

РОЛЬ І ЗНАЧЕННЯ КОНТРОЛЮ В ЗДІЙСНЕННІ АНАЛІТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Виявлено та теоретичне обґрунтовано міждисциплінарні зв'язки економічного аналізу і контролю, встановлення ступеню їх взаємоінтеграції в умовах системної трансформації економічного аналізу, а саме використання контрольних процедур в економічному аналізі

Постановка проблеми. Наука – це складна динамічна система, яка зазнає змін з розвитком суспільства, змінюються її межі, трансформуються завдання, з'являються нові методи та способи дослідження, специфічні та властиві даній галузі або запозичені з іншої. На сучасному етапі жодна галузь наукових знань не існує в “чистому” вигляді, тобто не може бути ізольованою від інших суміжних та прикладних наук. Крім того кожна галузь наукових знань в тій чи іншій мірі зазнає впливу загальних трансформаційних процесів, які в останні десятиліття характеризуються значною інтенсивністю. Зміни в зовнішньому середовищі викликають не тільки трансформацію самих суспільних наук, а зумовлюють зміну та поглиблення існуючих зв'язків між різними галузями наукових знань, виникнення нових площин співіснування. Тенденції розвитку науки, диференціація та інтеграція, актуалізуються в сучасних умовах глобалізації та міжнародної інтеграції, системної трансформації змісту та завдань науки в цілому і окремих її галузей.

Виникнення економічного аналізу як спеціальної галузі наукових знань на стику суміжних наук та глибока інтеграція з рядом економічних та технічних дисциплін не тільки не позбавляє його самостійності, а надає нового змістовного наповнення, поглиблює понятійний та методичний інструментарій, і, як наслідок, розширення сфер застосування. Крім того, системність та комплексність економічного аналізу, підвищення його

результативності забезпечується шляхом залучення та синтезу методичних прийомів зі статистики, економетрії, моделювання, економіки, планування.

В процесі диференціації економічного аналізу виникають різні види аналізу. Так, поглиблення реалізації діагностичної функції економічного аналізу призводить до виникнення економічної діагностики. Інтеграція економічних, технічних, природознавчих наук та взаємопроникнення об'єктів управління призводить до виділення техніко-економічного, соціально-економічного, еколого-економічного аналізу, маркетингового аналізу тощо. Слід відмітити, що таке розгалуження має обмежуватись здоровим глуздом, оскільки надмірне подрібнення позбавлене теоретичного і практичного змісту, увага повинна акцентуватись на поглибленні, систематизації, адаптації вже існуючої теоретичної бази.

Відкритість методичного інструментарію економічного аналізу, здатність акумулювати та адаптувати методичні прийоми виводить економічний аналіз на новий рівень інтеграції з іншими вже існуючими економічними науками, такими як бухгалтерський облік, контроль та галузями економічних знань, які знаходяться в процесі становлення у вітчизняних умовах (бюджетування, контролінг).

Не зважаючи на самостійність економічного аналізу як спеціальної галузі наукових знань, об'єктивною передумовою його існування та розвитку є тісний зв'язок з фундаментальними науками, зокрема економічною теорією та філософією (в

частині теорії наукового пізнання). Розвинувшись на базі бухгалтерського обліку, статистики, планування, фінансів та інших наук економічний аналіз знаходиться у тісному взаємозв'язку з ними. Оскільки дифузія наук є об'єктивною реальністю, встановлення їх взаємозв'язків досить складне та значне за обсягом питання.

Зокрема, виділення бухгалтерського обліку, аналізу та контролю в окрему наукову спеціальність 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит", в назвах багатьох дисертаційних робіт та друкованих видань, зокрема навчальних підручників і посібників, має не тільки історичне підґрунтя, цей тандем відображає їх нерозривний зв'язок, недоцільність відокремленого існування.

Тривалий час ведеться наукова дискусія щодо меж економічного аналізу та економічної статистики. Не зважаючи на їх значну наближеність, яка в першу чергу проявляється у спільності окремих елементів методологічного інструментарію, цільова спрямованість, предмет дослідження та зміст цих наук кардинально відрізняються. Для економічного аналізу, на наш погляд, первинним є визначення причинно-наслідкових зв'язків, побудова на підставі виявлених взаємозалежностей обґрунтованих висновків та рекомендацій. Саме вивчення взаємозв'язків та взаємообумовленостей економічних явищ і процесів, обґрунтування та прийняття на підставі аналітичних висновків ефективних управлінських рішень відрізняє економічний аналіз від інших економічних наук.

Найбільш дискусійним можна вважати питання співвідношення контролю та економічного аналізу, не в останню чергу через віднесення останнього до складових методу контролю. Усвідомлення міжпредметних зв'язків економічного аналізу та контролю має не тільки теоретичну цінність через встановлення меж наук, систематизацію методологічного інструментарію, а й практичне значення, оскільки дозволяє взаємовигідно упорядкувати та удосконалити методіку їх здійснення.

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Питання вивчення міждисциплінарних зв'язків контролю та економічного аналізу виникали з початку виділення останнього в окрему суспільну науку, зокрема Вейцман Н.Р. в праці "Очерки по бухгалтерскому учету и анализу" визначав економічний аналіз (рахунковий аналіз) як особливу форму наступного документального контролю [2, с. 91], засіб оперативного контролю [2, с. 107]. Вчений акцентував увагу на спільності та взаємовигідності співпраці аналітика та контролера, а також на спільному формуванні інформаційної бази. За умов адміністративної економіки саме використання зв'язки "аналіз-контроль" було запорукою успіху у вирішенні одного з основних завдань – збереженні соціалістичної власності. В багатьох випадках застосування прийомів економічного аналізу при здійсненні контролю розглядалось як засіб підвищення ефективності останнього. Аналіз публікацій в одному з найпоширеніших періодичних облікових видань "Бухгалтерский учет" дозволив встановити, що найчастіше предметом для обговорення було використання економічного аналізу при здійсненні ревізій [4, 6, 8]. Зміна соціально-політичного устрою, падіння "залізної завіси" призвело до висвітлення зарубіжного досвіду використання економічного аналізу в контрольній діяльності [3]. В окремий напрям нами були виділені доробки, в яких економічний аналіз розглядається як складова процесу розслідування економічних злочинів, судово-бухгалтерської експертизи [5, 9, 10].

Кардинальні зміни в економічному устрої та системі економічних відносин призвели до тимчасової втрати актуальності даного питання, що в першу чергу, пов'язане зі обопільною зміною функцій, об'єктів та суб'єктів як контролю, так і аналізу. Контроль, на відміну від економічного аналізу, на наш погляд, зазнав найбільш суттєвих змін, оскільки змінилась, насамперед, цільова спрямованість та об'єкти контролю, з'явилась така специфічна форма контролю як аудит.

Саме виникнення нової форми контролю, її адаптація до умов вітчизняної економіки призвело до поживлення дискусії щодо взаємозв'язку економічного аналізу та контролю. Використання аналітичних процедур в аудиті стало темою для обговорення на численних науково-практичних конференціях, авторами публікацій з цієї тематики були відомі вчені: д.е.н. Є.В. Мних, д.е.н. В.Г. Лінник, д.е.н. Н.І. Дорош, д.е.н. І.А. Петрик, д.е.н. І.Д. Лазарішина. В часовому вимірі активізація дискусій з питань співвідношення економічного аналізу та аудиту спостерігалась після 2000 р., вони розгортались на сторінках таких періодичних видань як “Фінанси України”, “Фінансовий контроль”, “Аудитор України”, “Аудиторские ведомости”.

Історична належність економічного аналізу до тандему “бухгалтерський облік і аналіз господарської діяльності підприємства” призвела до того, що роль останнього у формуванні між предметних зв'язків з контролем нівелювалась, зокрема зазначалось “Цей зв'язок (б/о та аналізу з контролем і ревізією) обумовлений тим, що предмет документальної ревізії тотожній за своїм змістом з предметом бухгалтерського обліку [5, с. 13]. І, навпаки, існують окремі спроби ототожнювати економічний аналіз з однією з форм контролю: “Аудит господарської діяльності полягає в систематичному аналізі господарської діяльності підприємництва” [10, с. 8], і закріплювати це законодавчо. Так в державній контрольній службі України з'явилась нова сфера діяльності – державний аудит, під яким розуміють оцінку ефективності використання державних коштів і діяльності державних установ. За своїм змістом і цільовим спрямуванням державний аудит є економічним аналізом.

Слід зазначити, що при вивченні співвідношення контролю та економічного аналізу в багатьох випадках акцент робиться на вивченні можливостей використання останнього у якості елемента забезпечення

контрольного процесу (аналіз в контролі), в той час як зворотній зв'язок (контроль в аналізі) залишається поза увагою.

Метою дослідження є визначення та теоретичне обґрунтування міждисциплінарних зв'язків економічного аналізу і контролю, встановлення ступеню їх взаємоінтеграції в умовах системної трансформації економічного аналізу, а саме використання контрольних процедур в економічному аналізі.

Викладення основного матеріалу. Розглядаючи співвідношення економічного аналізу та контролю доцільно визначити площину дотику, які, в першу чергу, окреслюються елементами інформаційного забезпечення, що використовуються в обох процесах, та їх взаємопроникненням. Так, і аналіз і контроль використовують облікові та позаоблікові дані як безпосередні джерела інформації. Дані аналітичних розрахунків підлягають вивченню при здійсненні контролю, документально оформлені результати контролю, в свою чергу, є джерелами для здійснення економічного аналізу, вони дозволяють аналітику знаходити вузькі місця, сприяють пошуку невикористаних резервів та втрачених можливостей. Зокрема джерелами інформації для здійснення аналізу є матеріали ревізій, висновки аудиторів, матеріали перевірок податкових органів тощо.

Контрольне значення економічного аналізу розкривається безпосередньо через його функції, одна з яких – контроль за виконанням планів та поставлених завдань. Ця функція набуває якісно нового значення в умовах постіндустріальної економіки, оскільки саме невизначеність, наявність альтернативних шляхів розвитку процесів та явищ, інформаційна насиченість та асиметричність суспільства вимагає постійного контролю за змістом та якістю планових показників, оперативного їх коригування та контролю за виконанням поставлених завдань. Спільними для

контролю та економічного аналізу, на наш погляд, є ряд методологічних принципів, зокрема, оперативність, системність, дієвість, ефективність, комплексність. Раціональне управління діяльністю підприємства

передбачає застосування можливостей, які надає економічний аналіз в досягненні інтересів різних груп користувачів в сфері контролю (табл. 1).

Таблиця 1. Користувачі економічного аналізу (контрольний аспект)

Група користувачів	Сфера зацікавленості	Можливість аналітичного забезпечення
Власники та інвестори	контроль за збереженням та примноженням майна	аналіз ефективності використання всіх видів ресурсів, оцінка динаміки показників, стійкості економічного зростання, рентабельності тощо
Аудитори	контроль достовірності (правильності складання) фінансової звітності шляхом висловлювання думки щодо неї	зниження трудомісткості аудита, оцінка показників фінансової звітності, використання аналітичних процедур на всіх етапах перевірки
Податкові органи	контроль за повнотою сплати податків	оцінка податкового тиску, шляхом визначення динаміки та структури податків та платежів, показників, які характеризують бази оподаткування, порівняльний аналіз динаміки податкових відрахувань та баз оподаткування
КРУ	контроль за збереженням та правильністю використання державного майна	аналіз виконання планів, бюджетів різних рівнів, кошторисів; аналіз обґрунтованості планових завдань, аналіз ефективності використання всіх видів ресурсів тощо
Громадські організації	контроль за використанням коштів громадських організацій	використання прийому балансового узагальнення за джерелами надходжень коштів та напрямками використання, аналіз структури та динаміки витрат
Органи соціального страхування	контроль нарахування та сплати соціальних виплат, цільовим використанням коштів соціальних фондів	аналіз виконання планів, встановлення відхилень від запланованих параметрів, аналіз структури виплат, попередження зловживань шляхом встановлення основних тенденцій в результаті аналізу динаміки

Важливість економічного аналізу в цілому та окремих процедур незаперечна при здійсненні внутрішнього контролю, оскільки на сучасному етапі дещо втрачені надбання радянського періоду і для внутрішнього контролю характерна відсутність нормативної бази та методологічного інструментарію. Розглядаючи окремі розробки з питань внутрішнього контролю можна зробити припущення, що переважна більшість завдань, поставлених перед внутрішнім контролем вирішуються економічним аналізом. Так В.В. Бурцев визначає внутрішній контроль як здійснення суб'єктами підприємства таких дій як: визначення фактичного стану підприємства; порівняння фактичних даних з запланованими; оцінка визначених відхилень

та ступеня їх впливу на аспекти функціонування підприємства; встановлення причин зафіксованих відхилень [1, с. 1]. Враховуючи вищевикладене, можна сказати, що при раціонально організованій та діючій аналітичній службі потреба у внутрішньому контролі відпадає, оскільки завдяки економічному аналізу буде реалізована основна його мета – інформаційне забезпечення системи управління, для отримання можливостей прийняття ефективних управлінських рішень.

При здійсненні контролю саме за допомогою даних, наданих економічним аналізом, можна визначити пріоритетні напрями (вузькі місця) для вивчення, зокрема суб'єкт контролю повинен звертати увагу на різкі зміни в системі показників діяльності

підприємства (різка зміна динаміки розвитку, різкі структурні зрушення тощо), ознайомитись з аналітичними висновками, в яких виявлені та пояснені характер і причини таких змін.

Таким чином, здійснення контролю, у всіх його проявах (внутрішній, зовнішній тощо) не можливе ні без застосування аналізу як загальнонаукового методу пізнання дійсності, ні без економічного аналізу як суміжної галузі знань. Разом з тим, одним із завдань, які

ставить перед собою аналітик є контроль за кінцевими результатами діяльності, відповідністю фактичних параметрів економічної системи заданим, позитивністю та сталістю динаміки змін економічних показників тощо.

Висвітлення площин дотику економічного аналізу та контролю дозволило визначити основні напрями прояву останнього в теорії та практиці аналітичних досліджень (рис. 1).



Рис. 2. Контроль в економічному аналізі: напрями використання

Незаперечним є твердження, що економічний аналіз невід’ємна складова професійних знань контролера. Так, якщо поняття спеціальних бухгалтерських знань поступово доповнювалось знанням карного (цивільного) процесу, криміналістики тощо [5, с.16], то аналіз господарської діяльності підприємства поряд з теорією та галузевими видами бухгалтерського обліку, визначально обмежував сферу спеціальних бухгалтерських знань, зокрема експерта-бухгалтера [9, с.13]. Слід зазначити, що формування професійного світогляду контролера передбачає не тільки вивчення методології та методики економічного аналізу, а й, в більшій мірі, вимагає формування аналітичного складу мислення, яке дозволить раціонально використовувати набуті знання (як з економічного аналізу, так і з інших

економічно-облікових дисциплін) в організації та здійсненні контрольної діяльності. Сліпе наслідування зарубіжного досвіду при реформуванні системи економічної освіти у вищих навчальних закладах передбачало відмову від існування окремого навчального курсу “Економічний аналіз” (для освіти західного взірця характерне розпорошення аналітичних знань, їх включення до складу ряду облікових та загальноекономічних дисциплін), що ставило під загрозу, на нашу думку, цілісність та ефективність економічної освіти. Збереження віщезазначеного курсу є свідченням перемоги здорового глузду в питаннях реформування освіти, найбільш раціональним шляхом їх реалізації, коли впровадження відповідних змін здійснюється з врахуванням національних традицій та доробок вітчизняної науки.

Повертаючись до змісту рис. 1, зазначимо, що виключно важливою є роль контролю при формуванні інформаційної бази економічного аналізу. В першу чергу це пов'язано з можливостями контролю у забезпеченні достовірності вхідних джерел інформації для здійснення аналітичних досліджень, оскільки достовірність, повнота і правильність здійснення будь-якого дослідження визначається інформацією, на основі якої воно проведено.

Цінність інформації визначається економічним ефектом функціонування об'єкта управління, викликаним її споживчою вартістю. Основною вимогою до інформації є її корисність при прийнятті рішень. Для забезпечення цієї вимоги інформація повинна бути зрозумілою, доречною, достовірною, а також відповідати ідеї гармонізації та стандартизації.

Підготовка інформації для проведення економічного аналізу передбачає:

– перевірку інформації на доброякісність (перевіряється наскільки повними є дані, чи дотримуються правила складання та оформлення звітності, правильність арифметичних розрахунків, узгодженість показників, наведених в різних таблицях);

– перевірку інформації за сутністю (у процесі перевірки визначають, наскільки той або інший показник відповідає дійсності, фактичному стану справ підприємства);

– забезпечення можливості порівнюваності показників (всю числову інформацію після перевірки її доброякісності приводять до порівняльного вигляду за допомогою таких способів як нейтралізація впливу вартісного та якісного факторів шляхом доведення їх до єдиного базису, використання середніх і відносних величин, методів перерахунку тощо.

Оскільки від достовірності джерел інформації залежить якість результатів аналізу, вони повинні обов'язково та ретельно перевірятися. Достовірні джерела аналізу – необхідна умова об'єктивності та високої якості аналітичних робіт, оскільки вони забезпечують доказову силу висновків, зроблених на підставі результатів економічного аналізу.

При перевірці інформаційної бази застосовуються прийоми документального контролю (табл. 2).

Таблиця 2. Застосування прийомів контролю для перевірки інформаційної бази

№ з/п	Назва прийому	Мета роботи	Зміст роботи
1	2	3	4
1	Перевірка за формою	Полягає у візуальній перевірці правильності записів всіх реквізитів та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявність підписів	Під час загального огляду звітних форм увага звертається на заповнення їх адресної частини. Вид діяльності підприємства повинен відповідати видам діяльності, передбачених Статутом. При необхідності ліцензування даного виду діяльності обов'язковою є перевірка наявності у підприємства ліцензії та строку її дії. Визначення виду діяльності підприємства є важливим критерієм для правильного розмежування доходів і витрат підприємства з основного та іншого діяльністю
2	Аналітична перевірка показників	Виявлення суттєвих відхилень за допомогою глибинних та наскрізних тестів дозволяє встановити факти помилок та порушень, що призводять до перекручення звітності	Визначаються ті ділянки звіту, в яких аудиторський ризик є найбільшим, де можливість шахрайства чи наявність помилок в обліку і звітності для даного підприємства є найімовірнішим. Залежно від цього виділяються ті операції, які необхідно перевірити більш ретельно

1	2	3	4
3	Перевірка за змістом	Встановлення достовірності показників звітності	Проводиться арифметична перевірка, тобто перевіряється узгодженість показників за суміжні хронологічні періоди, узгодженість показників, відображених у формах бухгалтерської звітності, реєстрах обліку та зведених документах. Деякі показники входять до різних звітних форм і, отже, при правильному складанні звіту обов'язково повинні збігатися. При цьому: використовують внутрішньоформові та міжформові ув'язки; проводять вибіркову інвентаризацію; здійснюють логічний контроль показників звітності; проводять арифметичний та нормативний контроль; застосовують зустрічну перевірку

Для перевірки інформації, що буде використовуватися для проведення економічного аналізу, крім вище наведених, необхідним є використання наступних прийомів документального контролю: перевірки за формою, арифметичної перевірки, нормативно-правової перевірки, зустрічної перевірки, логічної перевірки, перевірки за сутністю, взаємної перевірки, контрольного порівняння.

При підготовці інформаційної бази економічного аналізу, зазначає доц. І.Т. Райковська, особливого значення потрібно надавати взаємній перевірці документів, які відображають різні аспекти взаємопов'язаних господарських операцій. Використання даного прийому надасть змогу виявити протиріччя в обліку: операції, які реально не були здійснені на підприємстві; операції, невідображені у бухгалтерському обліку; невідповідність сум господарських операцій тощо [7, с. 131].

Не менш важливим аспектом підготовки інформаційної бази економічного аналізу є вивчення положень діючої облікової політики підприємства (загальних положень облікової політики в галузі) і, перш за все, увагу слід приділити контролю за дотриманням принципу послідовності облікової політики та дотримання порядку внесення до неї змін – таким чином забезпечується можливість застосування методичного прийому порівняння в аналітичних дослідженнях.

Для якісного проведення аналітичних досліджень необхідна оптимальна кількість достовірної інформації, адже її нестача не дозволяє отримати повного уявлення про предмет, що вивчається. При нестачі інформації неможливо розібратися в ситуації, оцінити її і прийняти правильне рішення. Для економічного аналізу використовують різноманітні джерела інформації. Потреба в конкретних матеріалах залежить від періоду, що аналізується, цільової спрямованості та завдань економічного аналізу. Аналіз не обмежується тільки економічними даними, а широко використовує технічну, технологічну та іншу інформацію. Для забезпечення повноти інформаційної бази не можна ігнорувати контроль як джерело інформації для аналітичних досліджень. Зокрема можуть бути використані документально оформлені результати внутрішнього контролю; аудиторські висновки та робочі документи аудитора; матеріали податкових перевірок; матеріали ревізій (для підприємств державної форми власності); для аналізу забезпечення підприємства всіма видами ресурсів важливе значення мають акти інвентаризацій відповідних цінностей, дані контрольних запусків сировини, результати експериментів тощо.

Один з аспектів значення контролю в організації та здійсненні економічного аналізу розкривається через забезпечення окремих регулятивних принципів, які складають основу процедурної сторони аналітичної роботи (див. табл. 3).

Таблиця 3. Контроль як засіб забезпечення принципів економічного аналізу

Контроль	Засіб забезпечення регулятивних принципів
як функція управління	цільового спрямування, системності, комплексності, періодичності, дієвості, ефективності
як засіб встановлення достовірності	достовірності і точності, ефективності, обережності і критичності

Умовою успішного проведення економічного аналізу є чітка організація аналітичної роботи, яка характеризується системою раціональних, скоординованих дій в процесі вивчення об'єкта спостереження відповідно до визначених завдань. Раціонально побудована система організації економічного аналізу суб'єктів господарювання забезпечує отримання оперативної аналітичної інформації про стан, тенденції зміни господарської діяльності підприємства, фактори, які спричинили ці зміни, сприяє розробці комплексу заходів щодо нейтралізації дії факторів, які негативно впливають на діяльність підприємств. Ефективність проведення аналітичного дослідження значною мірою визначається чіткою організацією економічного аналізу на підприємстві.

Організацію аналітичного процесу поділяють на етапи, які відрізняються поставленими завданнями, кінцевими результатами, і, відповідно, аналітичними процедурами, операціями та діями. Перелік етапів у різних літературних джерелах неоднаковий. На їх кількість і послідовність впливають різноманітні фактори: цільове додавання, дослідження, наявність технічних і економічних засобів для досягнення поставлених завдань, структура управління, система обліку тощо. Не заглиблюючись у дискусію щодо кількості та складу організаційних етапів зосередимось на визначенні місця контролю у процесі організації економічного аналізу. З цією метою виділені наступні організаційні етапи аналітичних досліджень:

– *підготовчий етап* передбачає визначення завдань і об'єктів аналізу, вивчення матеріалів і результатів за раніше проведеним аналізом відібраних об'єктів, складання плану аналізу та графіку його проведення, розробку програми та всього інструментарію аналізу (макетів таблиць,

алгоритмів розрахунків тощо), обмеження кола необхідної інформації для проведення аналізу та попереднє ознайомлення з нею. Контрольні функції на цьому етапі полягають у систематичному визначенні відповідності запланованого реальному стану речей, попередній оцінці раціональності та ефективності заходів, що плануються, контролі відповідності кваліфікації визначених виконавців запланованим видам аналітичних робіт тощо. Контроль за систематичністю проведення аналітичних досліджень на базі високої їх організації та планування аналітичної роботи є необхідною умовою реалізації принципу періодичності економічного аналізу;

– *основний (аналітичний) етап* включає збір (із залученням статистичної звітності, даних синтетичного та аналітичного обліку, планової документації, результатів спеціальних спостережень, зовнішніх джерел тощо) і перевірку достовірності інформації, що використовується (достатня та достовірна інформація – головна умова ефективності аналітичної роботи). Обсяг інформації, що використовується при економічному аналізі, повинен бути необхідним і достатнім. Збір інформації – процес трудомісткий. Для економії часу слід окреслити межі джерел, з яких формується інформаційна база; систематизацію накопичених матеріалів; забезпечення зіставленості показників (за оцінкою, структурою, принципами побудови тощо); статистичну обробку отриманих даних (вираховування середніх, відносних величин, групування показників тощо), заповнення аналітичних таблиць; розробку аналітичних показників, необхідних для вирішення поставлених завдань, визначення факторів і ступеню їх впливу на відповідні показники діяльності підприємства, виявлення причинних зв'язків між цими показниками та

відповідними господарськими процесами; пошук резервів збільшення ефективності виробництва тощо. Ефективність аналітичного дослідження забезпечується завдяки контролю відповідності методологічного інструментарію цільовій спрямованості. На цьому етапі реалізація принципу достовірності та точності забезпечується шляхом застосування прийомів документального контролю для перевірки інформаційної бази, зокрема встановлення її достовірності та відповідності іншим якісним критеріям.

– *завершальний (підсумковий) етап* передбачає узагальнення (групування, підрахунок) отриманих результатів аналітичного дослідження, доведення до відома зацікавлених осіб результатів аналізу, відображених у відповідних документах (аналітичній записці, звіті тощо). Систематичний контроль за ефективністю рішень, прийнятих відповідно до результатів аналізу, та за їх виконанням є обов'язковим елементом даного етапу та основною умовою дотримання принципу дієвості аналізу.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Співвідношення контролю та економічного аналізу у всіх їх проявах можливо охарактеризувати терміном “взаємопроникнення” або “взаємоінтеграція”. Документально оформлені результати аналітичних досліджень вивчаються при здійсненні контролю, дозволяють визначити вузькі місця, можуть слугувати основою доказів, їх параметричним вираженням. В свою чергу дані контролю є складовими інформаційної бази економічного аналізу, способи і процедури контролю – для оцінки достовірності інформаційної бази в цілому та результатів аналітичних розрахунків. Безпосередньо економічний аналіз не позбавлений контрольних функцій, а контроль не можливий без підкріплення аналітичними розрахунками та висновками. В той же час, сам економічний аналіз може бути об'єктом контролю в частині контролю якості його проведення і т.д.

Висвітлення співвідношення контролю та економічного аналізу, його місця в організації та здійсненні аналітичних досліджень дозволило встановити наступне:

– як функція управління контроль реалізується на всіх етапах організації та здійснення економічного аналізу, починаючи з планування аналітичної роботи, і закінчуючи контролем якості проведення аналізу та ефективності рішень, прийнятих на підставі результатів аналітичних досліджень;

– контроль є необхідним інструментом забезпечення регулятивних принципів економічного аналізу, зокрема, принципу достовірності і точності, шляхом перевірки відповідності вхідної інформації вимогам якості, в першу чергу, достовірності;

– матеріали контролю є складовою інформаційної бази економічного аналізу;

– контрольні процедури є обов'язковими на останньому етапі аналітичного процесу при встановленні результативності і діяльності економічного аналізу.

Розуміння міжпредметних зв'язків економічного аналізу та контролю крім теоретичного значення, є необхідною передумовою підвищення їх ефективності як практичної діяльності в першу чергу шляхом систематизації та удосконалення аналітичних методик, які застосовуються в контролі. В цьому контексті одним з ключових питань є стандартизація та регламентація методик проведення економічного аналізу при здійсненні контролю, що дозволить суттєво підвищити якість останнього та, що не менш важливо, є вирішальним фактором становлення суспільної довіри до результатів контролю в цілому і, зокрема, аудиту. З цією метою в подальших дослідженнях слід приділити увагу питанням аналітичного забезпечення контрольної діяльності.

Список використаної літератури:

1. *Бурцев В.В.* Внутренний контроль: основные понятия и организация проведения // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – <http://www.dis.ru/manag/arhiv/2002/4/4.html>.
2. *Вейцман Н.Р.* Очерки по бухгалтерскому учету и анализу – М.: Госфиниздат, 1958 – 152 с.
3. *Гиляровская Л.Т., Стольная Н.В.* Экономический анализ в аудировании деятельности компаний США // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 9.
4. *Кмицикевич В., Мурашко В.* Экономический анализ при документальных ревизиях // Бухгалтерский учет. – 1967. – № 11. – С. 32.
5. *Пошюнас П.* Применение бухгалтерских познаний при расследовании и предупреждении преступлений. – Вильнюс: “МИНТИС”, 1977. – 196 с.
6. *Продан Ф., Заец А.* Экономический анализ при ревизиях // Бухгалтерский учет. – 1972. – № 6. – С. 32.
7. *Райковська І.Т.* Організація і методика економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання в конкурентному середовищі: Дис. ... кандид. екон. наук 08.00.09. – Захищена 25.03.2008. – Житомир, 2008. – 192 с.
8. *Тимченко В.А.* Применение анализа хозяйственной деятельности в контрольно-ревизионной работе // Бухгалтерский учет. – 1985. – № 2. – С. 14.
9. *Фортинский С.П.* Теоретические основы и сущность судебно-бухгалтерской экспертизы в советском судопроизводстве. Дис. докт. э.н. – М., 1967.
10. *Ярочкин В.И., Бузанова Я.В.* Аудит безопасности фирмы: теория и практика: Учебное пособие для студентов высших учебных заведений. – М.: Академический Проект; Королев: Парадигма, 2005. – 352 с. – (“Gaudemus”).

ОЛІЙНИК Оксана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри бухгалтерського обліку і контролю, почесний декан обліково-фінансового факультету, Житомирського державного технологічного університету

БАРАНОВСЬКА Тетяна Василівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:
– теорія та методологія економічного аналізу