних та специфічних методик економічного аналізу в контрольних процедурах.

Дослідження використання економічного аналізу в контролі не може вважатися повним без вивчення взаємозв'язку економічного аналізу та такого специфічного новоутворення в теорії господарського контролю, як аудит. Складність висвітлення питання використання економічного аналізу в аудиті зумовлюється насамперед суперечливим характером останнього, його неоднозначністю і відносною новизною для вітчизняної практики (в порівнянні з ревізією або судово-бухгалтерською експертизою). Незважаючи на більш як 15-річне існування аудиту в Україні, його природа, сутність, зміст, місце в системі господарського контролю є постійним приводом для запеклих дискусій у наукових колах. Отже, обґрунтування значення аналітичних процедур та порядок їх використання в процесі аудиту потребують подальшого дослідження.

Список літератури

1. Белозерский, Л. С. Анализ финансово-хозяйственной деятельности районных объединений и отделений “Сельхозтехника” [Текст] / Л. С. Белозерский ; под общей редакцией Л. И. Брызгалова. – К. : УкрНИИТИ, 1968. – 116 с.
- Вейцман, Н. Р. Очерки по бухгалтерскому учету и анализу [Текст] / Н. Р. Вейцман. – М. : Госфиниздат, 1958. – 152 с.
- Вітвицька, Н. С. Застосування прийомів і методів економічного аналізу в державному фінансовому контролі [Текст] / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова // Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства” : тези доповідей міжнар. наук.-метод. конф. (16-17 травня 2002 р.) / відп. за вип. Л. М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2002. – С. 79–83.
- Володин, С. Аудиторская проверка филиала [Текст] / С. Володин // Банковский аудит “АиН”. – 2001. – № 11(71). – С. 9.
- Евсеев, П. Улучшать методику экономического анализа работы предприятий [Текст] / П. Евсеев // Бухгалтерский учет. – 1962. – № 8. – С. 36.
- Лазаришина, І. Д. Економічний аналіз в Україні: історія, методологія, практика [Текст] : монографія / І. Д. Лазаришина. – Рівне : НУВГП, 2005. – 369 с.
- Новак, В. Об анализе и ревизии деятельности снабженско-сбытовых организаций [Текст] / В. Новак, С. Финкель // Бухгалтерский учет. – 1961. – № 11. – С. 28.
- Пеньков, Е. Г. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в организациях снабжения и сбыта [Текст] / Е. Г. Пеньков. – М. : Экономика, 1966. – 464 с.
- Передовая. Улучшить контрольно-ревизионную работу [Текст] // Бухгалтерский учет. – 1962. – № 3. – С. 55.
- Расследование преступлений в сфере экономики [Текст] : учебн.-практ. пособие / П. В. Мельник, С. И. Новиков, Г. М. Самылик. – К. : ДИЯ ЛТД, 1998. – 184 с. – прил. укр.
- Современный экономический словарь [Текст]. – М. : Инфра-М, 1997.
- Хармалов, И. Учет, контроль, анализ основных средств в хлебопекарной промышленности потребкооперации [Текст] / И. Хармалов // Бухгалтерский учет. – 1971. – № 9. – С. 15–18.
- Щадрин, В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] : учебник для юридических вузов / В. В. Щадрин. – М. : Юристъ, 2000. – 463 с.

Ярочкин, В. И. Аудит безопасности фирмы: теория и практика [Текст] : учебное пособие для студентов высших учебных заведений / В. И. Ярочкин, Я. В. Бузанова. – М. : Академический проект; Королев : Парадигма, 2005. – 352 с. – (Gaudeamus).

Summary

The approaches towards economic analysis implementation in control activities have been developed and theoretically grounded as well as the role and place of analytical procedures in the process of control have been determined.

Отримано 12.12.2008

Олійник, О.В. Економічний аналіз у системі контролю: взаємопроникнення науково-методичного інструментарію [Текст] / О.В. Олійник, Т.В. Барановська // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць. - Суми: УАБС НБУ, 2009. - Вип. 24. - С. 142–150.