

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**САНЖАРА Олександр Михайлович**

**Управлінський облік, контролінг і внутрішній аудит у системі управління аграрним підприємством / Managerial accounting, controlling and internal audit in the management system of the agrarian enterprise**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗзм-21  
О. М. Санжара

---

Науковий керівник  
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

---

Магістерську роботу допущено до захисту:  
“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри  
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

---

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	3
<b>РОЗДІЛ 1. ВИЗНАЧАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА</b> .....	6
1.1. Класифікація витрат з позицій управління підприємницькою діяльністю підприємства .....	6
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції .....	21
1.3. Особливості управлінського обліку витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах .....	25
Висновки до розділу 1 .....	36
<b>РОЗДІЛ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ</b> .	37
2.1. Науково-теоретична концепція контролінгу, її значення в системі управління підприємством .....	37
2.2. Методологічна диференціація оперативного і стратегічного контролінгу, переваги та недоліки застосування .....	51
2.3. Імплементация служби контролінгу в організаційну структуру підприємства .....	69
Висновки до розділу 2 .....	78
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПАРАМЕТРИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ</b> .....	79
3.1. Внутрішній аудит як ефективна форма внутрішнього контролю .....	79
3.2. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту .....	91
3.3. Оптимізація аналітичних процедур внутрішнього аудиту .....	102
Висновки до розділу 3 .....	116
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	117
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	123

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Нестабільність фінансових ринків, загострення конкуренції на ринках продовольства, зниження прибутковості та зростання ризику в бізнесі змушують українські аграрні підприємства впроваджувати в свою практику методи й інструменти сучасного менеджменту, які дозволяють їм не тільки у короткотерміновій, але й у довгостроковій перспективі набути достатньої ліквідності, фінансової стабільності, отримувати оптимальний прибуток, розширювати свою господарську діяльність, ефективно здійснювати менеджмент. Керівники підприємств різних рівнів усвідомили, що необхідно не лише вивчення різних елементів “провідних технологій” західної економіки, але й їх адаптація до реальних умов вітчизняного ринку.

Суть методологічної проблеми, яка стоїть сьогодні перед системою управління підприємством, – необхідність розробки системи економічної інформації, яка являє собою сукупність якісних та достовірних даних для процесу внутрішнього управління, а також для зовнішніх користувачів, яка б відображала сучасні умови господарювання та мала б достатній потенціал для подальшого удосконалення системи управління підприємством.

Сучасний етап розвитку системи управління підприємством – це етап менеджерів. Тільки висококваліфіковані управлінці з продуманою політикою менеджменту можуть забезпечити виживання підприємств в ринкових умовах. Це об'єктивно обумовлює науковий і практичний інтерес до досліджень системи управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту, зокрема обліково-аналітичних аспектів, пошуку шляхів впровадження в систему управління сучасного підприємства.

Актуальність дослідження обумовлена і тим, що воно є спробою комплексного моніторингу питань щодо удосконалення облікової політики підприємства з огляду вимог управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту, співвідношення із системами управління і фінансового обліку, з організацією зовнішнього аудиту.

**Мета і завдання дослідження.** Метою магістерської роботи є оптимізація обліково-аналітичного забезпечення менеджменту аграрних підприємств з використанням управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту. Для реалізації поставленої мети вирішено наступні завдання:

- досліджено науково-теоретичну концепцію управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту, з'ясовано їх значення в системі управління підприємством;
- уточнено організаційно-методичні переваги та недоліки застосування управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту;
- визначено методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту;
- з'ясовано особливості аналітичних процедур внутрішнього аудиту;
- обґрунтовано роль управлінського обліку, внутрішнього аудиту та контролінгу як напрямів впровадження сучасних методів управління;
- розроблено етапи впровадження служби контролінгу в організаційну структуру підприємства.

**Об'єктом дослідження** визначено систему обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ТОВ «Апогей Агро» с. Куткір Буського району Львівської області.

**Предметом дослідження** є організаційно-методичні основи застосування управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту в системі управління аграрним підприємством.

**Методи дослідження.** Теоретичну основу дослідження склали наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із проблем управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту, менеджменту підприємства, прийняття тактичних і стратегічних рішень, факторного аналізу і формування ринкових відносин. З метою забезпечення обґрунтованості отриманих результатів дослідження використовувались такі методи: комплексно-цільовий підхід та системний аналіз (для дослідження вдосконалення системи управління підприємством); статистичний, логічний і економічний аналіз (обґрунтування

методологічних засад управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту); порівняння (оцінка потенціалу управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту).

**Наукова новизна отриманих результатів.** Результати наукового дослідження оптимізують теоретико-методологічні аспекти застосування управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту в практиці аграрних підприємств. До основних результатів належать: уточнення теоретичних і методологічних положень управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту та встановлення закономірностей їхнього розвитку в сучасних умовах; обґрунтування доцільності впровадження управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту в практику обліково-аналітичного забезпечення системи управління великих аграрних компаній; запропоновано організаційну модель раціональної побудови економічних служб підприємства з органічною вбудовою служби контролінгу як функціонально відокремленого підрозділу.

**Практичне значення отриманих результатів.** Основні положення і результати дослідження мають практичне значення, яке полягає в тому, що на основі теоретичних розробок обґрунтована цілісна концепція організації управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту на аграрних підприємствах України. Обґрунтовані висновки та конкретні рішення щодо удосконалення процесу управління суб'єктом господарювання мають прикладне значення.

## РОЗДІЛ 1

### ВИЗНАЧАЛЬНІ ОСНОВИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ МЕНЕДЖМЕНТУ ПІДПРИЄМСТВА

#### **1.1. Класифікація витрат з позицій управління підприємницькою діяльністю підприємства**

Розвиток управлінської орієнтації обліку, аналізу і контролю в Україні поступово і неухильно набуває нових якостей, змінюючи цільові орієнтації на задоволення потреб ефективного управління підприємством. На цьому шляху є ще досить багато невирішених проблем, які не дають можливості на даному етапі їхнього розвитку організаційно оформитись у чітку систему управлінського обліку. Сучасні досягнення у цій сфері можна прийняти лише за базу, як стартовий потенціал формування в недалекому майбутньому цього прогресивного виду обліку і управлінської діяльності.

Разом з тим, важливим є вивчення генезису розвитку управлінського обліку за рубежом, як запорука уникнення помилок при його запровадженні в Україні, оскільки необхідність створення управлінського обліку підтверджується зарубіжним досвідом його виникнення, становлення і розвитку. В розвинутих країнах світу управлінський облік став окремою галуззю теоретичних і практичних знань. Тому досвід цих країн заслуговує на увагу і може бути використаним при науковому підході до його аналізу та врахуванні умов господарської практики підприємств України.

Погляди науковців стосовно змісту управлінського обліку є різними. Одні з них обмежують його зміст тільки виробничим обліком, стверджуючи, що надана керівництву інформація про витрати для прийняття рішень є тією частиною бухгалтерського обліку, яка називається управлінським обліком, або обліком для управління. Інші, розглядають управлінський облік в широкому плані і вказують, що на даний час він несе відповідальність за стан детальних фінансових планів майбутніх господарських операцій, а також

сприяє зміні ефективності цих операцій, впровадженню новацій, виявленню різних проблем і вибору шляхів їх вирішення. Ще інші вважають, що управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів, які знаходяться в даній організації і яким доручено керувати та контролювати її господарську діяльність. Управлінський облік може бути протиставлений фінансовому обліку, який забезпечує інформацією акціонерів, кредиторів та інших осіб, що перебувають за межами організації.

Проведений аналіз існуючих трактувань управлінського обліку зарубіжних і вітчизняних економістів, а також Комітету міжнародних стандартів обліку дозволяє зробити висновок, що врешті-решт сформувалось визначення управлінського обліку, як процесу систематизації виробничо-фінансової інформації шляхом ідентифікації, збору, обробки, інтерпретації для цільового забезпечення внутрішніх користувачів підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень, прогнозування, планування, аналізу і контролю. Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших функцій бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей, розробляє методи отримання інформації про вирішальні фактори успіху і якість інновацій.

В управлінському обліку витрат виробництва одним із найважливіших аспектів є їхня класифікація. Сам поділ загальної суми витрат та їх групування за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва або вплив на нього. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки різних елементів витрат дає змогу менеджерам приймати рішення щодо регулювання виробництва, що зводиться зазвичай до вибору з кількох альтернативних варіантів такого, який за цієї ситуації є оптимальним.

Стан виробництва характеризує ефективність, ступінь використання до-сягнень науково-технічного прогресу, місце і роль працівника у виробничому процесі. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової

ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно щоденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежать від впливу зовнішнього середовища.

В загальному, механізм господарювання підприємства визначається ступенем управління витратами. Управління витратами – важливий елемент управління господарством. Основні напрямки цієї роботи:

- 1) обґрунтування рішень про зняття з виробництва застарілих виробів;
- 2) визначення ціни продукції;
- 3) визначення рентабельності продукції та виробництва;
- 4) побудова внутрішньогосподарських відносин, правомірність та доцільність організаційно-технічних заходів.

Економічний зміст витрат виробництва можна визначити як споживчу частину виробничих ресурсів.

Витрати – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці. В умовах товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення конкретного продукту називається собівартістю.

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам.

Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» витратами визнаються:

1. Якщо витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань.



2. Витратами звітнього періоду визнаються зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), при умові, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
3. Витрати певного періоду визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні.
4. Витрати, котрі неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійсненні.
5. Якщо активи забезпечують одержання економічної вигоди протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу їх вартості (наприклад у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

- 1) авансова (попередня) оплата запасів, робіт, послуг;
- 2) погашення одержаних позик;
- 3) інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним вище;
- 4) витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва та з метою забезпечення раціональної організації управлінського обліку, а також визначення величини витрат і здійснення контролю за формуванням собівартості продукції дуже важливе значення має науково обґрунтована класифікація витрат. Складність встановлення критеріїв класифікації витрат пояснюється масштабами виробництва, різною технологією, різноманітністю самих витрат. Одні витрати прямо відносяться на виробництво, інші непрямим шляхом. Є витрати одноелементні, а є такі, до складу яких входять декілька елементів, одні залежать від обсягу продукції, інші – не залежать.

Це все робить необхідним групування витрат за визначеними ознаками. Витрати в залежності від характеру виробництва поділяються за видами продукції (послуг) та етапами виробничого процесу (стадіями, переділами). Внаслідок різних місць виникнення витрат передбачають їх облік за структурними підрозділами та центрами відповідальності. Витрати також класифікують за рядом інших ознак: за економічними елементами, за статтями калькуляції, за цільовим призначенням, ступенем однорідності, способом включення до собівартості та часом виникнення та іншими ознаками.

Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції, тобто локальних затрат. Велике значення класифікації затрат в управлінні ними і перш за все для здійснення калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління. Класифікація витрат наведена на рисунку 1.1.

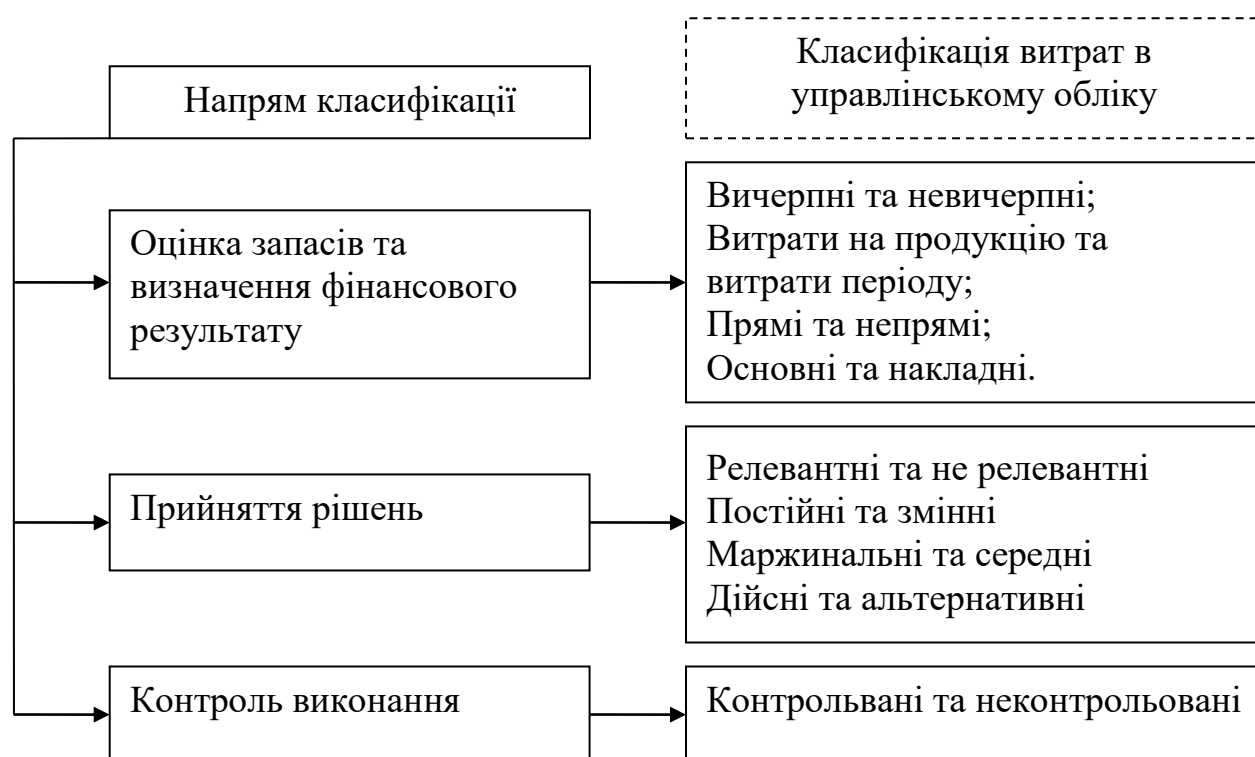


Рис. 1.1. Класифікація витрат в управлінському обліку

Наведена класифікація витрат не вичерпує всіх можливих варіантів їх групування і може бути доповнена відповідно до конкретної ситуації користувача. Досить своєчасною та аргументованою є запропонована

вітчизняним науковцем Л.В. Нападівською класифікація витрат згідно з цілями управління, уточнена нами у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Класифікація витрат стосовно мети дослідження

Ознака витрат	Види витрат	Мета використання
За відношенням до виконавців	Контрольовані і неконтрольовані	З метою здійснення контролю за діяльністю виконавців
За відношенням до обсягу виробництва	Змінні і постійні	З метою оптимізації виробничого процесу та аналізу беззбитковості виробництва
За способом віднесення на собівартість	Прямі і посередні	Для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку (за повною собівартістю)
За доцільністю витрачання	Продуктивні і непродуктивні	З метою контролю за економним використанням ресурсів
За складом	Фактичні, планові, прогнозні	З метою прогнозування та регулювання затрат
За віднесенням на період генерування прибутку	На продукт, на період	Для контролю витрат і інвестицій
Залежно від управлінського рішення	Релевантні і нерелевантні	Для визначення впливу управлінського рішення на затрати
За місцем виникнення затрат і центрами відповідальності	Затрати на робочому місці, затрати бригади, дільниці, цеху (переділу)	З метою здійснення контролю за відповідальними особами за місцем виникнення затрат
За ступенем опосередкування	Загальні, середні	Для визначення загальних витрат і цін на окремі вироби
Залежно від терміну прийняття рішення	Поточні та довгострокові	Для рішення короткострокових та довгострокових завдань
Залежно від того, чи враховують ці затрати для прийняття рішень	Безповоротні та уявні	З метою вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень
Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження виробничих потужностей	Інкрементні й маржинальні затрати і доходи	З метою прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції

В управлінському обліку використовують поділ витрат підприємства на вичерпані та невичерпані. Невичерпаніми вважають витрати, пов'язані з

придбанням запасів чи основних засобів, не використаних у виробничому процесі (не введених в експлуатацію). У разі витрачання запасів на виробництво та експлуатацію основних засобів їхня вартість (амортизація) є вичерпаними витратами. Невичерпаними вважають ті витрати, які принесуть користь у майбутньому, а вичерпаними, ті що вже спожиті (собівартість реалізованих товарів, амортизаційні відрахування). Вичерпані (спожиті) витрати (Expired Costs) – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу звітного періоду. Тоді, невичерпані витрати (Unexpired Costs) – це збільшення зобов'язань або зменшення активів у процесі поточної діяльності для отримання доходу або іншої вигоди в майбутніх періодах.

Невичерпані витрати відображаються в активі балансу, а вичерпані у звіті про фінансові результати. В узагальненому вигляді концепцію вичерпаних та невичерпаних витрат наводить С.Ф. Голо.

На практиці не всі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням товарів. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію (Product Costs) – це витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація), пов'язані з функцією виробництва продукції.

Витрати періоду (Period Costs) – це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати періоду, в якому вони були здійснені.

Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення усіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження, розробки тощо) вартісного ланцюжка.

Прямими називаються ті витрати, котрі безпосередньо можна віднести до конкретного об'єкта витрат і включити до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).

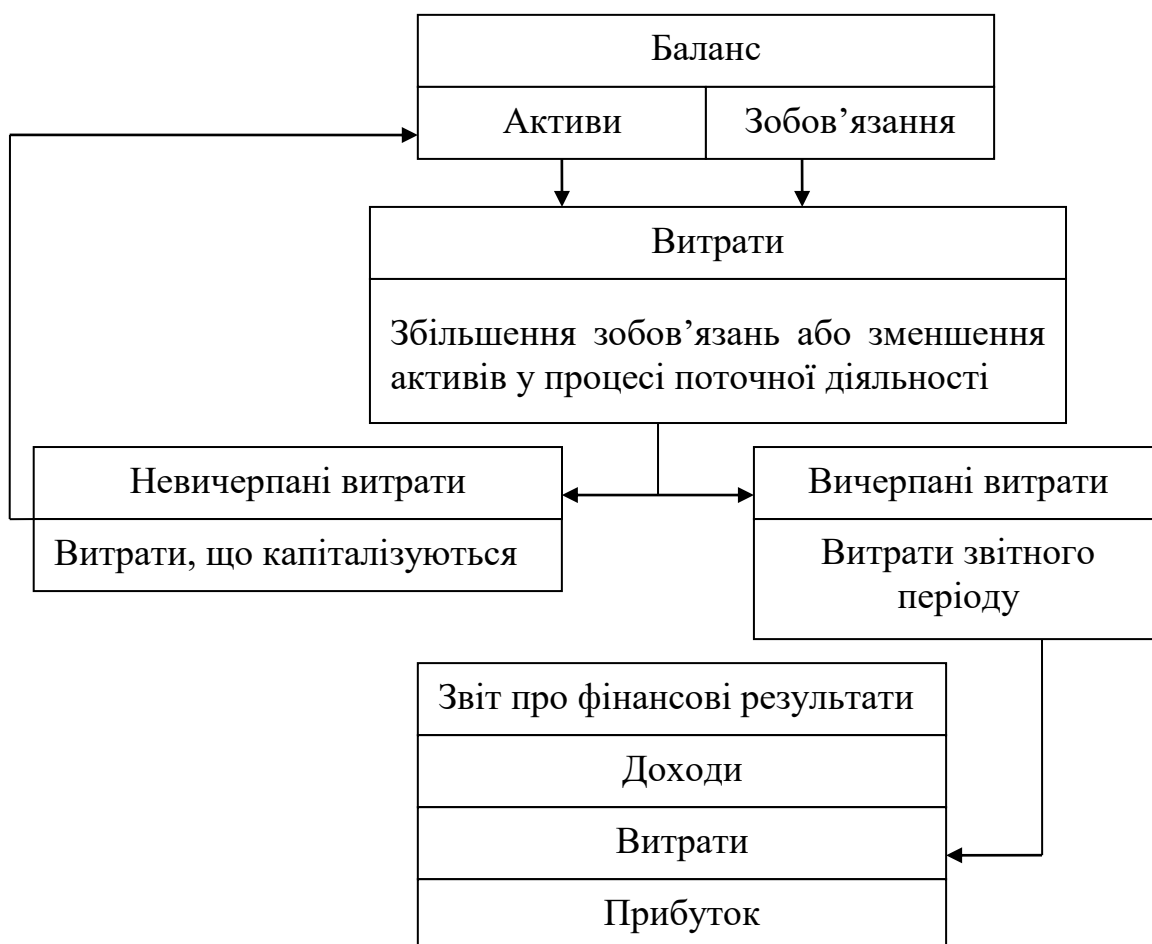


Рис. 1.2. Концепція витрат для визначення фінансового результату

До складу прямих матеріальних витрат входить вартість сировини та основних матеріалів, які утворюють основу виробленої продукції чи є її не обхідним компонентом, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об'єкта обліку витрат.

Заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт, та наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат включають до складу прямих витрат на оплату праці.

Отже, до прямих витрат на оплату праці відносять: основну заробітну плату основного виробничого персоналу підприємства, нараховану робітникам та службовцям за тарифними ставками, відрядними розцінками чи посадовими окладами, включаючи в себе індексацію заробітної плати, а також витрати на оплату праці позаштатним працівникам, котрі виконують

роботи, пов'язані з виробництвом продукції; вартість продукції, яку видають у вигляді натуральної оплати праці працівникам, зайнятим у сільськогосподарському виробництві; різні надбавки і доплати до окладів працівників, у тому числі за роботу в нічний час, також за суміщення професій; вартість продуктів харчування, що відповідно до чинного законодавства безкоштовно надаються працівникам підприємств окремих галузей; щорічні відпускні та інша додаткова оплата; одноразові винагороди, що надаються за вислугу років; оплата праці позаштатних працівників за роботи, виконані згідно з договорами цивільного характеру, за умови, що розраховується із працівниками за виконані ними роботи безпосередньо підприємство.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

При групуванні витрат під об'єктом обліку витрат слід розуміти продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, що потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

«Економічно доцільний шлях» означає, що при віднесенні витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод. Такі витрати відносяться до вирощування багатьох культур, деяких груп тварин, виконання різних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розділити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають такими, що розподіляються, а відповідно з П(С)БО 16 «Витрати» – загальновиробничими витратами.

Існують витрати, які не залежать від рішень менеджерів, а інші піддаються їхньому впливу. Виходячи з цього витрати поділяються на: релевантні – залежні від рішень керівників та нерелевантні – на які керівники не можуть вплинути.

Розглядаючи варіанти рішень, слід зважати не лише на дійсні (реальні), а й на альтернативні витрати. Дійсні витрати (Outlay Costs) – це витрати, що потребують сплати грошей або витрачання інших активів. Альтернативні витрати (Opportunity Costs) – це вигода, яка втрачається, коли вибір одного напрямку дії вимагає відмовитися від альтернативного рішення [44, с. 9].

До основних відносяться ті витрати, що безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг). В будь-якому виробництві вони складають найбільшу частину витрат, досягаючи в окремих галузях 90% собівартості. Накладні витрати виникають у зв'язку з обслуговуванням виробництва, його організацією та управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

Основні витрати (Prime Costs) – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Основні витрати поділяються на три групи: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати (Direct Materials) – це вартість витрачених матеріалів, які стають частиною готової продукції і їх можна відносити до певного виробу економічно доцільним шляхом. Прикладом прямих матеріальних витрат є насіння, засоби захисту рослин, паливно-мастильні матеріали у виробництві продукції рослинництва.

У деяких випадках певні види матеріалів, які є частиною виробленої продукції, не включають до складу прямих витрат. Такі матеріали розглядають як допоміжні (непрямі) і, ґрунтуючись на принципі економічної доцільності, включають до виробничих накладних витрат.

Прямі витрати на оплату праці (Direct Labor) – це заробітна плата робітників, яку можна включити у собівартість певних виробів економічно доцільним шляхом. Інші прямі витрати (Other Direct Costs) – це решта прямих витрат, крім прямих матеріальних витрат та прямих витрат на оплату праці.

Прикладом таких витрат є амортизація або оренда спеціального устаткування, оплата послуг контрагентів, придбання спеціального інструменту, виплати за отриману ліцензію на виробництво продукції тощо.

Виробничі накладні витрати (Manufacturing Overheads) – це витрати, безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, але їх не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом. В Україні такі витрати називають загальновиробничими. Прикладом цих витрат є допоміжні матеріали, непряма зарплата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо. Загальновиробничі накладні витрати розподіляються між виробами пропорційно до обраної бази.

Прямі витрати на оплату праці та виробничі накладні витрати в сумі становлять конверсійні витрати. Конверсійні витрати (Conversion Costs) – це витрати на обробку сировини для перетворення її на готовий продукт.

Склад виробничих і невиробничих витрат в Україні визначає Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (рис. 1.3).

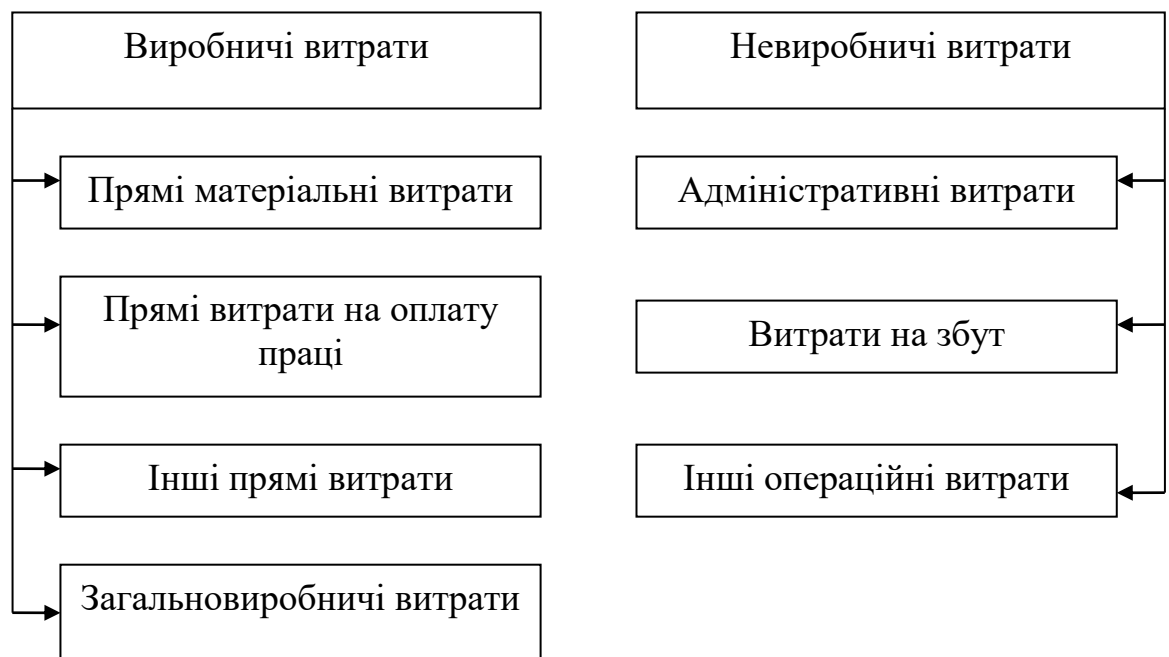


Рис.1.3. Склад виробничих та невиробничих витрат

До складу прямих матеріальних витрат належить вартість сировини й основних матеріалів, що утворюють основу виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних й інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.



Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До інших прямих витрат відносять всі інші виробничі витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду землі та майнових паїв, амортизація, втрати від браку тощо.

Загальновиробничі витрати включають витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо), амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення, амортизацію нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення. Також до загальновиробничих відносять витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально-виробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих; витрати на техніку безпеки і охорону навколишнього середовища, інші витрати (оплата простоїв, внутрішньо-заводське переміщення матеріалів, напівфабрикатів зі складів до цехів і готової продукції на складі; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах тощо).

До адміністративних витрат включаються загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- 1) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- 2) витрати на службові відрядження та витрати на утримання апарату управління підприємством, іншого загальногосподарського персоналу;

- 3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- 4) винагороди за надані професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- 5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- 6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- 7) витрати пов'язані із врегулюванням спорів у судових органах;
- 8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- 9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- 10) інші витрати загальногосподарського призначення.

До витрат на збут включаються витрати, що пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- 1) витрати на пакування готової продукції на складах;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці та комісійні винагороди торговим агентам, продавцям та іншим працівникам підрозділів, які забезпечують збут;
- 4) витрати на рекламу й дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 6) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом продукції;
- 7) витрати пов'язані з утриманням основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- 8) витрати на транспортування, страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, що пов'язані з транспортуванням продукції згідно із умовами договору (базису) поставки;

- 9) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 10) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються витрати на дослідження й розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти. Також включають собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією та суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; нестачі і втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; втрати від знецінення запасів; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення та інші витрати операційної діяльності.

Змінними називаються ті витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним.

До постійних відносяться витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть бути адміністративні та загальновиробничі витрати підприємства).

Слід зауважити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним, тому що, в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів, величина постійних витрат змінюється при суттєвій зміні обсягу виробництва. Тому більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними.

Маржинальні витрати (Marginal Costs) – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції.

Середні витрати – це витрати на одиницю продукції, яка випускається.

Контрольовані витрати (Controllable Costs) – це витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або справляти на них вплив.

Неконтрольовані витрати (Non-Controllable Costs) – це витрати, які менеджер не може контролювати або не може на них вплинути.

У ході процесу виробництва виникають витрати, які повністю залежать від конкретного колективу (структурного підрозділу), а також ті, що від нього не залежать, а відносяться до галузевих витрат підприємства в цілому. З метою забезпечення постійного контролю за витрачанням засобів на кожній технологічній стадії, формуванням собівартості продукції у структурних підрозділах доцільно класифікувати витрати за місцями виникнення і центрами відповідальності. Це дозволить виявити недоліки в роботі окремого виробничого підрозділу, встановити винуватців і причини відхилень, прийняти певні заходи щодо їх усунення. Облік витрат за центрами відповідальності дає можливість контролювати ефективність їх використання щодо встановлених кошторисів (бюджетів) витрат.

Отже, в залежності від поставленої мети господарство використовує ту чи іншу класифікацію витрат, маючи на увазі, що вона не вичерпується наведеним переліком, а є набагато ширшою.

Контроль та регулювання витрат здійснюється на основі їхньої класифікації за величиною, економічним змістом, складом, фазами кругообігу.

## **1.2. Нормативно-правове регулювання обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції**

Після прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та впровадження національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в країні розпочався новий етап реконструкції системи економічних відносин: з'являються нові поняття та переосмлюються ті, що діяли нещодавно. Перш за все, це відноситься до такої категорії бухгалтерського обліку як витрати на виробництво, так як від правильності визначення цього поняття залежить економічна модель як бухгалтерського, так і управлінського обліку.

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. із змінами та доповненнями.

Витрати згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначаються як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності регулює Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», структура якого відображена на рис.1.4.

Норми даного П(С)БО поширюються на підприємства, організації та інші юридичні особи (крім банків та бюджетних установ).

Визнання витрат відбувається на принципах нарахування та відповідності, тобто витрати визнаються в тому періоді, в якому було визнано дохід, для одержання якого вони були здійснені. В іншому випадку витрати відображаються у тих періодах, в яких вони були здійснені.

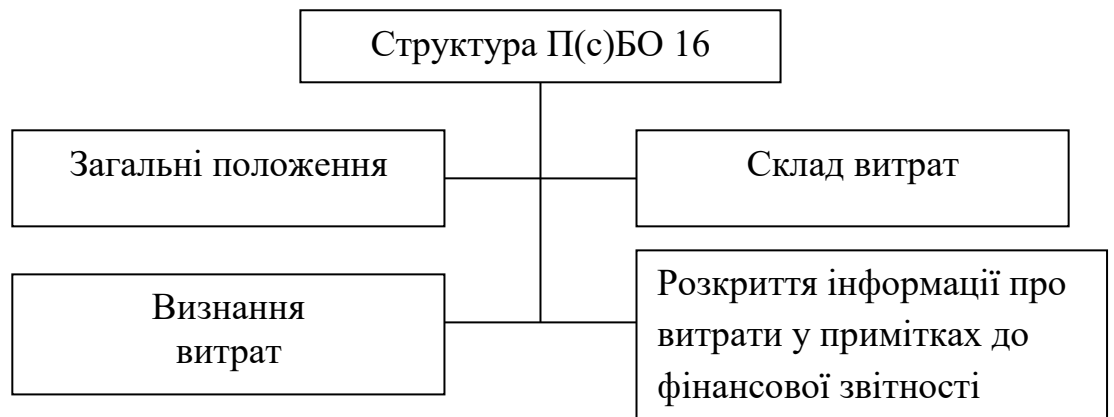


Рис. 1.4. Структура П(С)БО 16 «Витрати»

До витрат, які пов'язані із зменшенням активів підприємства відносять: витрати сировини і матеріалів, що використані для виробництва, витрати матеріалів на ремонт основних засобів, а також на адміністративні цілі; нарахування зносу; втрати від знецінення запасів; створення резерву сумнівних боргів; списання безнадійної дебіторської заборгованості; недостачі сировини, матеріалів, готової продукції; економічні санкції (сплачені штрафи, пені) тощо.

До витрат, що приводять до збільшення зобов'язань включають наступні: нарахування заробітної плати персоналу; нарахування на заробітну плату; нарахування обов'язкових податків і платежів; відрахування на соціальні заходи; послуги інших організацій (аудиторські, юридичні, консультаційні та інші) тощо.

В даний момент в Україні орієнтуючись на міжнародну практику, по-новому підходять до групування витрат, тобто витрати розглядаються за такими напрямками: операційні, фінансові, втрати від участі в капіталі, надзвичайні витрати; інші витрати. В свою чергу, операційні витрати поділяють на витрати, які включають у виробничу собівартість продукції та витрати, які не включають у виробничу собівартість продукції.

П(с)БО 16 дає повне відображення сутності витрат, надає їм повну характеристику, вказує склад виробничої собівартості продукції, загальновиробничих, збутових та інших операційних витрат.

Відповідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу прямих матеріальних витрат включають вартість сировини та основних матеріалів, що покладені в основу виготовленої продукції.

Заробітна плата та інші виплати робітникам, що задіяні у виробничому процесі відносяться до прямих витрат на оплату праці. Всі інші прямі виробничі витрати, які можна безпосередньо пов'язати з конкретним об'єктом витрат – формують інші прямі витрати.

Загальновиробничі витрати включають в себе: витрати на управління виробництвом; амортизацію основних та нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування та операційну оренду необоротних активів загально виробничого призначення; витрати на вдосконалення технології та організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; інші витрати.

У складі адміністративних витрат відображають загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, зокрема: загальні корпоративні витрати; витрати на утримання апарату управління господарством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів та інших необоротних активів загальногосподарського призначення, їх амортизація; представницькі витрати; інші витрати загальногосподарського призначення.

До витрат підприємства, пов'язаних із збутом продукції належать: витрати на оплату праці торговим агентам, працівникам підрозділів, що безпосередньо задіяні у маркетинговій діяльності, операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт і утримання необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції; витрати на пакувальні матеріали і ремонт тари; витрати на рекламу; маркетингові дослідження ринку; інші витрати, пов'язані із збутом продукції.

Зауважимо, що адміністративні витрати і витрати на збут відносять до витрат звітного періоду повністю без розподілу між реалізованою і нереалізованою продукцією шляхом включення їх відповідно до статей «Адміністративні витрати» та «Витрати на збут».

Інші операційні витрати в своєму складі акумулюють витрати на дослідження та розробки: собівартість реалізованої іноземної валюти та втрати від операційних курсових різниць; собівартість реалізованих виробничих запасів та втрати від знецінення запасів; інші витрати операційної діяльності.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 (із змінами та доповненнями) встановлено, що підприємство самостійно визначає облікову політику й вибирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації.

Відповідно метод управлінського обліку витрат виробництва, який є сукупністю способів аналітичного документування та відображення виробничих витрат за калькуляційними об'єктами і прийомів обчислення калькуляційних одиниць, обирається також самостійно з урахуванням вимог П(С)БО й особливостей діяльності та технології оброблення облікових даних.

Особливості обліку формування витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, визначені «Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств», затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (із змінами та доповненнями).

Форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку розроблені і затверджені Міністерством аграрної політики України у вигляді «Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу».

Управлінський облік не регламентується законодавчо, тому не має офіційно затвердженого поняття, яке б відтворювало зміст категорії «витрати виробництва» в управлінському аспекті. В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств, затверджених наказом Державного комітету промислової політики України від 2 лютого 2001 р. №



47 в п. 15, зазначено, що витрати на виробництво продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і у виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції. У цьому положенні наведено повний склад витрат виробництва та порядок їх включення у собівартість продукції.

Також існують галузеві інструкції щодо обліку витрат, їх планування та калькулювання собівартості, які відображають особливості складу та обліку витрат за окремими галузями.

### **1.3. Особливості управлінського обліку витрат виробництва на сільськогосподарських підприємствах**

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції по підприємству загалом та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

Управлінський облік витрат на виробництво продукції має на меті забезпечення інформацією менеджерів підприємства для прийняття ними обґрунтованих рішень щодо ефективного використання праці, виробничих запасів та основних засобів. Тому інформація про витрати виробництва в управлінському обліку має бути якнайдетальніша і оперативна. Цінною вона є для менеджерів центрів відповідальності лише тоді, коли вона конкретизована і надається їм, як правило, до завершення виробничого процесу або й до його початку – як прогностна. За свідченнями зарубіжних дослідників, менеджери надають перевагу своєчасній інформації, що може бути не настільки точною, перед уточненою, але поданою тоді, коли вплинути на процес формування витрат уже неможливо.

Управлінський облік забезпечує інформацією менеджерів для прийняття ними рішень. У зв'язку з цим в управлінському обліку витрат виробництва ши-

роко застосовують конструктивні та прогнозні розрахунки, експертні оцінки поведінки витрат до їх здійснення.

Управлінський облік дозволяє творчо застосовувати різні методики класифікації витрат, калькуляції собівартості продукції залежно від визначеної мети перед менеджерами конкретних центрів відповідальності.

Управління витратами на сільськогосподарських підприємствах є важливим засобом побудови системи обліку витрат, з урахуванням стратегічних та тактичних цілей і вимог керівництва. Це складний процес, що передбачає не тільки зважену класифікацію, а й систематичний моніторинг фактичних витрат та їх поведінки під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів, прийняття рішень щодо поліпшення структури собівартості продукції, ціноутворення.

Облік витрат та калькулювання собівартості продукції в рослинництві ведеться за єдиними з іншими галузями господарства принципами, проте існують свої специфічні галузеві особливості: сезонний характер, залежність від природних факторів, спеціалізація тощо. Якщо виробництво спеціалізоване на одній групі культур, то облік витрат доцільно вести в цілому для господарства. У випадку кількох напрямів діяльності, де є окремі види товарної продукції, варто вести деталізований облік за центрами витрат щодо кожного об'єкта обліку з окремого виду продукції.

Облік витрат і виходу продукції здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів культур чи тварин, продукції переробної промисловості).

Синтетичний облік витрат і вихід продукції сільськогосподарського виробництва ведуть на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати) та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суму фактичної виробничої собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт та послуг.

Аналітичний облік на рахунку 23 ведуть за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат а також видами або групами продукції, що виробляється.

Для обліку витрат виробництва та виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати такі субрахунки:

- 1) до синтетичного рахунка 23 «Виробництво»:
  - 231 «Рослинництво»;
  - 232 «Тваринництво»;
  - 233 «Промислове виробництво»;
  - 234 «Допоміжні виробництва»;
  - 235 «Витрати на утримання машин і обладнання»;
  - 236 «Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)»;
  - 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних активів»;
- 2) до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»:
  - 271 «Продукція рослинництва»;
  - 272 «Продукція тваринництва»;
  - 273 «Продукція промислових виробництв»;
  - 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;
  - 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»;
  - 276 «Насіння і садивний матеріал»;
  - 277 «Корми»;
- 3) до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»:
  - 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»;
  - 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»;
  - 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»;
  - 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв»;
  - 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».

Більш поглиблену деталізацію витрат в обліку здійснюють в розрізі статей калькулювання собівартості. В сільському господарстві застосовують достатньо широку номенклатуру статей (табл.1.2).

До статті «Витрати на оплату праці» відноситься основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів) .

До статті «Насіння і посадковий матеріал» включається вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва та придбаного, що використані для посіву відповідних сільськогосподарських культур і насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури за відповідними статтями витрат.

Таблиця 1.2

Номенклатура статей витрат  
в основних галузях сільськогосподарського виробництва

Статті витрат	В рослинництві	В тваринництві	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+	-	-	-
Добрива	+	-	-	-
Засоби захисту рослин і тварин	+	+	-	-
Корми	-	+	+	-
Сировина і матеріали (безповоротні відходи)	-	-	+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати	+	+	+	+
Загальнопромислові витрати	+	+	+	+

До статті «Добрива» відносяться витрати на внесення в ґрунт різноманітних добрив під сільськогосподарські культури (органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та міндобрива).

Витрати пов'язані із підготовкою добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і не включаються в дану статтю.

До статті «Засоби захисту рослин і тварин» включаються вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використовуються для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин, а також різні біопрепарати та дезінфікуючі засоби, що застосовуються в тваринництві.

Витрати, що пов'язані з використанням засобів захисту рослин і тварин відносяться на відповідні культури (групи культур) або на багаторічні насадження за певними статтями витрат (пальне, оплата праці тощо).

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. На цю статтю відносять і витрати на приготування кормів в кормоцехах та кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види та групи тварин прямо або розподіляються між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати на транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносяться на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо). На цю статтю у допоміжних виробництвах списуються корми, використані на годівлю дорослої робочої худоби.

У статті «Сировина і матеріали» відображають вартість сировини і матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої

продукції. У допоміжних виробництвах до даної статті включаються вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні чи фізичні властивості, в тому числі повно мірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються – не оцінюються.

У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботу та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду та зрошення та інші послуги (крім робіт та послуг, витрати на які включаються до інших статей).

До складу цієї статті включаються вартість послуг власного та залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту (на переміщення виробничих запасів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, ферми, місця заправлення тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин, під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання). Витрати відносяться на окремі об'єкти обліку виходячи з обсягів робіт, пов'язаних з перевезенням вантажів (в тонно-кілометрах, умовних еталонних гектарах).

Вартість послуг електро-, тепло-, водо- та газопостачання визначається з включенням вартості відповідно електричної, теплової енергії, води, газу, одержаних із сторони та вироблених у власному підприємстві.

Сума плати за воду для зрошення визначається виходячи з тарифів, затверджених у встановленому порядку, та обсягів водопостачання для поливу певних та угідь, а також для інших виробничих потреб.

У вартість послуг з агрохімічного обслуговування та внесення добрив, що надані сторонніми підприємствами і організаціями послуги не включається

вартість отрутохімікатів та добрив. До цієї статті включаються також витрати холодильних установок і камер на замороження, охолодження та зберігання продукції. Витрати, пов'язані із зберіганням в них м'яса, овочів, плодів та інших продуктів, призначених для переробки, відносяться на вартість відповідних видів сировини, використаних у виробництві.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають:

- 1) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;
- 2) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування та поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;
- 3) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також витрати на ремонт та заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин (вартість плівки, яка використовується для ремонту теплиць і парників, а також гуми включаються на витрати на поточний ремонт без вартості зношеної плівки чи гуми за цінами їх можливої реалізації).

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включаються суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До складу цих витрат відносяться:

- 1) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи (крім трактористів-машиністів та інших працівників, зайнятих в технологічному процесі виробництва сільськогосподарської продукції), механікам, сторожам тощо;
- 2) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу;
- 3) амортизаційні відрахування, які прямо відносяться на певні об'єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури або види тварин).

Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

- 1) тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних та будівельних робіт (в умовних еталонних гектарах);
- 2) ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;
- 3) сівалок – пропорційно площі посіву культур;
- 4) технічних засобів для збирання врожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;
- 5) машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених добрив;
- 6) меліоративних споруд – пропорційно меліоративним площам;
- 7) приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства, що плануються та обліковуються за статтею «Інші витрати на утримання необоротних активів», відносяться на сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно площі поливних земель.

Витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами включаються без вартості одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів (за цінами їх можливої реалізації чи використання). Ці витрати відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно площам, до яких лісові смуги прилягають.

Витрати на утримання тваринницького приміщення де розміщено декілька видів худоби розподіляються пропорційно зайнятій площі.

До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції (молоко, приплід, вовна).



У статті «Інші витрати» відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, а саме:

- 1) вартість спецодягу та спецвзуття, що видаються працівникам, зайнятим доглядом за худобою, птицею тощо (за винятком вартості спецодягу, який видається спецпрацівникам і сторожам), а також інших малоцінних і швидкозношуваних предметів;
- 2) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);
- 3) витрати на штучне осіменіння;
- 4) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковуються у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частинами протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з прийняття певного об'єкта в експлуатацію;
- 5) платежі за страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих видів працівників, зайнятих на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;
- 6) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати, як правило, безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури, види тварин і продукцію підсобних промислових та інших виробництв.

До складу статті «Непродуктивні витрати» (в обліку) включаються витрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів і кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартість одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації.

На цю статтю відносяться брак у виробництві, якими вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим

стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням у виробництві чи можуть бути використаними лише після виправлення.

За місцем виявлення брак поділяється на внутрішній, виявлений на підприємстві до відправлення продукції споживачам, та зовнішній, виявлений у споживачів в процесі збирання, монтажу та експлуатації виробу.

У собівартість внутрішнього остаточного браку включаються фактичні витрати за всіма статтями витрат.

До вартості остаточного браку додаються витрати на його виправлення і з цієї суми вираховується вартість забракованої продукції за ціною можливого використання і суми відшкодування, фактично утримані з осіб, з вини яких став брак, та суми, які за рішенням суду мають відшкодувати постачальники за поставку недоброякісних матеріалів, напівфабрикатів.

Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати.

До бригадних, фермських, цехових та загальновиробничих витрат відносяться витрати на оплату праці апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей.

Бригадні, фермські, цехові і загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв розподіляються між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та напівфабрикатів і відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка виробляється в даній бригаді, фермі, цеху чи відповідній галузі.

У рослинництві виробничі витрати групують окремо по рільництву, овочівництву, луківництву, вирощуванню трави на сіно, садівництву з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років.

Через те, що в рослинництві використовується частина власної готової продукції для наступного виробництва, проявляються елементи напівфабрикатного варіанту обліку. Продукція власного виробництва (зерно на посів, картопля на посадку) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює розмежування витрат по різних звітних періодах і дозволяє показувати їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Значну частину основних витрат, що стосуються вирощування сільськогосподарських культур, протягом року неможливо віднести на той чи інший об'єкт калькулювання. Наприклад, витрати здійснюються з початку останніх польових робіт і закінчується у році, коли отримано врожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – у наступному, причому значна частка включених до собівартості продукції витрат припадає на кінець звітного періоду. Відповідно норматив витрат у розрахунку на одиницю продукції може бути проконтрольований лише у кінці оприбуткування продукції [ 66 ].

Сезонний характер виробництва продукції рослинництва диктує необхідність паралельно з прямими враховувати ще й непрямі витрати. З метою оперативної інформації для управління останні доцільно щомісяця відносити на об'єкти обліку по встановлених нормативах, що дозволяє більш чітко орієнтуватися при прийнятті управлінських рішень. Додавання непрямих витрат логічно здійснювати в системі управлінського обліку. Це дозволить орієнтуватися у розмірах прямих і непрямих витрат на вирощування сільськогосподарських культур відразу після збирання урожаю, а не в кінці року.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Проведений аналіз існуючих трактувань управлінського обліку зарубіжних і вітчизняних економістів, а також Комітету міжнародних стандартів обліку дозволяє зробити висновок, що врешті-решт сформувалось визначення управлінського обліку, як процесу систематизації виробничо-фінансової інформації шляхом ідентифікації, збору, обробки, інтерпретації для цільового забезпечення внутрішніх користувачів підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень, прогнозування, планування, аналізу і контролю.

2. В управлінському обліку витрат виробництва одним із найважливіших елементів є їх класифікація. Розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дає змогу оцінювати їх поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки різних елементів витрат дозволяє приймати рішення щодо регулювання виробництва, що зводиться, як правило, до вибору із кількох альтернативних варіантів такого, який у даній ситуації є оптимальним. При цьому не завжди можна віддати перевагу нарощуванню обсягів виробництва навіть при сприятливій кон'юнктурі на ринку, оскільки воно, як правило здійснюється при певній обмеженості ресурсів. Наприклад відсутність достатнього обсягу сировини може стримувати збільшення виробництва продукції, що користується попитом на ринку, хоч наявні виробничі потужності та робоча сила не є лімітуючими факторами. Або, навпаки, виробництво обмежується недостатньою забезпеченістю технологічним обладнанням, що при перевищенні його нормативної завантаженості призводить до зростання браку продукції, отже наднормативних витрат.

3. В процесі виробництва доводиться оперативно вирішувати різноманітні завдання, які зумовлені змінами умов виробництва і відображаються через зміну поведінки витрат. Враховуючи, що поведінка різних елементів витрат неоднакова, і кожний з них реагує на зміни умов виробництва по різному, активний вплив на це можливий при умові, що в обліку буде відображена вичерпна інформація про залежність витрат від таких змін. У той же час треба мати на увазі, що не всі витрати виробництва піддаються впливу, а оперативний контроль за поведінкою кожного елемента утруднюється. Тому в обліку витрати виробництва також узагальнюються, тобто класифікуються.

## РОЗДІЛ 2

### КОНЦЕПТУАЛЬНІ ТА МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ КОНТРОЛІНГУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

#### **2.1. Науково-теоретична концепція контролінгу, її значення в системі управління підприємством**

Для досягнення підприємством значних успіхів і визнання на ринку, необхідно впроваджувати у практику найбільш передові, прогресивні методи роботи. До числа таких новацій належить практичне впровадження контролінгу. Контролінг – нове явище в теорії та практиці сучасного управління, яке виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку та менеджменту.

В 1778 році у Великобританії була введена посада “Comptrollour”. Це було першою спробою вирішувати завдання державного управління за допомогою ідей контролінгу. В 1880 році в США була створена система “Atchison, Topeka and Santa Raiway System”, завдяки якій контролінг став використовуватися на підприємствах для рішення фінансово-економічних завдань, для управління фінансовими вкладками та капіталом [105, с.7].

Спочатку контролери займались фінансово-економічними питаннями та проведенням ревізій. Це пояснювалось особливостями американського корпоративного законодавства, яке знає тільки два керуючі органи – загальні збори акціонерів та раду директорів. Відсутність специфічного керівного органа поряд з іншими причинами стало важливим приводом для впровадження посади контролера.

Однак, не зважаючи на це, майже до початку 30-х років ХХ століття на американських підприємствах про контролерів майже нічого не знали. Економічна криза 1929 року призвела до розуміння ролі раніше нехтуваного виробничого обліку, а також до необхідності впровадження на підприємстві елементів контролінгу [76, с. 7].

Слово «контролінг» англійського походження «to control» – контролювати, керувати, яке, в свою чергу, походить від французького слова, що означає “реєстр, перевірочний список”. Але за іронією долі в англійських джерелах термін “контролінг” практично не використовується: у Великобританії та Сполучених Штатах Америки вкоренився термін “управлінський облік” (managerial accounting, management accounting), хоча працівників, до посадових обов’язків яких входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (controller).

Власне термін “контролінг” прийнятий у Німеччині, звідки він прийшов в Україну. Оскільки вітчизняна термінологія поки що остаточно не сформована, в Україні використовують обидва терміни і “контролінг”, і “управлінський облік”. Проте термін “контролінг” більш інформаційно місткий, він відтворює характер всього сучасного явища в управлінні та включає в себе не тільки суто облікові функції, а й увесь спектр управління процесом досягнення кінцевої мети та результатів суб’єктом господарювання.

Основна кінцева мета будь-якого підприємства – отримання прибутку (контролінг можна назвати системою управління прибутком підприємства), але в окремих випадках мета підприємства може бути іншою – наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів, – тоді контролінг спрямовує зусилля підприємства в цьому напрямку, хоча кінцева мета та ж – отримання прибутку.

Знаходячись на перетині обліку інформаційного забезпечення контролю й координації, контролінг посідає особливе місце в управлінні підприємством: він пов’язує воедино всі ці функції, інтегрує та координує, причому не підмінюючи собою управління підприємством, але лише переводячи його на якісно новий рівень. Контролінг (управління управлінням) є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, який забезпечує зворотній зв’язок у мережі управління [49, с. 7].

Передумови формування та розвитку контролінгу як інформаційної системи були зумовлені історично. Довгий час бухгалтерський облік був

лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису та складання фінансової звітності. Однак вже на початку ХХ століття стало очевидно, що традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва. Відзначаючи недоліки бухгалтерського обліку, вчені-економісти, зокрема Валусєв Б., Сатубалдін С., Чумаченко М.Г. по різному трактували його роль в управлінні і, зокрема, в управлінні витратами та результатами. Проте однакостайні були в тому, що бухгалтерський облік не може одночасно з інформаційною функцією набувати ще й якостей аналітичного та контрольного характеру [91, с. 6].

Контролінг – один із нових напрямків інформаційно-економічного розвитку суб'єкту господарювання. При цьому існує неоднозначність трактувань, що характеризують внутрішній зміст цього поняття.

Очевидним є те, що не можна відривати визначення та терміни від національного ґрунту. В той же час слід підкреслити, що і в країнах, де є давні ринкові традиції, це поняття ще далеке від логічної закінченості та кінцевого осмислення як виду комплексно сформованої сфери знань у економічній теорії та практиці. Вчені-економісти викладають певною мірою суб'єктивні погляди на сутність, зміст та функції контролінгу. З розмаїття визначень цієї економічної категорії слід відзначити висловлення провідних вчених-економістів.

Так, зокрема Майєр Е. відзначає, що під контролінгом слід розуміти керівну концепцію ефективного управління фірмою та забезпечення її тривалого існування [53, с. 9]. Пізніше Майєр Е. разом з Манн Р. стверджують, що контролінг – це система регулювання витрат та результатів діяльності, яка допомагає в досягненні мети підприємства і дозволяє уникнути несподіванок та своєчасно ввімкнути червоне світло, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що вимагає вжиття заходів [60, с. 20].

Слід відзначити, що розуміння контролінгу українського вченого-економіста Пушкаря М.С. значно відрізняється від німецьких вчених (Майєр

Е., Манн Р.), які основну увагу зосереджують на плануванні обліку, аналізі та контролі суті покриття (маржинального доходу). Хоча формування витрат насправді є основним об'єктом відстеження тенденцій, але на думку Пушкаря М.С. [80, с. 4] собівартість продукції залежить від використання факторів виробництва, виробничого потенціалу, організації маркетингової діяльності, зміни зовнішніх факторів виробництва (податкова політика, зв'язки за сировиною та збутом, регламентація бізнесу з боку держави тощо), а тому необхідно відстежувати також показники використання основних засобів, матеріальних ресурсів, відпрацьованого часу та оплати праці, ефективності процесу постачання, виробництва, збуту, інвестиційної та інноваційної діяльності, процесу управління, маркетингової та фінансової діяльності.

Лише комплексний характер спостереження за всіма блоками господарської та фінансової діяльності може забезпечити інформацію про становище підприємства й тенденції, що сприяють зміцненню або послабленню позицій підприємства на ринку. Виходячи з цього, Пушкар М.С. сформував таке визначення: контролінг є системою інформації, яка сприяє забезпеченню тривалого існування підприємства, він спрямований в майбутнє [80, с. 5].

Слушною є думка російських економістів Ананькіної О.О., Данілочкіна С.В., Данілочкіної Н.Г., а також Попової Л.В., Ісакової Р.Є., Головіної Т.О., що контролінг – це функціонально відокремлений напрямок економічної роботи на підприємстві, який пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної коментуючої функції у менеджменті для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень [49, с. 6; 76, с. 11].

Німецький вчений-економіст Дайле А. визначає, що контролінг – це процес, який слід розуміти як опанування економічною ситуацією на підприємстві [36, с. 11].

В той же час інший німецький вчений-економіст Фольмут Х. викладає розуміння контролінгу як цілісної концепції економічного управління підприємством, що спрямована на вияв усіх шансів та ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку в умовах ринку [99, с. 5].



Заслуговує уваги визначення контролінгу ще одного німецького вченого-економіста Хана Д. Так, зокрема, на його думку згідно з сучасним підходом контролінг може інтерпретуватись як інформаційне забезпечення, яке орієнтоване на результат управління підприємством [100, с. 108].

Відповідно до розуміння ринкових відносин більш повно трактують поняття контролінгу українські економісти Сухарева Л.О., Петренко С.М. Вони вважають, що система контролінгу являє собою синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевої мети та результатів діяльності підприємства [91, с. 15].

Контролінг є надзвичайно важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки:

- 1) забезпечує необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації;
- 2) коригує управлінську діяльність у досягненні мети підприємства;
- 3) надає інформацію та здійснює консультаційну підтримку прийняття управлінських рішень;
- 4) створює та забезпечує функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- 5) забезпечує життєздатність підприємства на рівнях стратегічного та тактичного управління;
- 6) сприяє оптимізації залежності “виручка – витрати – прибуток”.

Як наслідок, контролінг є обліково-аналітичною підсистемою в інформаційно-аналітичній системі управління підприємством, служить основою для його роботи. При цьому контролінг можна охарактеризувати як систематичний, розвиваючий використання ним традиційних бухгалтерських аналітичних та інших прийомів та способів, та як проблемний, які дозволяють виробити дієві управлінські рішення як оперативного, так і страте-

гічного характеру. Обидві ці складові тісно пов'язані поміж собою.

Причини, які зумовили появу нової концепції інформації та управління, полягають у необхідності гарантованого існування підприємства та пристосування його до розвитку ринків та зовнішнього середовища. Якщо до цього часу управління пов'язувалось, переважно з вирішенням поточних справ на підприємстві, то в умовах загострення конкурентної боротьби і нестабільності зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство і доводиться працювати менеджерам, управління пов'язується з успішністю діяльності фірми та забезпеченням його тривалого існування.

Управління можна визначити як діяльність спеціально створеного апарату для вирішення тактичних і стратегічних проблем на основі адекватного реальній складності підприємства інформаційного процесу. Головним завданням управління є розробка курсу подальшого розвитку підприємства. Воно зобов'язане мати справу з інформацією такого масштабу і складності, які перевищують можливості вищих керівників її сприйняти та інтерпретувати. Отже, управління повинно ґрунтуватись на розумінні структури інформаційного потоку, методів обробки інформації, її стискання та ін. Орієнтація управління на використання інформаційних ресурсів підприємства вимагає створення такої інформаційної системи, яка забезпечує своєчасні та якісні дані, їх трансформацію в корисну інформацію для прийняття рішень [80, с. 3].

На сучасному етапі розвитку економіки для забезпечення життєдіяльності підприємств необхідною умовою є здатність до перетворювань. Тому зараз акцент в управлінні зміщується із завдань контрольного характеру на завдання аналізу, оцінки діяльності, розробки стратегії розвитку його реалізації, моделювання господарської діяльності, маркетингу. В цих умовах перед керівництвом все частіше постає завдання недопущення банкрутства та попередження кризової ситуації. При цьому контролінг являє собою систему забезпечення виживання підприємства на етапах оперативного та стратегічного управління.

До сфери завдань контролінгу входить визначення мети підприємства, збір та обробка інформації для прийняття управлінських рішень, здійснення певних процедур контрольно-аналітичного характеру, а також, що є найбільш важливим, реалізація зазначеного сприяє виробленню рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Виходячи з цього дамо визначення контролінгу: контролінг це цілісна концепція економічного управління, яка забезпечує тривале існування підприємства, побудована на синтезі обліку, інформаційного забезпечення, аналізу, планування та контролю і спрямована на вияв усіх шансів та ризиків, пов'язаних з отриманням прибутку.

Розвиток контролінгу, як нової галузі економічної науки, обумовлений різними причинами:

- 1) зміною технологій, диференціації, диверсифікації, інтернаціоналізації компаній;
- 2) збільшенням числа змінних, на основі яких приймаються рішення;
- 3) ускладненням середовища, в якому функціонує підприємство;
- 4) ускладненням обсягу та предметного змісту інформації, необхідної для управління;
- 5) ускладненням комунікацій та циклу прийняття рішень, що вимагає високої компетенції кадрів в галузі організації та системотехніки.

Складність сучасних систем забезпечення прийняття рішень вимагає досягнення узгодженості в діях штабних та лінійних управлінців, розробка спеціальної системи контролінгу для підприємства вимагає від спеціаліста не лише знання проектування інформаційних систем, але й проектування сфери поведінки людей.

Досвід минулого, на основі якого ухвалювалися рішення до цього часу, мало що дає в нових умовах господарювання, тому рішення повинні прийматися не на основі екстраполяції минулого досвіду, а на підставі даних аналізу, що ґрунтується на оригінальних судженнях про розвиток бізнесу.

Метою контролінгу є отримання даних, їх обробка і трансформація в інформацію для управління та прийняття рішень. Така інформація є нестан-

дартною, призначається для виявлення тенденції та закономірностей явищ і процесів у діяльності підприємства, допомагає розробити заходи, які забезпечують його життєдіяльність.

Лише той, хто тримається за старе, залишається з його наслідками, а завдання грамотних менеджерів полягає у тому, щоб завчасно пристосуватися до нових обставин. Проте досвід свідчить, що в більшості випадків менеджери не розуміють необхідності адаптації до нових реалій життя, не відчують прискорення темпу змін. Якщо проблема пристосування зводиться до темпу технічних змін, то немає іншої альтернативи, як звернутися до науки за її вирішенням.

Сьогодні необхідна тотальна переоцінка методів управління, що пов'язано з входженням України в епоху комп'ютеризації. Керівникам різних рівнів управління необхідна інформація, а не окремі факти. Факти ж перетворюються в інформацію лише тоді, якщо на її основі приймаються рішення і щось змінюється в системі господарювання. Керівник не повинен створювати систему обробки даних, йому слід створити систему управління на комп'ютерній основі. Система контролінгу дозволяє створити таку систему і вирішити завдання вдосконалення управління підприємством, але за умови розвитку економіки України в напрямі більшого рівня свободи підприємництва, заміни державно-соціалістичної системи влади, яка існує зараз і характеризується такими ознаками, як пауперизація та люмпенізація 60-70% населення держави, висока питома вага карно-поліцейського та бюрократично-управлінського апарату (до 15% населення), повний контроль над усіма джерелами прибутку, дозвільна система вести власний бізнес тощо, народним капіталізмом, який повинен базуватися на демократичній системі влади, здоровій конкуренції, середньому класі та розвинутому приватному підприємстві [80, с. 6].

У більшості розвинених країн з ринковою економікою концепції контролінгу подібні. Відмінності стосуються розуміння двох протилежних ситуацій: прагматизму ступеня удосконалення системи у відповідності з

менталітетом користувачів. Яскравим прикладом представлених позицій є Німеччина та США (табл. 2.1).

В Німеччині превалює тенденція академізації контролінгу, прагнення створити з початку теоретично цілісну систему, а потім братись за вирішення конкретних завдань.

Таблиця 2.1

Особливості та основні відмінності  
американської та німецької моделей контролінгу

Контролінг	
Американська модель контролінгу	Німецька модель контролінгу
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Планування</li> <li>2. Інформаційний менеджмент та звітність</li> <li>3. Спеціальні економічні завдання, наприклад – оцінка інвестицій</li> <li>4. Внутрішній облік</li> <li>5. Фінансова бухгалтерія</li> <li>6. Податки та страхування</li> <li>7. Інформаційні технології</li> <li>8. Внутрішня ревізія</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Планування</li> <li>2. Інформаційний менеджмент та звітність</li> <li>3. Спеціальні економічні завдання, наприклад – оцінка інвестицій</li> <li>4. Внутрішній облік</li> </ol>

В США домінує прагматичний підхід, тут контролінг більш тісно пов'язаний з менеджментом, більше орієнтований на вимоги ринку та потреби клієнтів.

На відміну від розвинених країн Європи та Америки в Україні цікавість до контролінгу стала виявлятися десь на початку 90-х років, коли в економіці остаточно закріпились як юридично, так і фактично, ринкові принципи господарювання.

Найбільший інтерес до контролінгу як в теоретичному, так і в практичному плані була виявлена з боку банків, тобто того сектора економіки нашої країни, який найбільш динамічно розвивається [76, с. 8].

Контролінг являє собою інструмент управління в досягненні високих кінцевих результатів діяльності підприємства.

Структурна схема, яка ілюструє роль контролінгу у процесі управління наведена на рис. 2.1 [49, с. 11].

Контролінг базується на наукових досягненнях різноманітних дисциплін: економічної теорії, аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, планування, менеджменту, кібернетики, соціології тощо.

Для того, щоб володіти контролінгом, потрібен широкий світогляд і здатність мислити аналітично, окрім того потрібні знання з широкого спектру предметів, пов'язаних з економікою, управлінням, кібернетикою.

Слід мати на увазі, що не існує готових рішень для усіх проблем, з якими може зіткнутись підприємство. Реальні економічні проблеми завжди нестандартні й заплутані, а часу та вихідної інформації для їх розв'язання зазвичай недостатньо. Тому варто сміливіше комбінувати різноманітні підходи, застосовувати весь накопичений багаж знань для пошуку творчих рішень в умовах невизначеності й неповної інформації [49, с. 7].

Одним із першочергових завдань контролінгу є правильна організація руху інформаційних потоків на підприємстві з метою їх оптимізації, тобто отримання тільки тієї інформації, яка може бути корисною при прийнятті управлінських рішень. А тому, як наслідок, завдання контролінгу полягає в тому, щоб шляхом підготовки та подання необхідної управлінської інформації орієнтувати керівництво на прийняття рішень та необхідних дій. В той же час мета контролінгу є похідною від мети підприємства.

Загальновідомо, що вища мета полягає в збереженні та успішному подальшому розвитку суб'єкта господарювання. Для реалізації цієї мети підприємство виробляє товари та надає послуги, які оптимізують його фінансовий результат з урахуванням поставлених соціальних цілей. Контролінг сприяє досягненню головної вартісної мети підприємства – оптимізація фінансового результату через максимізацію прибутку та цінності капіталу при гарантованій ліквідності.



Рис. 2.1 Роль контролінгу у процесі управління підприємством

Разом с тим завдяки використанню контролінгу досягнення мети коригується з досягненнями соціальної та ринкової мети і необхідними для цього заходами та ресурсами.

Оптимізація фінансового результату при гарантованій ліквідності може розглядатись як головна мета контролінгу для досягнення якої вирішуються основні задачі контролінгу – формування цілеспрямованого комплексу заходів для досягнення головної мети. Слушною є думка Хана Д. про те, що основні завдання контролінгу полягають у інформаційному забезпеченні орієнтованих на результат процесів планування, регулювання та контролю на підприємстві, у виконанні функцій інтеграції, системної організації та координації. Базу контролінгу складають показники виробничого та фінансового обліку, по можливості організовані в банк техніко-економічних даних [100, с. 112].

Окрім того є й інші точки зору на зміст мети та завдань контролінгу. Так, Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. [66, с. 277] також виходять при інтерпретації контролінгу із мети підприємства. Тому вони вважають, що контролінг повинен забезпечити керівництво суб'єкта господарювання інформацією та спрямовувати його на координування, реагування і адаптацію до внутрішніх та зовнішніх умов, які змінюються, з тим, щоб реалізувати поставлену мету.

Дещо з інших позицій до оцінки контролінгу підходить Кюппер Х. – Ю. Він вбачає центральну проблему контролінгу в координації системи управління на підприємстві. Необхідність функції координації витікає з розподілу системи управління на складові. Серед таких складових він виділяє організацію, систему планування і контролю, інформаційну систему, систему управління персоналом, систему цілей та принципи управління. Виконуючи коригуючу функцію, контролінг сприяє тим самим досягненню не однієї мети діяльності підприємства, а системи цілей. Причому вартісним цілям надається особливе значення. Разом з тим Кюппер Х. – Ю. відзначає, що при такій широкій інтерпретації контролінгу існує загроза того, що його завдання



стануть всеохоплюючими та не зможуть бути безпроблемно відокремленими від завдань інших підсистем управління.

Вебер Й., базуючись на концепції контролінгу Хорварта П. та Кюппера Х.–Ю. дотримується точки зору на контролінг у першу чергу як на інструмент координації. В його інтерпретації контролінг являє собою інструмент управління соціальною системою, виконуючи свою головну функцію підтримки керівництва в процесі вирішення ним загального завдання координації системи управління з наголосом перш за все на завданні планування, контролю та інформування. При цьому Вебер Й., як і Кюппер Х.–Ю., підкреслює, що контролінг не пов'язаний з процесом визначення мети [100, с. 113].

Контролінг базується на системі нормування витрат, визначенні залежності між обсягом реалізованої продукції, витратами та прибутком, кількості втраченого часу на виробництво продукції, експлуатацію машин та управління та інших показників, які характеризують рівень використання виробничих потужностей і ресурсів усіх видів.

Функції контролінгу досить різноманітні і включають такі напрямки:

- нормування витрат;
- розробка заходів щодо поліпшення роботи на підставі інформації про відхилення від норм;
- прогнозування у ціноутворенні;
- аналіз тенденцій розвитку підприємства;
- передбачення господарської та комерційної ситуації в залежності від зміни умов роботи;
- координація мети різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства;
- відстеження фінансового стану підприємства [80, с. 7].

Контролінг здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень, за допомогою трансформації даних, які надходять до служби контролінгу.

Контролінг виконує обліково-контрольну функцію, яка використовується при складанні планових та фактичних величин, для виміру та оцінки ступеня та досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень та виробленню пропорцій для їх зменшення, визначає економічність роботи його окремих підрозділів.

Служба контролінгу аналізує звітність (внутрішню та зовнішню), тобто виконує аналітичну функцію, суть якої виявляється у виробленні основних підконтрольних показників, які дозволяють оцінити ефективність роботи підприємства, у визначенні ступеня впливу різних чинників на розмір кінцевого результату, у виробленні заходів для усунення та попередження відхилень, які можуть мати місце в майбутньому, в розрахунку прибутковості та доцільності тієї чи іншої комерційної угоди.

Контролінг є концепцією ефективного управління підприємством та забезпечення тривалого його існування в умовах конкуренції, що досягається використанням функції планування, мета якої – координація окремих виробничих планів по відношенню до загального плану в рамках як короткострокового, так і довгострокового планування, складанню бюджету, виробленню планової та цільової інформації.

Виробляючи альтернативні варіанти в прийнятті управлінських рішень, контролінг напрацьовує широкий спектр можливих шляхів реалізації накреслених цілей з обґрунтуванням кожної. Тому як наслідок специфічна функція контролінгу проявляється саме в тому, що не участі в самому процесі управління, він надає допомогу керівництву у самому прийнятті ефективних управлінських рішень, тобто керує не беручи участі в управлінні. Виходячи з всього сказаного можна зробити висновок, що контролінгу притаманна коментуюча функція. Слід пам'ятати, що незалежно від того, існує контролінг на підприємстві чи ні, в той же час нагальні фінансові та господарські проблеми суб'єкта господарювання сьогодні диктують необхідність створювати служби контролінгу – одного із основних елементів, який формує систему управління підприємством.

## **2.2. Методологічна диференціація оперативного і стратегічного контролінгу, переваги та недоліки застосування**

Контролінг сильний тим, що дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності підприємства. Якщо управління досягненням стратегічних цілей – завдання стратегічного контролінгу, то тактичних – оперативного контролінгу. Головна мета стратегічного контролінгу – забезпечення виживання підприємства й “відстеження” руху підприємства до накресленої стратегічної мети розвитку (табл. 2.2).

Стратегічне управління базується на вивченні відносин, які можна охарактеризувати за допомогою системи “середовище – організація”. Більшість серед існуючих сьогодні концепцій управління розглядає орієнтацію, як відкрити систему, яка постійно взаємодіє з окремими елементами зовнішнього середовища: іншими суб’єктами господарювання, банками, організаціями, що належать до соціально-політичних та економічних інституцій держави, місцевих органів тощо, дає змогу підприємствам утримувати більш-менш стабільне становище, виживати в умовах, що постійно змінюються.

Концепції існування та розвитку організацій у зовнішньому середовищі використовують різні підходи та моделі, сформовані на базі різних теорій управління. Ще на початку ХХ століття в перших працях з менеджменту зазначалося, що планування є інструментом, який допомагає у прийнятті управлінських рішень.

Його мета – забезпечення нововведень та змін у достатньому обсязі, щоб адекватно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі.

Стратегічне планування вносить суттєві корективи в методи управління, відкидаючи можливість управління діяльністю фірми, виходячи з екстраполяції тенденцій в минулому. Виникає необхідність вносити стратегічні корективи в поставлені завдання згідно зі змінами на ринку.

Пітер Лоранж визначає процес стратегічного планування, як “такий, що забезпечує нововведення та зміни в організації достатньою мірою”.

Таблиця 2.2

## Порівняльна характеристика оперативного та стратегічного контролінгу

Ознаки	Стратегічний	Оперативний
Орієнтація	Внутрішнє та зовнішнє середовище підприємства	В основному внутрішнє середовище підприємства
Рівень управління	Стратегічний	Тактичний та оперативний
Мета	Забезпечення виживання. Проведення антикризової політики, недопущення виникнення банкрутства. Підтримка потенціалу успіху	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв'язків при зіставленні виручки від реалізації та витрат
Завдання	<p>Участь в установленні кількісних і якісних цілей підприємства.</p> <p>Відповідальність за стратегічне планування.</p> <p>Розробка альтернативних стратегій.</p> <p>Визначення критеріїв зовнішніх та внутрішніх умов, що лежать в основі стратегічних планів.</p> <p>Визначення “вузьких та слабких місць”.</p> <p>Визначення основних підконтрольних показників відповідно до встановлених стратегічних цілей.</p> <p>Порівняння планових та фактичних значень підконтрольних показників з метою вияву причин, винних та наслідків відхилень.</p> <p>Аналіз планових та фактичних показників та впливу відхилень на виконання стратегічних планів.</p> <p>Аналіз економічної ефективності (особливо інновацій та інвестицій)</p>	<p>Керівництво при плануванні та розробці бюджету (поточне та оперативне планування).</p> <p>Визначення “вузьких” та пошук “слабких” місць для тактичного управління.</p> <p>Визначення усієї сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей.</p> <p>Порівняння планових та фактичних показників підконтрольних результатів і витрат з метою виявлення причин, винних та наслідків відхилень.</p> <p>Аналіз впливу відхилень на виконання поточних планів.</p> <p>Мотивація та створення систем інформації для прийняття поточних управлінських рішень.</p>

Він класифікував чотири основних види управлінської діяльності в межах функції планування:

1. Розподіл ресурсів.
2. Адаптація до зовнішнього середовища.
3. Внутрішня координація.
4. Організаційно-стратегічне передбачення.

Розподіл організаційних ресурсів проводиться в таких галузях, як фонди, кадри і технічні знання.

Адаптація до зовнішнього середовища поєднує всі дії стратегічного характеру, які покращують відносини підприємства з його зовнішнім середовищем. Підприємству необхідно адаптуватися як до зовнішніх сприятливих можливостей, так і до небезпек, стратегічних пасток.

Загальною метою внутрішньої координації діяльності підприємства є сформулювати уявлення про справжній стан справ на підприємстві, визначити власні сильні та слабкі сторони й досягти ефективної інтеграції внутрішньо-фірмових господарських операцій.

Передбачення організаційних стратегічних змін – це вміння враховуючи власний накопичений досвід та помилки минулого, навчатись на досвіді й досягати професіоналізму в оцінці умов господарювання, аналізі їх динаміки та тенденцій.

Стратегія являє собою детальний всеохоплюючий комплексний план, що розробляється на перспективу і повинен сприяти досягненню місії організації та цілей, що її конкретизують. Стратегія розробляється та формулюється вищим керівництвом (top management), але її реалізація передбачає участь всіх рівнів управління, а інформаційне забезпечення для затвердження стратегії створюють фізичні виробники продукції чи працівники, що виконують роботи чи надають послуги.

З погляду економіки процес розробки стратегії, принаймні зовні, побудований на принципі раціональності. Він визначається системою взаємодії комплексів, які можуть бути визначені об'єктивно, формально і кількісно.

Стратегічний план повинен розроблятися з точки зору перспективи усієї організації, а не якогось окремого її представника. Цю розкіш ще може собі дозволити власник на приватному підприємстві, але не пересічне підприємство, де власність колективна, державна чи будь-яка інша.

Стратегія розвитку повинна підкріплюватися масштабними дослідженнями та фактичними даними. Для ефективної конкуренції в сучасному світі бізнесу організація повинна постійно зважати на розвиток галузі, ринок (власний ринковий сегмент, співвідношення попиту та пропозиції), характер та рівень конкуренції, постійно займатися збором та аналізом інформації про ці та інші явища та процеси.

Від стратегічного плану організації залежить її специфіка, індивідуальність, притаманні їй риси, організаційна структура, характеристики персоналу тощо. Стратегія повинна передбачати можливість її перегляду, модифікації чи трансформування, тобто повинна бути досить гнучкою, а не визначеною раз і назавжди [80, с. 25].

Відповідальність за обґрунтованість стратегічних планів лежить на службі контролінгу, адже контролінг – це управління виробничими процесами з урахуванням суворого дотримання курсу, спрямованого на досягнення цілей підприємства (отримання насамперед прибутків).

На суб'єктах господарювання роль такої служби найчастіше виконують спеціальні аналітичні відділи, а рішення про затвердження планів, які пропонуються, приймається колегіальним органом - правлінням компанії при узгодженні з радою директорів.

Встановлення стратегічних цілей починається з аналізу інформації про зовнішні та внутрішні умови роботи підприємства. На етапі стратегічного управління прогноз змін зовнішніх умов відіграє важливу роль. Стратегічний контролінг вирішує завдання середньо та довгострокового планування, які засновані на потенційних можливостях і ризиках та спираються на потенціал майбутнього. Досвід свідчить, що підприємства мають значний обсяг документації, яка вже дає підстави розробляти і впроваджувати

системи контролінгу. Дотримання умови повноти інформації про всі підрозділи та сфери діяльності підприємства є обов'язковим при збиранні та формуванні початкової інформації для створення системи контролінгу. Чим повнішою буде початкова інформація, тим сприятливішою стає передумова постановки реальних цілей і здійснення планування. Для побудови системи контролінгу та поглибленого аналізу до уваги береться документація з сфер діяльності підприємства:

- облік і звітність, баланс, план рахунків, підсумкові сальдові відомості бажано щомісячно за останні три роки;
- розрахунок витрат – кошторис помісячно, кошторис витрат за їх носіями, частка постійних і змінних витрат, зайнятість (виробничі робочі години);
- звіти з кадрових питань – місячна кількість працівників, кількість явочних людино-годин, кількість втрачених робочих годин, відпустки, витрати на заробітну плату та таке інше;
- складське господарство й матеріально-технічне постачання – витрата сировини та матеріалів на одиницю товару, використання допоміжних матеріалів, специфікації, терміни постачання, швидкість обіговості складських запасів тощо. Всі матеріали необхідно отримати з адресністю носіїв витрат, місць їх виникнення, товарних груп у вартісному й кількісному вираженні;
- виробництво – попередній розвиток виробничих потужностей машин (у кількісному вираженні та за техніко-економічними показниками), технічний рівень і стан машин на даний момент, норми споживання окремими з них енергії, сировини, матеріалів;
- збут – частки окремих продуктів (послуг у загальному обсязі продукції і наданих послуг у вартісному й кількісному вираженні, статистика клієнтури, АВС - аналіз, ринки збуту, канали збуту й таке інше);
- фінанси – умови операцій, договору з іншими підприємствами тощо;
- конкуренти – політика на ринку, продукт, динаміка цін, виробничі

- потужності, реклама, вивчення ринку, робота з громадськістю;
- тенденції ринку;
- стан галузі народного господарства в цілому;
- власна ринкова політика.

Цей перелік наведено типовий, цілком можливе його розширення з урахуванням специфіки підприємства.

Стратегічний контролінг несе відповідальність за обґрунтованість стратегічних планів. Перевірка стратегічних планів включає в себе як мінімум перевірку на повноту планів, їх взаємозв'язку та відсутність внутрішніх суперечностей. За результатами проведеної перевірки слід або розробити систему контролю за виконанням плану, або розпочати розробку альтернативних варіантів стратегічного плану.

Перш ніж контролювати досягнення якоїсь мети, необхідно перевірити обґрунтованість її вибору та реальність досягнення. В залежності від результатів перевірки переходять або до розробки системи контролю за виконанням планів, або до розробки альтернативних стратегій. При цьому конкретизуються галузі контролю: стратегічні, якісні та кількісні цілі; зовнішні та внутрішні умови, що лежать в основі стратегічних планів; вузькі місця на стратегічно важливих ділянках.

Обрані підконтрольні показники й системи показників повинні відповідати певним вимогам: обмежений обсяг показників; багатофункціональне викладення; динамізація та перспективність; характер раннього попередження; порівняльний характер за галузями та підприємствами.

Система управління підконтрольними показниками включає в себе два блоки: порівняння планових (нормативних) та фактичних значень показників з метою виявлення причин та винуватців відхилень, а також визначення взаємозв'язку між відхиленнями за підконтрольними показниками та кінцевими, підсумковими показниками діяльності підприємства на основі системного аналізу. Останнє є одним із найскладніших завдань контролінгу, при розв'язанні якого найчастіше виникають помилки менеджерів.



Сутність оперативного контролінгу полягає в формуванні засобів та методів ефективного управління поточними цілями підприємства, а також своєчасного вжиття заходів з метою оптимізації відношення “витрати – результати”.

Мета оперативного контролінгу – створення системи управління досягненням поточних цілей підприємства, а найважливіші вимоги, які висуваються до управлінського рішення: наукова обґрунтованість, компетентність. Рішення повинні відображати об’єктивні закономірності розвитку, бізнесу та систем управління ним. Кожне рішення, яке суперечить цим закономірностям, має негативні наслідки. Управлінське рішення повинне бути повноважним, тобто прийматись органом або особою, яка має на це право.

Ефективність оперативного контролінгу багато в чому базується на обліку затрат, а звідси впливає суттєве значення спостереження та контролю за використанням ресурсів та затратами, які виникають. Зіставлення фактичних значень затрат з плановими дозволяє здійснити прямий вплив на обсяг майбутніх затрат. Для того, щоб оптимально використовувати в роботі цей інструмент, потрібна додаткова інформація, зокрема те, що затрати розділяються за їх видами в залежності від внутрішньовиробничих особливостей та мети. Окрім того, при складанні бюджету затрати прогнозуються по різному в залежності від їх виду та періоду виникнення. Регулярно виникають такі затрати як, наприклад заробітна плата, орендна плата тощо. Вони прогнозуються щомісячно, їх формування здійснюється в розмірі 1/12 частини річної величини. Одноразові витрати, або ті з них, які виникають у нерівномірному обсязі, прогнозують в межах бюджетних лімітів на основі їх величини, яка допускається. Сезонні витрати прогнозують на рівні, очікуваному на основі сезонних коливань минулих років.

Рішення завдань оперативного контролінгу відрізняється від завдань стратегічного контролінгу тим, що він орієнтований на досягнення короткострокових цілей, а перелік підконтрольних показників набагато ширший, деталізований і конкретизований. Він визначається на основі

поточних показників діяльності підприємства, аналізу вузьких і слабких місць виробництва з урахуванням специфіки та особливостей. До основних підконтрольних показників оперативного контролінгу можна віднести: рентабельність капіталу, продуктивність та ступінь ліквідності.

На практиці існує тісний взаємозв'язок між оперативним та стратегічним контролінгом. При стратегічній постановці питання домінує завжди питання оперативності виконання або навпаки – оперативні проблеми прибутковості можуть бути не помічені й знехтувані у стратегічній постановці питання. Цей взаємозв'язок завжди має фундаментальний характер.

Таким чином, головне призначення контролінгу полягає в орієнтації системи управління підприємством на досягнення поставленої мети. Контролінг при цьому є складною конструкцією, яка об'єднує в собі різноманітні елементи функцій управління й використання їх для розв'язання завдань оперативного та стратегічного характеру. Внаслідок цього контролінг забезпечує систематичний цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, сучасному та в майбутньому, комплексний підхід до виявлення й розв'язання проблем, які виникають перед підприємством.

У сучасних умовах контролінг все частіше виступає як система забезпечення виживання підприємства, в короткостроковому спрямована на оптимізацію прибутку, в довгостроковому – на підтримку гармонійних відношень з довкіллям. Поява контролінгу була пов'язана з ускладненнями в орієнтації підприємства на ринку, посиленням конкуренції, необхідністю врахування багатьох соціальних та економічних факторів. Вже стало очевидним, що контролінг має великий потенціал як сукупність методів оперативного та стратегічного менеджменту, обліку, планування, аналізу та контролю на якісно новому етапі розвитку ринку, як цілісна система, що спрямована на досягнення стратегічних цілей компанії.

Контролінг є постачальником інформації, необхідної для функціонування системи управління на підприємстві.

У таблиці 2.3 показано напрямки дії контролінгу.

## Напрямки дії контролінгу

Інструменти контролінгу	Критерії контролінгу		
	Цільове орієнтування	Орієнтування на “вузькі місця”	Мислення категоріями зв’язку між минулим і майбутнім
Бюджет підприємства (вироблена продукція та надані послуги)	Встановлення кількісних і вартісних показників та контроль за досягненням мети стосовно прибутків	Розподіл скромних коштів підприємства між прибутковими підрозділами	Зіставлення планових завдань з фактичними показниками виконання плану як передумова вжиття заходів для сприяння збільшенню прибутків
Фінансове планування	Планування типових фінансових умов (прибутки та витрати)	Виявлення майбутніх “вузьких місць” у ліквідності	Зіставлення планових завдань з фактичними показниками як вжиття заходів щодо забезпечення ліквідності
Розрахунок планових витрат	Планування прибутковості виробництва продукції та надання послуг	Виявлення “вузьких місць” у виробничих потужностях	Аналіз відхилень як поправочний коефіцієнт планових завдань, ефект накопичення знань про здатність окремих місць виникнення витрат робити внесок у загальний обсяг виробленої продукції та наданих послуг

Коротко їх можна визначити як цільове орієнтування, орієнтування на “вузькі місця”, орієнтування розвитку на майбутнє (мислення категоріями зв’язку між минулим і майбутнім). Терміном “вузькі місця” позначаються слабкі ланки в організаційній структурі підприємства, тобто такі, що створюють певні труднощі, без усунення яких неможливе подальше зростання.

Контролінг орієнтований передусім на майбутнє. Минуле цікавить його лише тією мірою, якою воно впливає на майбутнє, сприяє кращій реалізації цілей у майбутньому. Мислення категоріями взаємозв’язку минулого з майбутнім допомагає через аналіз відхилень і їх причин накопичувати знання для пошуку оптимальних контрзаходів. У традиційному розумінні зворотній зв’язок та аналіз відхилень означають звичайне зіставлення того, що є, з тим, що очікувалось, тобто з прогностичними оцінками.

Структуру контролінгу схематично показано на рис. 2.2 [49, с. 16].

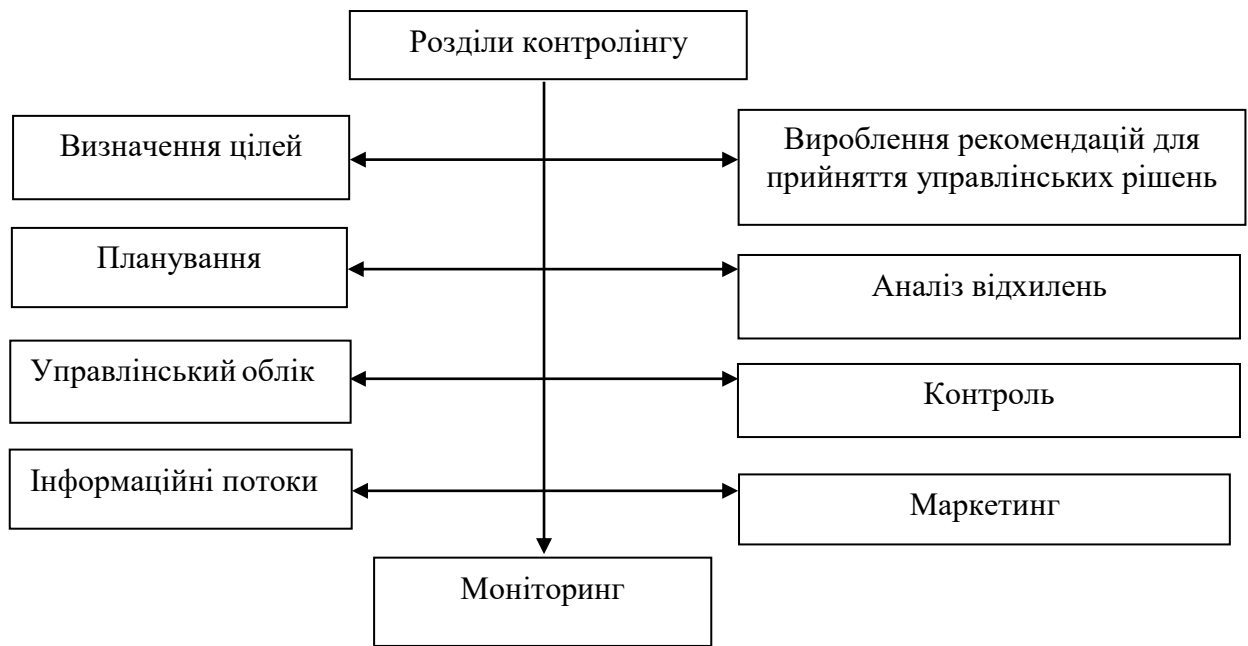


Рис. 2.2. Розділи контролінгу

Мислення ж категоріями зв'язку між минулим і майбутнім створює позитивний імпульс для формування майбутнього. І передумовою для цього є можливість вчитися на помилках минулого, шукати реальні причини відхилень, що мали місце. Як інструмент, спрямований на майбутнє, власне контролінг, враховуючи зовнішнє середовище, виявляючи майбутні “вузькі місця”, перебуває у свідомій суперечності з контролем, орієнтованим на минуле. Інформація, яку подає система контролінгу, повинна відповідати таким вимогам: достовірність, повнота, релевантність (суттєвість), корисність (ефект від використання інформації повинен перевищувати витрати на її отримання), зрозумілість, своєчасність, регулярність.

Таким вимогам повинна відповідати будь-яка інформація, в тому числі інформація традиційного бухгалтерського (фінансового) обліку. Однак значимість різних вимог може бути різною, якщо для бухгалтерського (фінансового) обліку головне – це достовірність інформації, то в системі контролінгу – релевантність інформації (наскільки вона суттєва для управлінського рішення, яке приймається). Усі інші вимоги до інформації в

рамках контролінгу відіграють другорядну, підпорядковану роль: несуттєва інформація, навіть якщо вона досить достовірна, не зможе допомогти у прийнятті управлінських рішень; в той же час суттєва, але достовірна лише на 95% може надати значну допомогу керівнику.

Релевантними для прийняття управлінського рішення можна вважати тільки ті свідчення, які безпосередньо пов'язані з даним рішенням:

- умови, в яких приймається рішення;
- цільові критерії;
- набір можливих альтернатив (які рішення в принципі можна прийняти);
- наслідки прийняття кожної із альтернатив (що відбувається, якщо буде прийняте те чи інше рішення) [49, с. 18].

Володіючи інформацією, керівник може здійснювати моніторинг всієї фінансово-господарської діяльності підприємства. Моніторинг походить від латинського слова “monitor” – який нагадує, наглядає та означає безперервне спостереження за економічними об'єктами, аналізу їхньої діяльності, відстеження процесів у режимі реального часу, зіставлення оперативних звітів про результати роботи підприємства за найбільш короткий проміжок часу (день, тиждень, місяць), порівняння цільових результатів з фактично досягнутими. На основі такого порівняння роблять висновки про сильні та слабкі сторони підприємства, динаміку їх змін, а також про сприятливі і несприятливі тенденції розвитку зовнішніх умов, в яких підприємству доводиться працювати.

Система моніторингових контрольних моментів у економічного суб'єкта являє собою ті процедури, за допомогою яких адміністрація здійснює контроль за поточною діяльністю, переконується в тому, що фінансова інформація, яка використовується адміністрацією для складання звітності і прийняття рішень, надійна. Загальною характеристикою цієї системи контролю можна вважати аналітичні методи перевірки інформації, її перевірка на здоровий глузд тощо.

Зазвичай адміністрація не виділяє такі процедури у специфічну систему. Моніторингові контрольні моменти існують як система повсякденної діяльності адміністрації та є не стільки частиною попереднього й поточного контролю, як частиною заключного контролю, тобто контролю після здійснення фактів господарської діяльності, спрямованої на виявлення різного роду невідповідностей. Внутрішньоаудиторська оцінка системи моніторингових контрольних моментів дає непрямі докази того, що система внутрішнього контролю в цілому, а також засоби контролю зокрема забезпечують покладені на них функції.

До моніторингових контрольних моментів в залежності від конкретних видів об'єктів контролю відносять:

- 1) огляд адміністрацією поточних фактів господарського життя, наприклад, рівнів реалізації продукції підприємства з обсягом реалізованої продукції за невеликі звітні періоди; інформування перевіряючих про наявність прямої залежності між даними та подібними показниками, за інших рівних умов, дозволяє перевірити інформацію на відповідність здорового глузду;
- 2) порівняння рівня затрат з кошторисами, бізнес-планами, наприклад, транспортних витрат, або затрат на капітальне будівництво, із запланованими;
- 3) огляд адміністрацією поточних касових, товарних та інших звітів з метою з'ясування причин розходжень, відхилень за тими чи іншими показниками тощо;
- 4) порівняння показників поточного періоду з показниками за відповідний період минулого року та ін.

Таким чином, моніторинг фінансово-господарської діяльності являє собою механізм здійснення конкретного спостереження за найважливішими поточними результатами цієї діяльності. Зміна умов зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства веде за собою перегляд цільових параметрів. Необхідно перевірити наскільки оптимально сформульовані цілі

в нових умовах, чи зможе підприємство з огляду на зміни, що відбулися, досягти поставлених цілей. На основі змін цільових параметрів, а також прогнозу змін сильних та слабких сторін самого підприємства коригується план дій для досягнення цілей, і вже цей новий переглянутий план втілюється в життя, тобто коло замикається. Модель моніторингу фінансово-господарської діяльності в рамках системи контролінгу подана на рис. 2.3.

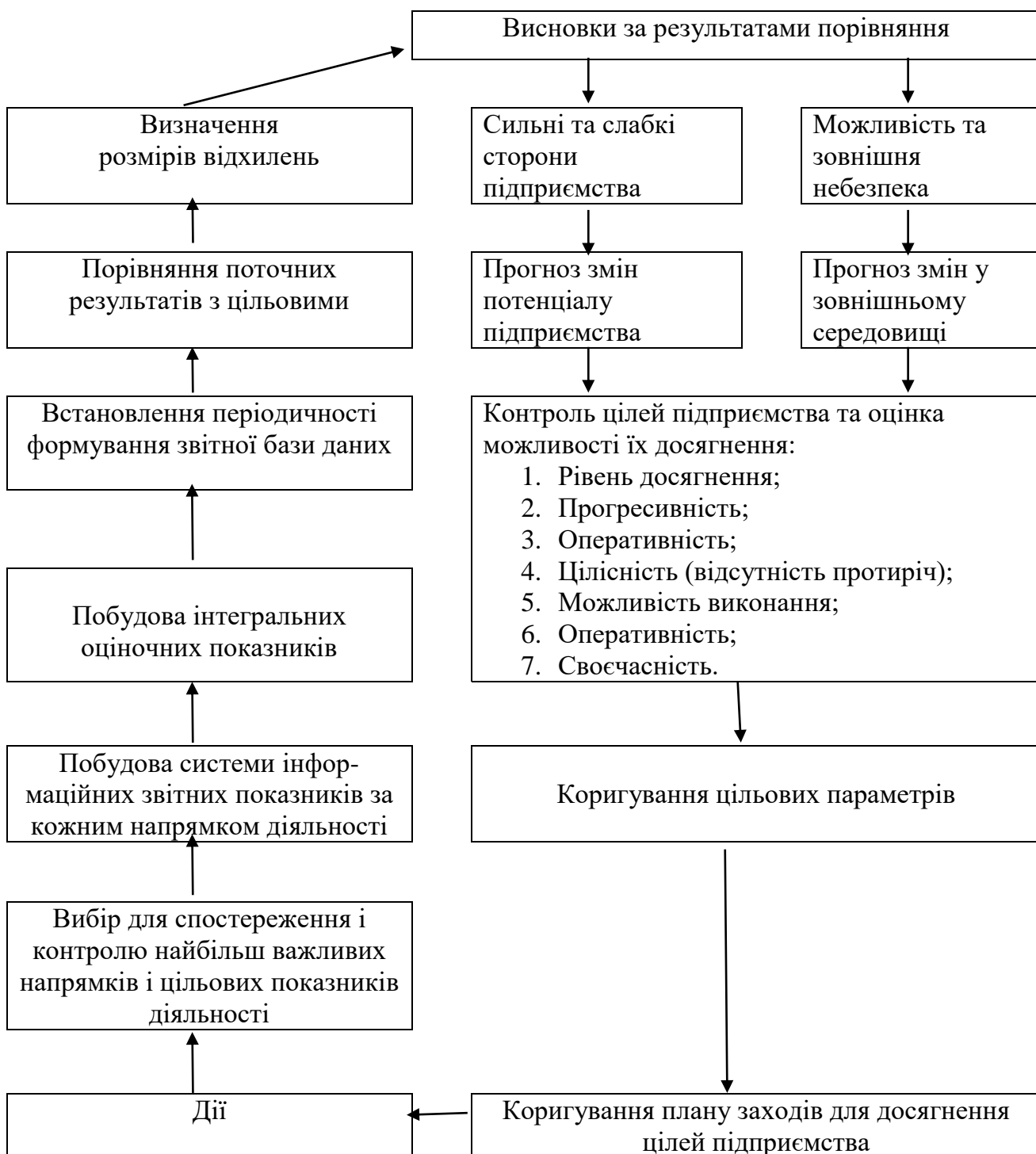


Рис. 2.3 Модель моніторингу фінансово-господарської діяльності

На основі всієї зібраної інформації система контролінгу здійснює контроль. Контролінг не тотожний контролю: контроль займається фіксацією та оцінкою фактів, які мали місце в діяльності підприємства, а контролінг спрямований на перспективу. Слід відзначити, що при цьому контролінг виконує певні контрольні функції.

Усі попередні елементи системи контролінгу – від планування до моніторингу реалізації планів – необхідні в першу чергу для забезпечення можливості аналізу відхилень.

Аналіз відхилень – це перевірка реальності планування. Необхідно вивчити причини виникнення відхилень, що дало б змогу поліпшити планування і вжити відповідних заходів. Аналіз відхилень показує також, якою мірою були досяжними поставлені цілі. Кількість відхилень з накопиченням досвіду у плануванні повинна мати тенденцію до зменшення.

Фактична ситуація в кінці планового періоду разом з проведеним аналізом відхилень повинна створювати основу для визначення нової мети та виявлення розходжень з нею, або знову служити базою для деталізованого планування на наступний період.

На основі аналізу виробляють рекомендації для прийняття управлінських рішень. Із всієї різноманітності наявних точок зору, особливий інтерес становить підхід, який базується на одній з п'яти альтернативних теорій – “школі управлінського прийняття загальної теорії систем”. Її основою є – “ієрархія систем і класифікація Боулдінга”.

Особливістю такого підходу є те, що підсистема управління, окрім традиційного його розуміння, повинна сприйматися ще і як процес прийняття рішень, тоді інформаційна система управління, одним із блоків якої є моніторинг, служить підсистемою, яка обслуговує процес прийняття управлінських рішень. У проблемах, що стосуються методології, системності й у фінансово-економічних питаннях сектор контролінгу може бути наділений стосовно інших систем і повноваженнями, пов'язаними із прийняттям рішень, і віддачею наказів, розпоряджень.



На першому етапі створення служба контролінгу може являти собою нечисленну робочу групу, що виконує роль аналітичної служби й забезпечує керівників оперативною інформацією про стан витрат на підприємстві, періодично складає розгорнуті звіти, прогнозує показники фінансово-економічного становища підприємства, проводить економічну експертизу управлінських рішень, пов'язаних з витратами й прибутком, налагоджує методику стратегічного й оперативного планування. Отже, служба контролінгу на підприємстві повинна являти собою невелику групу висококваліфікованих фахівців, що володіють більшими повноваженнями й доступом до всього обсягу економічної інформації.

Службу контролінгу треба підпорядкувати заступникові генерального директора з економічних питань або самому генеральному директору. Заступникові генерального директора з економічних питань підпорядковуються й головний бухгалтер і начальники фінансового й планово-економічного відділу, начальник служби збуту (таким чином, служба контролінгу, як і відділи фінансовий й планово-економічний, бухгалтерія незалежна від начальників інших відділів і набуває досить таки високого статусу). Навіть у деяких випадках, служба контролінгу потрапляє певною мірою в привілейоване становище, оскільки наказом заступника генерального директора з економічних питань інші служби зобов'язуються надавати службі контролінгу всю необхідну інформацію. Тому не рекомендується підпорядковувати службу контролінгу начальникові планово-економічного відділу або головному бухгалтерові, незважаючи навіть на подібність функцій цих служб до функцій служби контролінгу.

Проте реальна ситуація завжди відрізняється від ідеальної. Планово-економічний відділ займається аналітичною роботою на підприємстві, він складає планові кошториси витрат і калькуляції на окремі види продукції, робіт і послуг, на підставі даних бухгалтерії складає фактичні кошториси витрат і калькуляції, визначає відхилення, також на планово-економічний відділ покладають функції ціноутворення (за кошторисом “витрати +

нормативний прибуток”), перевірка калькуляції постачальників послуг і безліч інших функцій.

Перелік аргументів “за” і “проти” організації служби контролінгу в системі управління підприємством наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Аргументи “за” і “проти” організації служби контролінгу  
в системі управління підприємством

“Плюси” створення служби контролінгу	“Мінуси” створення служби контролінгу
З’явиться конкретна особа (контролер), з якого можна буде спитати за результати роботи й виконання покладених обов’язків	Доведеться змінити сталу організаційну структуру управління й пояснювати, навіщо це потрібно
Інформація про фінансово-економічний стан підприємства буде зосереджена в одному місці, і її можна буде одержувати досить оперативно. Можна швидше домогтися введення єдиних стандартів і правил планування, контролю, обліку й звітності за підрозділами, що полегшить комп’ютеризацію процесу управління	Виникнуть проблеми з підрозділами підприємства, у яких будуть вилучені окремі функції, а замість них з’являться додаткові функції. Важко знайти фахівця, який міг би працювати як контролер (швидше за все, треба буде навчати когонебудь із нинішнього складу)
Плани всіх підрозділів будуть краще скоординовані й перевірені на правдоподібність, якщо цим питанням буде займатися одна служба. Знизяться тенденції до ізоляції підрозділів	Є небезпека посилення надмірного впливу служби контролінгу на інші підрозділи, що викличе незадоволення в колективі

Можна не сумніватися, що планово-економічний відділ буде незадоволеним організацією служби контролінгу на підприємстві, оскільки

вважатиме, що служба контролінгу втручається на його законну територію, й може бойкотувати діяльність служби контролінгу, тобто приховувати інформацію. Найпоширенішим аргументом планового відділу є: “Навчіть нас методам контролінгу, і ми все самі зробимо”. Помилкою тут є те, що недооцінюється роль аналітичної роботи на підприємстві, те, що аналізом можна займатися й у вільний час від роботи. Головні функціональні обов’язки планово-економічного відділу – це розрахунок витрат і фінансового результату по цехам, видам продукції й у цілому по підприємству, саме на розрахунки йде дуже багато часу й плановий відділ завантажений також і поточною роботою і його зусилля спрямовані не на аналіз господарської діяльності підприємства.

Крім аналізу й проведення поточної роботи, на підприємстві повинна проводитися робота й щодо поліпшення економічної діяльності, тобто повинен йти “процес безперервних поліпшень”. Керівник підприємства видає наказ про те, щоб усі працювали за новою схемою, тобто щоб складали нові звіти в новий термін, але самотужки розробити ці схеми й перевірити їхню дієздатність не може через відсутність часу, оскільки завантажений поточною роботою й тому створюється служба контролінгу. Відрізняється служба контролінгу від інших фінансово-економічних служб тим, що служба контролінга вирішує завдання поліпшення економічної роботи підприємства. Відділ контролінгу складається з декількох співробітників (контролерів) і в кожного є свої посадові обов’язки, але в той же час необхідно дотримуватися командного принципу роботи, коли спільно виконуються термінові складні завдання, і допомагати один одному.

Контролінг – це нове явище на підприємстві і його впровадження викликає багато суперечок і невдоволення. Тому спочатку треба проаналізувати всі ці труднощі, прийняти все за й проти до відома й потім тільки затвердити на підприємстві стабільно працюючу систему контролінгу.

До основних факторів, що впливають на швидкість впровадження контролінгу в систему управління підприємством належать:

- ефект від впровадження: економічний і соціальний;
- сумісність: з корпоративною культурою й з методами інформаційного забезпечення управління на підприємстві;
- складність нововведення;
- подільність нововведення, можливість проведення експерименту;
- наочність.

Перевага введення контролінгу в систему управління підприємством полягає в наступному:

- підвищення прибутковості й гнучкості підприємства в коротко-строковому й довгостроковому періодах;
- з'являється можливість швидкого підвищення за посадою;
- сумісність залежить від підприємства;
- простота моделей;
- можливість почати із впровадження контролінгу спочатку на одній ділянці, щоб потім поширити досвід на все підприємство;
- перші результати відразу помітні для керівництва підприємства.

До недоліків впровадження контролінгу на конкретному підприємстві можна віднести:

- недосконалість існуючих методів аналізу;
- погроза статусу груп (планово-економічному відділу, бухгалтерії, фінансовому відділу й ін.) і осіб (начальникам відповідних відділів);
- у середньому невисока сумісність із корпоративною культурою;
- низька сумісність із традиційними системами інформаційного забезпечення;
- ускладнення в порівнянні із традиційними методиками;
- необхідність додаткового навчання;
- повний ефект спостерігається тільки після впровадження на всьому підприємстві в цілому;
- помітний результат з'являється не відразу.

### **2.3. Імплементация служби контролінгу в організаційну структуру підприємства**

Впровадження контролінгу є досить складним та тривалим процесом, який складається із декількох послідовних етапів. В цілому його можна представити у наступному вигляді:

- 1) опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи суб'єкта господарювання;
- 2) визначення вимог до необхідної управлінської інформації;
- 3) побудова формалізованої системи, яка здатна забезпечити менеджерів необхідною управлінською інформацією;
- 4) побудова системи управлінської звітності;
- 5) побудова методики внутрішньовиробничого аналізу;
- 6) побудова системи фінансового планування.

На впровадження системи впливають такі чинники, як термін існування суб'єкта господарювання на ринку, галузь, розмір, структура, рівень автоматизації управління та постановки менеджменту на підприємстві.

Перший етап характерний для суб'єктів господарювання, які існують досить тривалий час.

Завданням цього етапу є опис та аналіз існуючих інформаційних систем організації, переважно системи бухгалтерського обліку. Результатом є схеми організаційно-управлінської структури, інформаційних потоків підприємства, опис системи бухгалтерського обліку. На цьому етапі повинні бути визначені особливості та недоліки організації існуючої системи.

На другому етапі визначається якісний та кількісний склад інформації, яка необхідна для ефективного управління суб'єктом господарювання. Тут виявляються недоліки існуючої інформаційної системи, виявляються їх причини, оцінюється обсяг змін в системі управління.

На третьому етапі повинна бути представлена відповідна формалізована система, яка може збирати, обробляти та надавати інформацію, що

відповідає вимогам керівників. Тут виділяються центри відповідальності – сегменти всередині суб'єкта господарювання, на чолі яких стоять відповідальні особи, що приймають рішення.

Четвертий етап характеризується побудовою системи управлінської звітності.

На п'ятому етапі відбувається конструювання системи внутрішньо-виробничого аналізу.

Заключний етап – постановка системи фінансового планування, яка складається з системи бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства та системи зведеного бюджетного планування діяльності суб'єкта господарювання.

Оскільки контролінг базується на даних управлінського та фінансового обліку, зазвичай співробітники бухгалтерських служб та служб внутрішнього аудиту стають співробітниками служб контролінгу.

Взаємозв'язки між різними складовими частинами обліку досить багатогранні і управління ними нерідко має важливе значення для якості рішень, що приймаються, та для успішного функціонування контролінга.

Контролінг реалізує принцип прямого зв'язку безпосередньо через ланцюжок взаємовідносин з клієнтом. Такий підхід зручний, він створює творчу атмосферу, сприяє розвитку духу співробітництва в колективі.

На жаль, через недостатню кваліфікацію менеджерів в Україні, а часом низьку кваліфікацію управлінців, останнє зустрічається на практиці рідко. В той же час слід відзначити, що вже сьогодні основна частка сучасних методів контролінгу, елементів системи контролінгу наявна в практиці багатьох українських підприємств, особливо комерційних банків, тобто систему контролінгу не потрібно створювати з нуля – вона в явному чи неявному вигляді вже існує.

На сучасний рівень його організації далекий від досконалості, зазвичай перебуває в початковому стані, а методи впровадження контролінгу не утворюють повної закінченої системи. В той же час використання контролінгу є

виключно ефективним методом ринкового господарювання, якщо його приймати з урахуванням конкретних умов нашої країни.

Систему контролінгу з урахуванням віддачі від його функціонування, тобто затрати на створення та функціонування певною мірою складності не повинні перевищувати очікуваних збитків, пов'язаних з їх відсутністю. Це важлива умова доцільності системи контролінгу, вартість якої можна оцінити на основі початкових витрат на їх організацію (створення), поточних затрат на підтримку їх функціонування, а також втраченої вигоди від альтернативного вкладання коштів, спрямованих на створення та утримання системи контролінгу. Альтернативне вкладання коштів забезпечило б підприємству дохід, який можна обчислити, застосовуючи формулу дисконтування.

В умовах сьогодення впровадження контролінгу вимагає умов функціонування, в яких знаходяться суб'єкти господарювання, оскільки традиційні методи менеджменту, як виявилось, не дають реального ефекту, оскільки орієнтовані на підприємства, які нормально функціонують на ринку. В умовах, коли переважна більшість малих, середніх і навіть великих компаній не просто зазнають тимчасових труднощів, але давно й постійно перебувають на самому краї прірви, звичайні, стандартні інструменти менеджменту вже не допомагають. Тому дуже актуальною стала проблема пошуку й впровадження в широку практику таких форм і методів управління, використання яких дозволяло б не доводити справа до кризового стану підприємства, незважаючи на загальну несприятливу ринкову обстановку в нашій країні. У випадку ж, коли результати фінансово-господарської діяльності виявилися жалюгідні й мова вже йде про банкрутство, саме нові форми й методи управління дозволяють підготувати й реалізувати програму оздоровлення даного підприємства.

Головним завданням антикризового управління є забезпечення такого становища підприємства на ринку, коли про банкрутство мови йти не повинно, а акцент ставиться на подолання тимчасових труднощів, у тому числі й фінансових, за допомогою використання всіх можливостей сучасного

менеджменту, розробки й практичної реалізації на кожному підприємстві спеціальної програми, яка має стратегічний характер, що дозволило б залишитися на плаву при будь-яких ринкових колапсах і колізіях.

Контролінг, поряд з іншими новітніми управлінськими інструментами, стає для підприємств основною формою, яка дозволяє не лише вистояти в ринкових колізіях, але й домагатися прискореного прогресу.

У цей час контролінг, як система економічного управління діяльністю підприємства, широко застосовується у розвинених країнах. Немає практично жодної великої, або середньої компанії, де його використання тією чи іншою мірою не служило б запорукою успіху на ринку. Все частіше він практикується й у дрібних фірмах. Це обумовлено тим, що контролінг виступає як ефективний інструмент, що надає реальні шанси вистояти в конкурентній боротьбі.

Місце контролінгу в оргструктурі організації, його функціональна спрямованість, чисельність і кваліфікаційні характеристики кадрового складу, матеріально-технічне, фінансове й інформаційне забезпечення відділу, особливості структури взаємин і порядку функціональної й адміністративної підпорядкованості усередині відділу, у тому числі при наявності в нього децентралізованих відділень; структура взаємин цих відділів з іншими підрозділами організації залежать від багатьох факторів.

Основними з них є:

- мета створення відділу;
- організаційно-правова форма, розміри, ресурси, оргструктура, масштаби й види діяльності організації;
- кількість і регіональна неоднорідність місця розташування її відособлених підрозділів або дочірніх компаній.

Щоб задіяти повною мірою потенціал контролінгу на вітчизняних підприємствах, необхідно перебудувати планування, облік і аналіз господарської діяльності відповідно до сучасних вимог. Особливу роль відіграє впровадження стратегічного планування, на основі якого контролінг



перетворюється в засіб майбутнього процвітання підприємства. Саме тому й у вітчизняній практиці контролінг поступово знаходить усе більше широке застосування. Цей процес усе активніше розширюється спільно з розвитком й удосконалюванням виробництва, покращенням системи управління підприємством, впровадженням найефективніших нововведень менеджменту.

Практика контролінгу знаходить усе більш широке застосування особливо при вдосконалюванні планових методів управління й впровадження нових форм менеджменту, зокрема управління проектами. Проект-менеджмент являє собою систему управління не постійними, а тимчасовими об'єктами управління. В умовах зовнішнього середовища, яке швидко змінюється, подібна форма менеджменту дозволяє без зволікання реагувати на нові ринкові ситуації. У цьому випадку для вирішення проблем формується колектив, складається його бюджет і призначається керівник, відповідальний за такий проект.

Очевидним є те, що служба контролінгу, органічно вбудована в систему економічних служб підприємства, є функціонально відособленим напрямком у його роботі, що дозволяє оптимізувати діяльність інших економічних служб з погляду аналітичних позицій, а також найбільш повно реалізувати можливість вироблення альтернативних підходів для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

На наш погляд, вітчизняним підприємствам доцільно рекомендувати побудову економічних служб підприємства, яка показана на рис. 2.4.

Як свідчать дані рис. 3.2, організацією контролінгу на підприємстві займається відділ контролінгу, який складається з чотирьох осіб:

- начальника відділу
- контролера із продажу й закупівель;
- контролера з управлінського обліку;
- контролера з інформаційних систем.

Обов'язки контролера із продажу й закупівель полягають у:

- розробці форм збору аналітичної інформації від секцій;

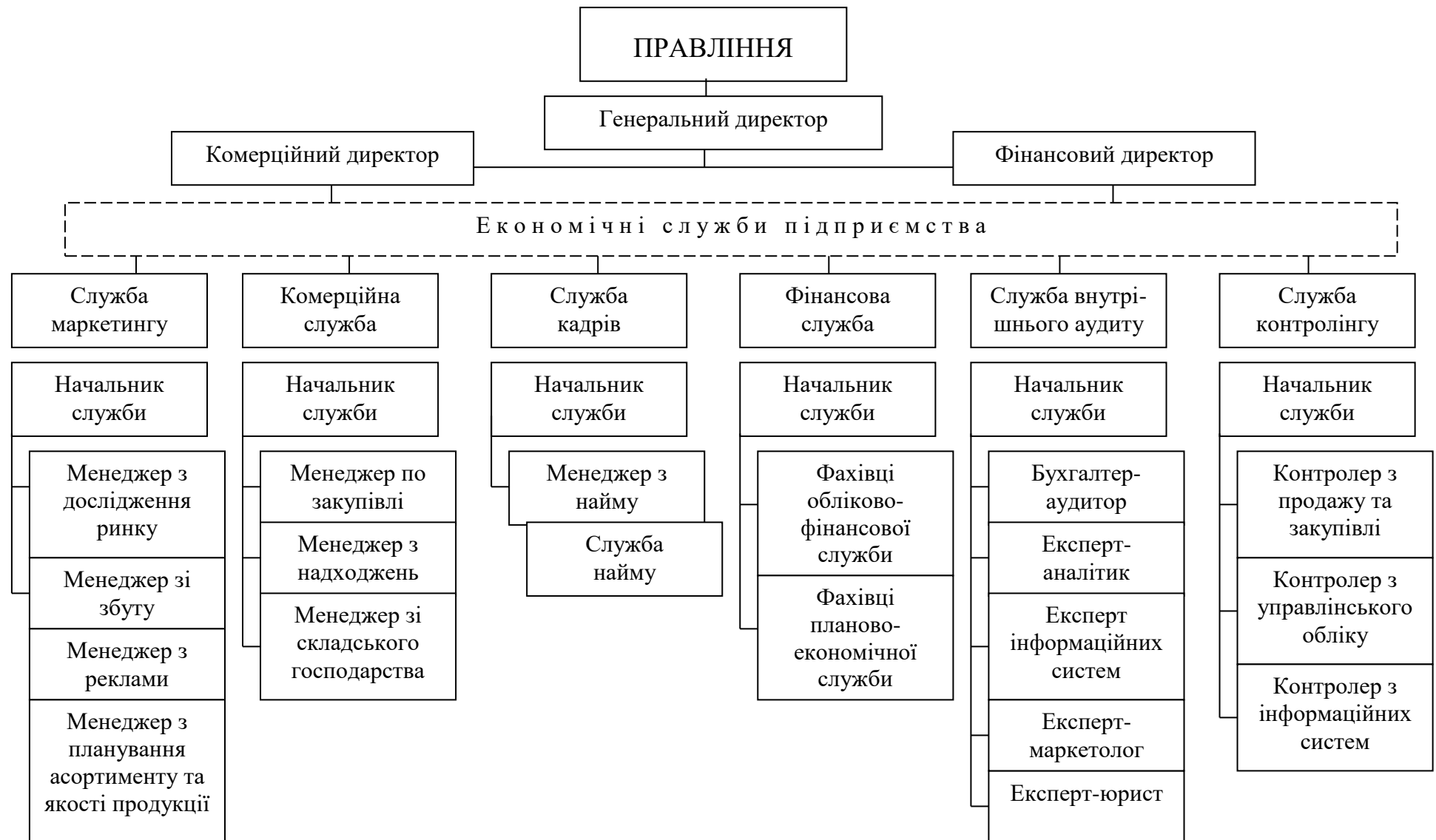


Рис. 2.4. Організаційна модель раціональної побудови економічних служб підприємства

- збір аналітичної (планової й фактичної) інформації від секцій;
- обробка й аналіз отриманих даних, розробка нових даних по закупівлях;
- прогнозування виторгу, витрат і прибутку за секціями за допомогою методики контролінгу;
- аналіз відхилень фактичних даних від планових, виявлення причин відхилення й установлення винних;
- складання аналітичних звітів для начальника відділу контролінгу;
- експертиза управлінських рішень, пов'язаних з витратами секцій, які курирують.

До обов'язків контролера з управлінського обліку входить:

- розробка процедур передачі даних з бухгалтерії до служби контролінгу;
- контроль за збором і аналізом фактичної облікової інформації в службі контролінгу;
- розробка пропозицій щодо оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби;
- економічна експертиза управлінських рішень.

Обов'язки контролера з інформаційних систем охоплюють:

- оцінку доцільності автоматизації контролінгової роботи на окремих етапах;
- оцінку варіантів і пропозицій відділу автоматизації підприємства щодо автоматизації контролінгової роботи;
- розрахунки й обґрунтування витрат на автоматизацію контролінгової роботи;
- розробку форм для автоматизованого збору інформації;
- оптимізацію документообігу на підприємстві;
- координацію роботи відділу автоматизації по автоматизації контролінгової роботи на підприємстві;

- оцінку якості функціонування систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства й вироблення пропозицій щодо поліпшення роботи цих систем.

Вимоги до начальника відділу контролінгу підприємства класичного зразка:

1. Професійні знання:

- основи економіки й організації підприємства;
- фінансовий облік;
- уміння читати й аналізувати баланс підприємства;
- планування, розрахунок і аналіз інвестицій;
- знання ПК, що дозволяють поставити завдання програмістові;
- знання методів і техніки контролінгу (аналіз конкурентів, аналіз ризику підприємства на ринку, аналіз сильних і слабких сторін підприємства, і ін.).

2. Методичні можливості:

- здатність аналітично мислити;
- здатність мислити абстрактно;
- уміння пояснювати й доводити;
- комунікабельність.

3. Вимоги до поведінки:

- демократичне ставлення до оточуючих;
- уміння подавати неприємні факти у формі, яка дозволяє полегшити їх сприйняття одержувачем інформації;
- терпимість до інших думок і суджень (толерантність).

4. Додаткові вимоги:

- оцінювати нововведення й допомагати їх впровадженню;
- бачити й ставити проблеми в умовах невизначеності;
- обмірковувати фактори, що впливають на успіх підприємства;
- відволіктися від повсякденної діяльності.

Начальник служби контролінгу – найбільш кваліфікований фахівець із більшим досвідом роботи на підприємствах, і який володіє добре всіма економічними питаннями підприємства, він повинен бути компетентним у технологічних питаннях підприємства. Начальник служби контролінгу відповідає за вихідні документи, аналітичні розрахунки й прогнози, безпосередньо підпорядковується генеральному директорові, а також і комерційному директору. Він повинен інформувати керівництво про поточне фінансове становище підприємства, а також прогнозувати кризові ситуації в окремих сферах діяльності підприємства, та й у цілому по підприємству. До його завдання входить методична й консультативна допомога по створенню системи під час виявлення тенденцій і факторів, здатних забезпечити при їхньому розвитку вигоду або призвести до втрат.

Інструменти й методи, які використовуються начальником відділу контролінгу для надання консультацій керівництву при розробці стратегічного плану, значною мірою застосовуються в практиці стратегічного менеджменту. До них належать: аналіз конкуренції, аналіз ринків, аналіз життєвого циклу продукції, аналіз слабких і сильних місць підприємства, аналіз перспектив диверсифікованості продукції підприємства з урахуванням динаміки ємності й частки ринку, а для консультативної допомоги із внутрішніх проблем підприємства начальник відділу контролінгу використовує спеціальні методи аналізу й розрахунку як окремих показників, так і їх окремих систем.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Причини, які зумовили появу нової концепції інформації та управління, полягають у необхідності гарантованого існування підприємства та пристосування його до розвитку ринків та зовнішнього середовища. Якщо до цього часу управління пов'язувалось, переважно з вирішенням поточних справ на підприємстві, то в умовах загострення конкурентної боротьби і нестабільності зовнішнього та внутрішнього середовища, в якому функціонує підприємство і доводиться працювати менеджерам, управління пов'язується з успішністю діяльності фірми та забезпеченням його тривалого існування.

2. Функції контролінгу досить різноманітні і включають такі основні напрямки: нормування витрат; розробка заходів щодо поліпшення роботи на підставі інформації про відхилення від норм; прогнозування у ціноутворенні; аналіз тенденцій розвитку підприємства; передбачення господарської та комерційної ситуації в залежності від зміни умов роботи; координація мети різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства; відстеження фінансового стану підприємства.

3. Контролінг здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень, за допомогою трансформації даних, які надходять до служби контролінгу. Контролінг виконує обліково-контрольну функцію, яка використовується при складанні планових та фактичних величин, для виміру та оцінки ступеня та досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень та виробленню пропорцій для їх зменшення, визначає економічність роботи його окремих структурних підрозділів.

4. Контролінг сильний тим, що дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності підприємства. Якщо управління досягненням стратегічних цілей – завдання стратегічного контролінгу, то тактичних – оперативного контролінгу. Головна мета стратегічного контролінгу – забезпечення виживання підприємства й “відстеження” руху підприємства до накресленої стратегічної мети розвитку.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДОЛОГІЧНІ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПАРАМЕТРИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

#### **3.1. Внутрішній аудит як ефективна форма внутрішнього контролю**

Інститут внутрішніх аудиторів США визначає внутрішній аудит як “незалежну оцінку, що проводиться всередині організації”. Завдання внутрішньої аудиторської служби полягає в допомозі членам організації ефективно виконувати свої посадові обов’язки – відділ внутрішнього аудиту є складовою частиною організації і функціонує в межах політики, визначеної керівництвом і правлінням (радою директорів) [4, с. 40].

Внутрішній аудит є невід’ємним і важливим елементом управлінського контролю. Історично характер внутрішнього аудиту змінювався. Спочатку роль аудиту виходила із завдань фінансового управління й забезпечення безпеки активів і мала тотальний характер на детальному рівні. Зі зростаючим ускладненням контролю акцент було зміщено на підтвердження виконання циклів певних внутрішньосистемних процедур. У подальшому увага внутрішніх аудиторів стала акцентуватися не тільки на тому, як функціонують системи контролю і оброблення інформації, але й наскільки вони ефективні в досягненні мети, задля якої вони призначені, і які в них можуть бути зроблені вдосконалення. Потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв’язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності організації та нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит дає інформацію про цю діяльність й підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний головним чином для запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін в середині підприємства.

Останнім часом на багатьох підприємствах роль внутрішнього аудиту була розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, яка

подається управлінською інформаційною системою і складає основу для прийняття рішень, а також оцінки ефективності застосованої методики аналізу інформації. Внутрішні аудитори прагнули б, щоб ця тенденція посилювалась і вони сприймалися б як спеціалісти в галузі незалежної управлінської контролюючої діяльності.

Виходячи із зарубіжного досвіду, внутрішні аудитори проводять незалежне оцінювання управлінських функцій фірми, компанії тощо, в тому числі і власної діяльності. Вони постачають своїй головній фірмі, яка здійснює керівництво, результати аналізу, рекомендації, поради та інформацію про діяльність організації чи підприємства, які ними перевіряються. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і в приватному секторі. Завдання внутрішніх аудиторів полягає в тому, щоб допомогти відповідним працівникам виконувати свої обов'язки настільки кваліфіковано й ефективно, наскільки це можливо. Внутрішні аудитори звітуються перед своїм вищим керівництвом і зазвичай мають прямі зв'язки з аудиторським комітетом, правлінням директорів та іншими управлінськими підрозділами. При належній організації внутрішній аудит сприяє підвищенню відповідальності керівників структурних підрозділів і матеріально-відповідальних осіб підприємства чи фірми за виконання ними своїх обов'язків, запобіганню негативним явищам при здійсненні господарських операцій, пов'язаних з рухом майна й зобов'язаннями економічного суб'єкта. Крім того, внутрішній аудит значною мірою є інформаційною базою для зовнішнього аудиту.

Процес внутрішнього аудиту використовується багатьма компаніями з метою надання допомоги керівництву та для інших потреб. Він включає оцінку інформаційних систем з метою з'ясування того, чи отримує керівництво належну та надійну інформацію, на основі якої згодом приймається рішення. До того ж, внутрішній аудит інколи використовується для контролю самої виробничої діяльності.

Отже, конкретними цілями, які стоять перед системою внутрішнього аудиту, і досягнення яких дозволяє перешкодити виникненню помилок, є:



1. Виявлення облічувальних господарських операцій, які справді мали місце (реальність). Система внутрішнього аудиту не дозволяє виявити в бухгалтерських записах фіктивні чи неіснуючі господарські операції.

2. Дозвіл на операції, отриманий відповідним чином (дозвіл чи схвалення). Дані про всі господарські операції, записані в бухгалтерських реєстрах, повинні відображати події економічного характеру, які мали місце, бути певним чином організовані й затверджені персоналом, який має відповідні повноваження. Адже, якщо має місце несанкціонована господарська операція, то це може призвести до зловживань, результатом яких може стати розтрата або крадіжка активів компанії.

3. Здійснені господарські операції, відображені в обліку (повнота). Інформація про всі господарські операції повинна повністю відобразитися в бухгалтерських реєстрах, оскільки процедури, які застосовуються внутрішніми аудиторами, не дозволяють пропускати ці операції.

4. Адекватна оцінка господарських операцій (оцінка). Організована належним чином система внутрішнього аудиту включає також процедури, які дозволяють запобігти помилкам під час підрахунку та обліку сум господарських операцій на різних етапах облікового процесу.

5. Належне рознесення по рахунках господарських операцій (класифікація). Для підготовки якісної звітності інформація в реєстрах повинна бути адекватно класифікована згідно з робочим рахунковим планом, розробленим на основі інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Міністерством фінансів України за № 291 від 30.11.1999 р. Без сумніву, фінансова звітність повинна бути складена об'єктивно, а класифікація включати в себе такі критерії, як підрозділи і продукт.

6. Своєчасне відображення господарських операцій відповідно до часових проміжків (своєчасність). Відображення господарських операцій або до, або після того, як вони здійснені, збільшує вірогідність неправильного запису або ж запису неправильної суми. Якщо, зокрема, зроблено запізнілий запис у

кінці періоду, то у фінансовій звітності обов'язково буде якась неточність.

7. Включення до реєстрів записів про господарські операції, їх правильне підсумування й узагальнення (підсумування й узагальнення). В багатьох випадках дані про окремі господарські операції підсумовуються й узагальнюються перед тим, як вони відображаються в журналах-ордерах. Потім інформація із журналів-ордерів переноситься до Головної книги, де вона зводиться й використовується для підготовки фінансової звітності. Незалежно від методу, який застосовується для обліку та обробки інформації про господарську операцію, треба застосовувати адекватний контроль для гарантії правильності такого узагальнення.

8. Відображення згідно з вимогами законодавства господарських операцій і процесів (контроль). Внутрішні аудитори здійснюють перевірку фінансової звітності, платіжно-розрахункової документації, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань і вимог для встановлення достовірності цієї звітності й відповідності здійснених фінансових і господарських операцій нормативним актам, що діють в Україні.

9. Виявлення резервів кращого використання власних основних і обігових коштів, фінансових резервів і джерел позик (аналіз). Внутрішні аудитори застосовують широкий спектр прийомів і методів економічного аналізу, оскільки це дозволяє оцінити облікову та іншу економічну інформацію шляхом вивчення взаємозв'язків між показниками.

10. Надання консультаційних послуг апарату управління (консалтинг). Консалтинг – діяльність із надання інтелектуальних послуг (поради та рекомендації) з різноманітних питань виробничої діяльності, фінансів, зовнішньоекономічної діяльності, створення та реєстрації фірм, дослідження і прогнозування ринків товарів і послуг, розробки бізнес-проектів, маркетингових програм, інноваційної діяльності, пошуку шляхів виходу з кризових ситуацій, підготовки статутних документів у разі створення нових підприємств і організацій тощо. Таким чином процес консультування являє собою спільну діяльність внутрішнього аудитора і працівника апарату

управління для розв'язання певних завдань і досягнення бажаних змін при розв'язання проблеми, яка виникла.

Практика проведення консультацій показує, що найбільша кількість питань, які виникають в до аудиторів, пов'язані з податковим законодавством і особливо до початку нарахування суб'єктом господарювання тих чи інших податків. Часто перед внутрішніми аудиторами постають питання мінімізації нарахування податків, іншими словами необхідно знайти законний спосіб зниження податків. При цьому дуже важливо давати не загальні розпливчасті консультації, а конкретні, з посиланнями на чинне законодавство.

Головна мета внутрішнього аудиту полягає у забезпеченні ефективності функціонування всіх видів діяльності на всіх рівнях управління, в захисті законних майнових інтересів організації та її власників, а також оцінці повноти, достовірності і точності відображених у звітності активів, зобов'язань, власних коштів і фінансових результатів діяльності підприємства за певний період і встановленні відповідності прийнятої на підприємстві звітної політики чинному законодавству й нормативним актам.

Основна мета внутрішнього аудиту може доповнюватися, виходячи із обставин і умов, в яких перебуває підприємство, а також у випадку виявлення резервів кращого використання фінансових ресурсів, аналізом правильності обрахувань податків, розробкою заходів щодо покращення фінансового стану підприємства, оптимізації витрат і результатів діяльності, прибутків і витрат. Процес внутрішнього аудиту за кордоном використовується в багатьох компаніях, у нашій країні він проходить стадію становлення і функціонує на тих підприємствах, де керівництво усвідомило, що в сучасній економічній ситуації це дуже актуально.

Внутрішній аудит включає оцінку інформаційних систем для з'ясування, чи отримує керівництво відповідну та надійну інформацію, на підставі якої воно згодом приймає рішення. Крім того, внутрішній аудит використовується для контролю самої виробничої діяльності. У цьому випадку його мета полягає у з'ясуванні адекватності діяльності фірми прийнятним нормам.

Таблиця 3.1

## Завдання внутрішнього аудиту відповідно до надходжень ресурсів

Цілі внутрішнього аудиту – загальна форма	Завдання внутрішнього аудиту за надходженнями
<p>Господарські операції, що враховуються, які справді мали місце (реальність)</p> <p>Господарські операції належним чином дозволені (дозвіл, схвалення)</p> <p>Здійснені операції враховуються (повнота)</p> <p>Операції належним чином оцінюються (оцінювання)</p> <p>Операції правильно рознесені по рахунках (класифікація)</p> <p>Операції своєчасно реєструються (своєчасність)</p> <p>Операції належним чином відображені в облікових реєстрах і правильно перенесені до Головної книги (підсумовування й узагальнення)</p> <p>Операції відображаються відповідно до вимог чинного законодавства (контроль)</p> <p>Виявлення резервів кращого використання коштів (аналіз)</p> <p>Надані консультації з приводу здійснених операцій (консалтинг)</p>	<p>Обсяг надходжень відповідає сумах заборгованості постачальникам</p> <p>Всі операції надходження санкціоновані</p> <p>Враховані всі здійснені операції надходження</p> <p>Зареєстроване надходження відповідає сумах заборгованості постачальникам і правильно відображене в обліку</p> <p>Операції, що відображають надходження, правильно рознесені по рахунках</p> <p>Операції надходження відображаються в обліку на основі принципу своєчасності</p> <p>Операції надходження належним чином включені до реєстрів, правильно підсумовані й узагальнені</p> <p>Операції надходження перевірені й оформлені відповідно до чинного законодавства</p> <p>При операціях надходження застосовують широкий спектр прийомів і методів аналізу</p> <p>З приводу операцій надходження надані консультації</p>

Внутрішній аудит на підприємствах може розв'язувати такі завдання:

- 1) перевірка відповідності системи організаційних регламентів чинним нормативним актам і установчим документам;
- 2) перевірка достатності й відповідності чинним правовим актам і статуту системи економічних регламентів і регуляторів;
- 3) перевірка правильності складання і умов виконання угод;
- 4) перевірка наявності, стану, правильності оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, дотримання існуючого порядку встановлення й застосування цін, тарифів, а також розрахунково-платіжної дисципліни, своєчасності внесення до бюджету податків і платежів до позабюджетних фондів;
- 5) експертиза бухгалтерських балансів і звітів, правильності організації, методології та техніки ведення бухгалтерського обліку;
- 6) експертиза достовірності обліку витрат на виробництво, повноти відображення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), точності формулювання фінансових результатів, об'єктивності використання прибутків і фондів. Розробка й подання обґрунтованих пропозицій щодо покращення організації системи контролю, бухгалтерського обліку та розрахункової дисципліни, підвищення ефективності програм розвитку, зміни структури виробництва та видів діяльності;
- 7) консультування засновників, керівників підрозділів, спеціалістів і працівників апарату управління з питань організації та управління, права, аналізу господарської діяльності та інших проблем;
- 8) організація підготовки до перевірок (експертиза) зовнішнього аудиту, податкової інспекції та інших органів зовнішнього контролю.

Аудиторські служби внутрішнього контролю можуть вирішувати також організаційно-управлінські, правові, технологічні, техніко-економічні та інші завдання, пов'язані із специфікою видів діяльності організацій.

У міжнародній практиці аудиту на сьогодні розрізняють кілька типів (варіантів) проведення аудиту:

1. Операційний аудит (його ще називають аудитом результатів, управлінським або виробничим) – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму. При цьому внутрішніми аудиторами вивчається фінансово-господарська діяльність підприємства з метою надання рекомендації щодо економного і ефективного використання його ресурсів, ефективного досягнення мети організації. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні ними обов'язків і підвищенні рентабельності підприємства. У операційному аудиті перевірки можуть включати оцінку розмірів організаційної структури управління, організації методики та техніки бухгалтерського обліку, комп'ютерних систем, методів маркетингу та будь-якої іншої галузі. Після завершення цього аудиту менеджеру зазвичай видаються рекомендації щодо вдосконалення здійснюваних операцій.

2. Аудит на відповідність. Перевірки на відповідність призначені для виявлення дотримання фірмою тих конкретних правил, регуляторів, законів, пунктів договорів, які впливають на результати операції або звіти. Його мета – виявити, чи дотримуються в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які встановлені для персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), а також чинними нормативними актами. Цей аудит полягає в аналізі певної фінансової чи господарської діяльності суб'єкта з метою виявлення її відповідальності вказаним умовам, правилам чи законам. Якщо такі умови, наприклад внутрішні правила контролю, встановлені адміністрацією, то цей вид аудиту здійснюється внутрішніми аудитором. Якщо ж умови висунуті кредиторами, то в цьому випадку аудит ймовірніше буде здійснюватися зовнішніми аудитором. Однак, аудит на відповідність може бути проведений на замовлення власників та акціонерів з метою перевірки ступеня дотримання адміністрацією (керівництвом) встановлених норм управління відповідно до статуту організації. Аудит на відповідність до вимог, встановлених державними актами, здійснюється працівниками органів державних структур, які здійснюють контроль за виконанням цих актів. Таким чином, перевірки на відповідність вимагають встановлення відповід-

них критеріїв для оцінки фінансової звітності, і проводяться вони як зовнішніми, так і внутрішніми аудиторами.

3. Аудит фінансової звітності проводиться для виявлення узгоджуваності інформації, зафіксованої у звіті й звітності, визначеним критерієм. Зазвичай такими критеріями є сукупність загальноприйнятих принципів і правил бухгалтерського обліку, регламентованих чинним законодавством і різними інструкціями з бухгалтерського обліку. Також поширена практика проведення внутрішнього аудиту бухгалтерської звітності на основі наявної інформації про рух коштів або на будь-якій іншій основі, властивій бухгалтерії системи, що перевіряється. Бухгалтерська звітність у загальному вигляді включає бухгалтерський баланс і додатки до нього, а також відповідні документи (довідки, розшифровки, пояснювальні записки тощо), на які в них є посилання. Треба зазначити, що майже в усіх подальших дослідженнях, крім спеціально застережених випадків, під аудитом переважно розуміють саме аудит завершеної бухгалтерської звітності.

Внутрішній аудит можна поділити на первинний і періодичний.

Первинний аудит означає проведення перевірки внутрішнім аудитором вперше на якійсь ділянці.

Періодичний (повторюваний) внутрішній аудит здійснюється в одній організації одним і тим же внутрішнім аудитором кілька разів поспіль. Такий тип внутрішнього аудиту має перевагу, яка полягає в тому, що той, хто перевіряє, краще вивчить об'єкт, а також витратить менше часу на ознайомлювальні операції на цій ділянці. До того ж для цього типу властиві й негативні моменти, які полягають перш за все в тому, що під час перевірки двічі чи більше разів одного й того ж об'єкта внутрішній аудитор може не помітити істотних помилок чи упущень у роботі.

З метою скорочення часу на проведення перевірок розрізняють також:

1. Підтверджуючий аудит – полягає в перевірці документації, яка порівнює зафіксовані операції з коштами, і правильне групування цих операцій у фінансових звітах.

## Типи (види) внутрішнього аудиту

Аудит або супутні послуги	Звичайний внутрішній аудитор	Приклад
Аудит: Операційний аудит:	Відділ внутрішнього аудиту.	Оцінка дієвості та ефективності документообігу, виходячи із звітної і економічної політики фірми.
а) функціональний		Тематична перевірка – функції платоспроможності якогось госпрозрахункового підрозділу або фірми.
б) організаційний		Обстеження діяльності дочірнього підприємства, яке займається, наприклад, будівництвом доріг.
в) спеціальний		Виявлення причин неефективності системи електронної обробки даних.
Аудит на відповідність	Податкові інспектори. Відділ внутрішнього аудиту або зовнішній аудитор.	Тематична перевірка визначення об'єктів реалізації, фінансових результатів, платежів до бюджету (згідно з положеннями законодавства й інструкціями України).
Аудит фінансової звітності	Відділ внутрішнього аудиту або зовнішній аудитор.	Аудит квартальної чи річної звітності фірми.
Супутні послуги:		
Консультації й узгодження з адміністрацією процедур	Відділ внутрішнього аудиту або зовнішній аудитор.	Раптова інвентаризація сировини та матеріалів на центральному складі фірми.
Оглядові перевірки	Відділ внутрішнього аудиту або зовнішній аудитор.	Перевірка бухгалтерської звітності фірми за квартал, що передував новій емісії акцій.



2. Внутрішній аудит, що базується на ризику, означає концентрацію перевірки більшою мірою на галузях і об'єктах контролю, де ризик (спадковий ризик, типові помилки, пропуски) вищий, з метою скорочення часу на перевірку тих об'єктів контролю, де передбачається відсутність або низький ризик. Це дозволяє забезпечити більш ефективне надання допомоги у вигляді консультацій, рекомендацій, роз'яснень, що в кінцевому результаті дозволить підприємству не лише уникнути таких помилок у майбутньому, але й дасть можливість отримати найрізноманітніші економічні вигоди для цього підприємства чи організації.

3. Системноорієнтований аудит передбачає проведення експертизи об'єктів перевірки з урахуванням оцінки стану й ефективності системи внутрішнього аудиту. Адже при ефективній роботі внутрішнього аудиту вірогідність помилок незначна, й інші контролери (при перевірці дочірнього підприємства, тощо) можуть обмежитися вибірковими перевірками й тестуванням окремих об'єктів контролю. Це значно скоротить час на аудит, затрачений вищою ланкою.

За масштабами роботи внутрішній аудит поділяється на загальний – з усіх питань аудиту суб'єкта господарювання в цілому і локальний – за окремими напрямками аудиту (технології, бухгалтерського обліку, тощо).

Не викликає сумніву, що важливим завданням великих національних підприємств є формування внутрішнього аудиту.

Організаційно це може бути створено:

1) у формі комітету аудиторів при раді правління, підпорядкованого безпосередньо керівництву підприємства чи організації;

2) у формі постійно діючої ревізійної комісії, яка обирається й затверджується щороку на загальних зборах акціонерів для підтвердження річної звітності. Незалежність ревізійної комісії від керівництва підприємства чи організації забезпечується тим, що вона уповноважена вищим органом – зборами акціонерів та йому ж і підзвітна. Необхідність обрання ревізійної комісії передбачається статутом підприємства чи організації. На практиці,

коли підприємство дуже часто зневажає цим пунктом статуту, ревізійна комісія взагалі не створюється, або ж функціонує формально;

3) у формі договору з аудиторською фірмою на ведення внутрішнього аудиту. Незалежність у цьому випадку гарантується незалежністю аудиторської фірми від підприємства, яке перевіряється;

4) у формі контрольно-ревізійного відділу, який підпорядковується безпосередньо заступнику директора з економіки або головному бухгалтеру підприємства чи організації. Незалежність контрольно-ревізійного відділу від керівництва підприємства чи організації не забезпечується, оскільки контролююча ланка перебуває безпосередньо в підпорядкуванні представника адміністрації, який несе відповідальність за організацію обліку та звітності. При такій формі організації на практиці мають місце випадки дрібної опіки контролюючої ланки, стримування ініціативи. Таким чином, може бути не досягнута головна мета – запобігання корисливих злочинів у сфері економіки.

Загальний підхід до формування служби внутрішнього аудиту передбачає поєднання “передових технологій” міжнародного внутрішнього аудиту з навичками та напрацюваннями в сфері методичних прийомів контролю, добре відомих вітчизняним спеціалістам.

Для того, щоб бути ефективним, внутрішній аудит повинен ґрунтуватися на певних фундаментальних принципах: незалежність, розподіл обов’язків, фізичний контроль. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається та звільняється з посади керівником організації у загальноприйнятому порядку. Працівники служби внутрішнього аудиту не повинні втручатися в оперативну, розпорядчу й виробничу діяльність посадових осіб організації. Штат і структура відділу внутрішнього аудиту залежать від особливостей виробничо-господарської та фінансової діяльності організації, обсягу, складності та умов робіт, що виконуються.

Впровадження внутрішнього аудиту суттєво змінює зміст роботи керівників структурних підрозділів і спеціалістів по забезпеченню майнових інтересів організації. Адже в умовах ринку виникає необхідність щоденного

контролю за раціональним витрачанням матеріально-грошових цінностей, виконанням зобов'язань перед державою за податками, за правильністю організації та веденням бухгалтерського обліку тощо.

### **3.2. Методичні підходи до проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту**

Аудиторська перевірка, як правило, обмежена відповідним терміном, через ці обмеження на підприємстві та в його підрозділах провести суцільну аудиторську перевірку не завжди вдається. Тому аудитору необхідно визначити стратегію перевірки з урахуванням індивідуальних особливостей конкретного об'єкту, яка передбачає:

- розгляд зібраної інформації;
- оцінку ризику;
- визначення суті, глибини і тривалості перевірки.

Стратегія аудиторської перевірки будується на виборі найбільш доцільних шляхів досягнення мети аудиторської перевірки. Характер перевірки залежить від досвіду і кваліфікації внутрішнього аудитора, від тривалості роботи аудитора на підприємстві, тобто від рівня знання особливостей бізнесу, характеру завдань, що вирішуються в аудиті, та інших факторів (загальна схема проведення внутрішнього аудиту наведена на рис. 3.1).

Стратегія аудиторської перевірки формується як план аудиторської перевірки. На практиці, на жаль, система планування аудиту дуже далека від ідеалу або за своєю структурою, або за способом її використання. Система планування аудиту допомагає одержати реальну користь шляхом:

- полегшення вибору з-поміж різними варіантами;
- планування дій, які можуть бути реалізовані протягом періоду часу.

При плануванні можливі кілька альтернатив.

Однак в досить складних ситуаціях прийняте рішення повинне базуватись на результатах аналізу.

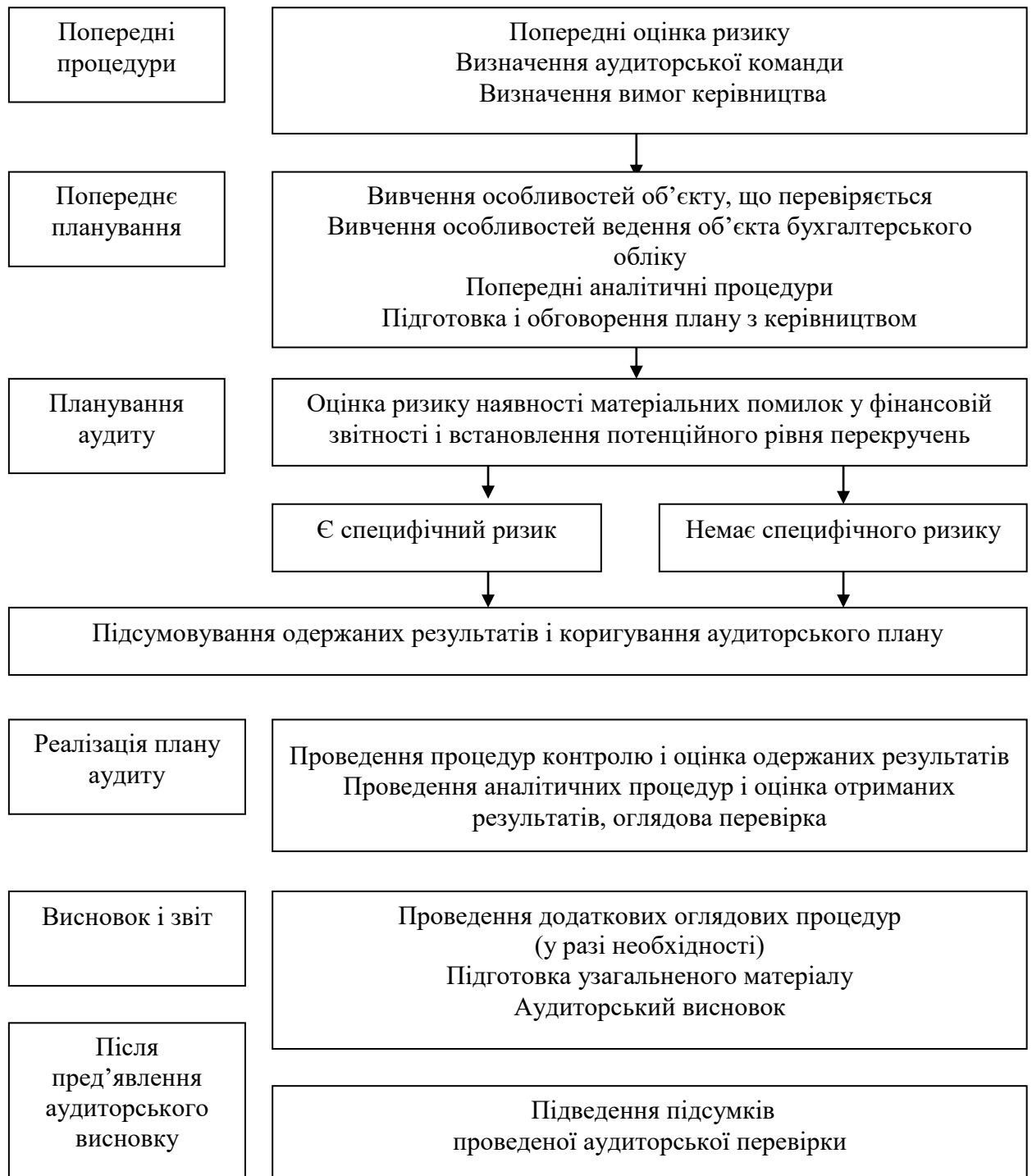


Рис. 3.1 Загальна схема проведення внутрішнього аудиту

Одна з норм операційного стандарту Великобританії зазначає, що планування – це визначення засобів для досягнення мети аудиту

Без сумніву, планування аудиту тісно пов'язане з визначенням мети, завдань, відповідальності й обов'язків внутрішніх аудиторів.

Цілі планування аудиту деталізують його мету, яка полягає у висловленні кваліфікованої думки щодо достовірності фінансової звітності. Деталізація стосується критеріїв достовірності звітності, до яких відносять:

- реальність існування (наявність) активів та пасивів підприємства на дату бухгалтерського балансу;
- майно, зазначене у балансі активу, дійсно належить підприємству, а пасиви – відображають джерела його утворення;
- оцінку та розподіл – під час складання звітності застосовані прийоми оцінки, передбачені чинними вимогами (стандартами чи інструкціями) та обліковою політикою підприємства, звітність відображає лише ті події, які відбулись протягом зазначеного періоду;
- повноту – показники звітності є результатом усіх без винятку здійснених протягом звітного періоду господарських операцій;
- правильність представлення й розкриття – правильне представлення звітності за складовими частинами, наявність необхідних пояснень, передбачених чинними вимогами;
- законність – господарські операції, що були підставою для звітності, не суперечать чинному законодавству.

Завданнями планування внутрішнього аудиту є:

- встановлення етапів і термінів виконання роботи;
- визначення витрат;
- раціональне використання робочого часу спеціалістів;
- підготовка адекватної робочої групи спеціалістів для роботи;
- визначення розділів аудиту, які мають найбільше значення для формування аудиторської думки;
- розподіл між спеціалістами розділів аудиту, обов'язків і відповідальності;
- створення умов для здійснення подальшого контролю за внутрішнім аудитом.

Таблиця 3.3

## Бюджет витрат часу внутрішніми аудиторами

Об'єкти перевірки та види робіт	Витрати часу за категоріями персоналу						Усього, год.	Фактично, год.	Пояснення відхилень
	Менеджер	Старший аудитор	Аудитор	Асистент 1	Асистент 2	Допоміжний персонал			
Грошові кошти			2	30			32	30	
Запаси			5	35	35		75	90	
Основні засоби		10		20			30	25	
Інвестиції		4					4	6	
Інші активи		5					5	8	
Дебітори		5	10		50		65	100	
Кредитори		3	10		10		23	21	
Довгострокові зобов'язання і капітал		5	5				10	15	
Розрахунки по оплаті праці			10	10			20	20	
Розрахунки за податками	5	3	20				28	26	
Інші поточні зобов'язання			10				10	8	
Витрати діяльності		8	8				16	14	
Доходи	5	15					20	24	
Фінансові результати	3	4					7	8	
Звіти	7	5	5				17	15	
Планування огляд і контроль	10	25	10				45		
Формування справи						8	8	7	
Разом	30	92	95	95	95	8	415	417	

Для його розрахунку береться до уваги попередня оцінка власного ризику й ризику системи бухгалтерського обліку, рівень суттєвості, поперед-

ній досвід та основні види робіт, що підлягають виконанню. Як правило, оцінка зазначених компонентів аудиторського ризику оформлюється у вигляді анкети. Якщо анкета складається на етапі попереднього планування, то отримана нова інформація використовується для уточнення оцінки.

Потім у загальному плані необхідно передбачити:

- інструктування всіх членів команди про їх обов'язки, ознайомлення їх з фінансово-господарською діяльністю об'єкта, який перевіряється, а також з положеннями загального плану аудиту;
- контроль керівника за виконанням плану та якістю роботи асистентів внутрішнього аудитора, за веденням ними робочої документації та належним оформленням результатів внутрішнього аудиту;
- роз'яснення керівником аудиторської групи методичних питань, пов'язаних з практичною реалізацією аудиторських процедур;
- документальне оформлення особливої думки члена аудиторської групи (виконавця) при виникненні розбіжностей у оцінці того чи іншого факту між керівником аудиторської групи та її рядовим членом.

Робота внутрішніх аудиторів відрізняється багатим творчим змістом, великою питомою вагою нестандартних трудових операцій, визначає високий загально освітній і культурно-технічний рівень працівників.

Для того, щоб уникнути знеособлення під час виконання контрольних функцій, внутрішнім аудиторам потрібно складати програми проведення аудиту. Зміст програм необхідно узгоджувати з кваліфікаційними вимогами, що висуваються до виконавців ділянки роботи, а також умовами стимулювання за дострокове та якісне виконання окремих робіт. За допомогою програм забезпечується чіткий ритм і надійність у роботі внутрішнього аудитора. Крім того, програми аудиту слід складати для того, щоб проаналізувати зайнятість кожного аудитора, визначити послідовність дій, уникнути дублювання, або виконання нехарактерних для виконавців функцій.

Розробка програми проведення внутрішнього аудиту включає ті ж етапи, що й розробка загального плану внутрішнього аудиту. Програма є

результатом планування і являє собою детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану внутрішнього аудиту. Вона служить детальною інструкцією асистентам внутрішнього аудитора й одночасно – засобом контролю термінів проведення роботи для керівників відділу внутрішнього аудиту й аудиторської групи.

Таблиця 3.4

## Програма внутрішнього аудиту основних засобів

Завдання	Процедури перевірки	Обсяг перевірки
Оцінка системи внутрішнього контролю	Закріплення основних засобів за матеріально відповідальними особами. Встановлення наявності угоди про індивідуальну матеріальну відповідальність.	Суцільна
	Здійснення інвентаризації основних засобів	Суцільна (крім будівель)
	Результати інвентаризації (нестачі, надлишки)	Суцільна
	Своєчасне оприбуткування, правильність списання, переоцінки та оцінки основних засобів	Вибіркова
	Акуратність ведення документів	Вибіркова
Реальність існування	Спостереження за інвентаризацією основних засобів	Суцільна
Право власника	Вивчення прибуткових документів, актів списання, актів переоцінки й витратних документів	Вибіркова

Залежно від часу проведення внутрішнього аудиту, можна розрізнити попередній, поточний і заключний (подальший) контроль.

Попередній внутрішньоаудиторський контроль здійснюється до початку господарських операцій або процесів. Це дає можливість оцінити операції з точки зору законності, економічної доцільності, і тим самим попередити нераціональні витрати, безгосподарність, марнотратство. Форма попереднього контролю відіграє важливу роль у підвищенні рівня знань господарських кадрів, їх професіоналізму, відповідальності за дотриманням законності. Особливо важливу роль відіграє попередній контроль під час прийняття



обґрунтованих рішень. Він дозволяє своєчасно усунути конфліктні ситуації, які можуть викликати небажані відхилення в роботі, або ліквідувати умови, що породжують ці ситуації. З метою подальшого удосконалення майбутнього контролю необхідно, щоб органи управління підприємства здійснювали попередній контроль у період виконання розпоряджень на здійснення тих чи інших операцій (при складанні угод, видачі грошей тощо).

Поточний контроль є невід'ємним елементом оперативного управління виробництвом і здійснюється за короткі проміжки часу – у процесі здійснення виробничих, господарських і фінансових операцій. Перевага даної форми техніки проведення контролю полягає в можливості своєчасного виявлення й усунення допущеної помилки. Поточна внутрішньоаудиторська перевірка дозволяє усунути помилки, а також сприяє їх униканню в подальшій роботі і зведенню до мінімуму ризиків під час проведення аудиту. Поточні перевірки внутрішні аудитори здійснюють шляхом спостереження, обстеження об'єктів контролю, консультування спеціалістів і керівництва.

Заключний (подальший) внутрішньоаудиторський контроль здійснюється після виконаних робіт і здійснених господарських операцій. Не зважаючи на те, що заключний контроль здійснюється досить пізно, щоб орієнтувати на проблеми в момент їх виникнення, все ж у аудиторській практиці він посідає вагомe місце. Він дає керівництву інформацію про недоліки й помилки, а також рекомендації щодо їх усунення й недопущення в майбутньому. Порівнюючи фактично отримані й очікувані результати роботи, керівництво має можливість оцінити наскільки реалістично й обґрунтовано були проведені роботи, господарські операції, складені плани тощо. Ця процедура дозволяє також отримати інформацію про проблеми, що виникли, і сформулювати нові напрямки дій, щоб уникнути цих проблем у майбутньому.

У залежності від джерел контрольних даних виділяють фактичний і документальний контроль. Варто відзначити, що фактичний контроль сам по собі не дає повної уяви про стан об'єкта перевірки. Кількісну та якісну характеристику об'єктів можна отримати, використовуючи дані його

документального контролю. Наприклад, при перевірці збереження грошей у касі в результаті фактичного контролю буде встановлена їх загальна сума. Але результат інвентаризації (наявність нестачі, надлишку) можна визначити лише після здійснення документального контролю і встановлення за його допомогою дійсного книжкового залишку грошей у касі на момент перевірки. Зіставивши фактичну наявність грошей у касі з книжковим залишком встановлюється їх збереженість.

Під методологією контролю слід розуміти вчення про метод наукового дослідження, тобто знання всієї сукупності способів і прийомів теоретичного пізнання господарських явищ з точки зору їх законності, доцільності та достовірності. В широкому розумінні методологію можна охарактеризувати як вчення про структуру, логічну організацію, методи й засоби діяльності в галузі теорії і практики. У прямому розумінні методологія контролю є вченням про методи, які застосовуються в науці контролю для вивчення предмету її пізнання. Метод науки про контроль визначається характером і змістом предмету, який вивчається, він розробляється теорією в тісному зв'язку з його змістом. Методологія визначає, що і як вивчається за допомогою теорії. Методологія – генеральний шлях пізнання, а методи визначають, як йти цим шляхом.

Метод контролю – це сукупність способів і технічних прийомів, за допомогою яких проводиться документальна перевірка. Вибір способів залежить від характеру об'єкта, виду перевірки та умов її проведення.

Метод розробляється наукою і складає її внутрішню основу. Він є природною складовою та логічним продовженням методології і теоретично пояснює або генетично передбачає доцільні засоби, прийоми і форми розв'язання поставлених завдань.

Таким чином, у загальному вигляді метод – це спосіб дослідження явищ, систем, процесів, створених людиною. Основою дослідження складних систем є діалектичний метод, в межах якого існують дедуктивні й індуктивні методи. У першому випадку об'єкт спочатку вивчають, виходячи із загальних

положень, інтересів системи вищого рівня, й лише після цього розпочинають вивчення його властивостей та інших характеристик, які визначають місце об'єкта в цілісній системі, його складність, цілі функціонування, стан, інші особливості. Отже, дедукція – це методичний прийом, який дозволяє робити висновки поступового переходу від загальних законів, положень і понять до окремих, навіть одиничних.

Схематично метод внутрішньоаудиторського контролю зображений на рис. 2.2. Зазначені методичні прийоми застосовуються як у науковій, так і в практичній діяльності. Залежно від поставленої мети внутрішнього аудиту, повноти охоплення об'єктів, що перевіряються, та необхідності отримання різноманітної, доказової інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта, що перевіряється, внутрішні аудитори при проведенні перевірок можуть використовувати різноманітні методичні прийоми і способи аудитування. Контролюючи один і той же об'єкт, можна застосовувати різні методичні прийоми.

Теорія контролю поки ще не встановила чітких меж між окремими методами документального контролю, які застосовуються в аудиторській практиці, і не дала чіткого визначення кожному з них. Запропонований підхід полягає в тому, щоб виявити найбільш характерні риси для певного внутрішньоаудиторського прийому, які відрізняють його від інших.

Ефективність застосованих методичних прийомів дослідження, їх комбінацій визначається критерієм істини – практикою. Успіх розвитку науки полягає в перевірці самим життям положень, які вона розробила, в підтвердженні практикою досягнутої мети, яка полягає у сприянні підвищенню ефективності суспільного виробництва, економії ресурсів, запобіганню економічних, соціальних та екологічних злочинів.

Отже, під методом внутрішнього аудиту слід розуміти сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що вивчаються, або способи здійснення попереднього, поточного й заключного господарського контролю за діяльністю підприємств з точки зору дотримання законності,

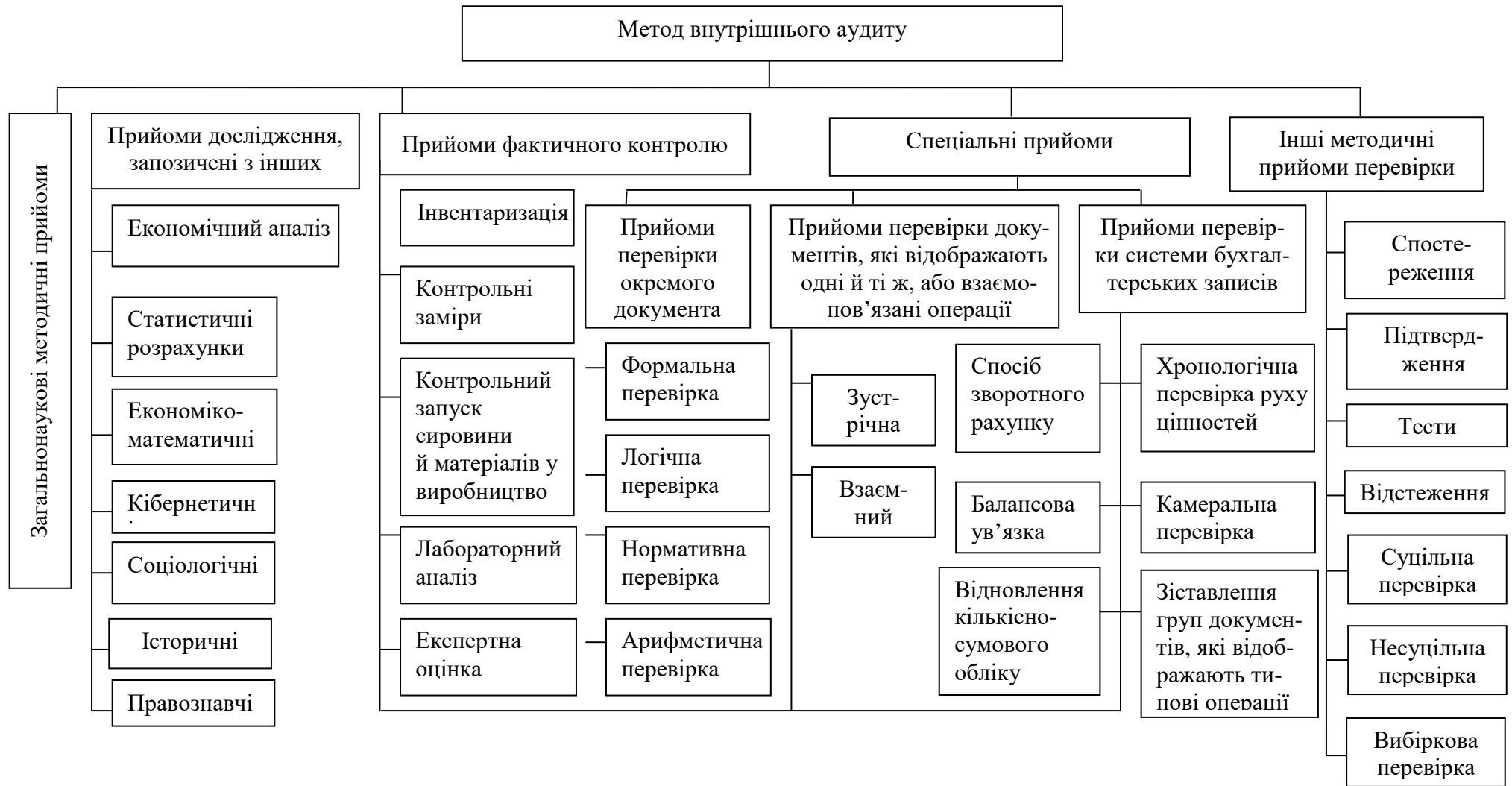


Рис. 3.2. Метод внутрішнього аудиту

доцільності, достовірності, економічної ефективності господарських операцій на підставі використання звітної, облікової, планової (нормативної) та іншої економічної інформації з поєднанням дослідження фактичного стану об'єктів контролю.

Для успішного виконання поставлених завдань внутрішній аудитор повинен підібрати прийоми та методи, які якнайкраще підходять у даному випадку, що дозволить отримати інформацію, яка є доказовою силою про об'єкти контролю.

### **3.3. Оптимізація аналітичних процедур внутрішнього аудиту**

При проведенні перевірок внутрішнім аудиторам необхідно приділяти належну увагу аналітичним процедурам. Вони визначені як вид незалежних процедур для отримання аудиторських доказів.

Застосування аналітичних процедур дає змогу підвищити якість і скоротити витрати часу на проведення внутрішнього аудиту. Аналітичні процедури можуть використовуватись протягом всього процесу аудиту на різних етапах його проведення: на стадії планування, безпосередньо при проведенні перевірки та при підсумковому огляді на стадії завершення аудиту.

Аналітичні процедури являють собою достатньо складний інструментарій, застосовувати який повинні висококваліфіковані спеціалісти. Для грамотного застосування даних процедур та інтерпретації отриманих результатів слід чітко розуміти мету їх проведення.

Основна мета – визначення (попередня діагностика) наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених у бухгалтерській звітності фактів та результатів господарської діяльності, що визначають галузі потенційного ризику та які вимагають особливої уваги внутрішнього аудитора. Слід пам'ятати, що аналітичні процедури ефективні тільки в тому випадку, коли витрати на їх проведення нижчі, ніж витрати, пов'язані із здійсненням аудиторських процедур, що полягають у детальній перевірці залишків і обігів

за рахунками бухгалтерського обліку. Окрім того аналітичні процедури застосовуються для: вивчення діяльності економічного суб'єкта та сфер потенційного ризику; оцінки аудиторського ризику; виявлення фактів викривлення фінансової звітності; скорочення деталізованого тестування під час перевірки; оцінки фінансового стану економічного суб'єкта та перспектив безперервності його діяльності.

Аналітичні процедури включають у себе аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання, аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, аналіз обіговості обігових активів (оцінку ділової активності), оцінку очікуваного банкрутства є незалежними аудиторськими процедурами, що застосовуються внутрішніми аудитором для обґрунтування аудиторських доказів. Вони відносяться до числа найбільш ефективних з точки зору часу й сил аудиторських процедур. При проведенні аналітичних процедур слід звернути особливу увагу на оцінку можливості функціонування підприємства в майбутньому, інакше кажучи оцінити, чи не є даний суб'єкт господарювання потенційним банкрутом. Оцінку задовільного стану балансу підприємства слід проводити двічі: на етапі планування внутрішнього аудиту (на базі звітності до її перевірки) та на етапі складання висновку, коли до балансу суб'єкта господарювання внесені виправлення за результатами перевірки.

При проведенні перевірки внутрішній аудитор може застосовувати такі аналітичні процедури:

- 1) порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з плановими (кошторисними) показниками, визначені економічним суб'єктом;
- 2) порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з прогнозними показниками, самостійно визначеними внутрішнім аудитором;
- 3) порівняння показників бухгалтерської звітності та пов'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, установлені чинним законодавством або самим господарюючим суб'єктом;

- 4) порівняння показників бухгалтерської звітності з середньогалузевими даними;
- 5) порівняння показників бухгалтерської звітності з небухгалтерськими даними (даними, які не входять до складу бухгалтерської звітності);
- 6) аналіз змін з плином часу показників бухгалтерської звітності та відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними;
- 7) інші види аналітичних процедур, у т. ч. й тих, які враховують індивідуальні особливості організаційної структури суб'єкта господарювання, у відповідності до якої здійснюється внутрішній аудит.

Результати проведення аналітичних процедур повинні бути використані для отримання аудиторських свідчень. Однак заключні висновки стосовно конкретного питання внутрішньому аудитору доцільно робити на базі даних аналізу всієї сукупності аудиторських свідчень, отриманих з досліджуваного питання. Окрім того, слід зазначити, що проведення аналітичних процедур – творча робота й внутрішнім аудиторам потрібні певні зусилля, щоб підготувати типові прийоми та методики в цій галузі.

Аналітичні процедури набули значного поширення в міжнародній практиці. Їх застосування дійсно зручне та суттєво полегшує роботу внутрішніх аудиторів. Адже за допомогою цих процедур можна отримати інформацію швидше, ніж при безпосередній перевірці первинних бухгалтерських документів.

Надзвичайно важливим у процесі внутрішнього аудиту є економічний управлінський аналіз.

Ефективність оперативного економічного аналізу значною мірою залежить від умілого поєднання двох видів аналізу – оперативного й подальшого. Це поєднання повинне задовольнити вимоги керівництва на всіх рівнях управління як в частині забезпечення інформацією для оперативного управління господарськими процесами, так і в отриманні уточнених, документально підтверджених економічних показників, які впливають із відповідних даних бухгалтерської і статистичної звітності.



Рис. 3.3. Групування показників для аналізу

Такі показники служать для оцінки роботи підприємства за більш тривалий проміжок часу і складання науково обґрунтованих прогнозів.

Подальший економічний аналіз повинен бути більш деталізованим і є логічним продовженням оперативного. Однак при розробці методик оперативного аналізу суб'єктів господарювання необхідно враховувати, що вони будуть відрізнятись від методик подальшого аналізу.

Однією з проблем вдосконалення методик економічного аналізу є його максимальне наближення безпосередньо до низової ланки управління матеріальним виробництвом. Оперативний і подальший аналіз діяльності суб'єктів господарювання повинен давати своєчасну й повну інформацію, яку можна узагальнити та використати в управлінні.



Внутрішній аудитор повинен враховувати, що оперативний і подальший економічний аналіз перш за все повинні давати оперативну інформацію з метою прийняття оперативних рішень. Також слід врахувати, що на результати діяльності підприємства впливають чисельні фактори, причому одні з них діють позитивно, інші - негативно. Вивчення взаємозв'язку і взаємодії окремих факторів на постачальну, виробничу, збутову та фінансову діяльність, виявлення причинних зв'язків між ними, розкриття та вимір резервів також складає собою об'єкт аналізу, який повинен досліджувати внутрішній аудитор.

Система показників виробничих підрозділів повинна відображати основні господарські завдання даного підрозділу й забезпечити можливість всебічної та об'єктивної оцінки їх роботи. Для вирішення цієї проблеми внутрішній аудитор повинен застосовувати різні способи та прийоми, що в цілому складають метод економічного аналізу. Характерними особливостями і принципами економічного аналізу є єдність аналізу та синтезу, використання системи показників і критерію оцінки, вивчення процесів і явищ у динаміці, системний підхід до дослідження взаємозв'язку та взаємозалежності факторів і виявлення резервів тощо.

У сучасних умовах реформування бухгалтерського обліку аналіз фінансово-господарської діяльності поділяється на фінансовий та управлінський (рис. 3.4). Розподіл аналізу на фінансовий та управлінський зумовлено практикою, що виробилася у процесі розподілу системи бухгалтерського обліку в масштабі підприємства на фінансовий облік та управлінський облік.

Управлінський аналіз – це процес комплексного аналізу внутрішніх ресурсів і можливостей підприємства, скерований на оцінку поточного стану бізнесу, його сильних і слабких сторін, виявлення стратегічних проблем. Він перевіряє якість формування, прийняття й виконання рішень, при цьому не повинно бути випущено жодною із рівнів управління: поновлення потенціалу, використання потенціалу та оперативне реагування. Якісне управління повинне бути цілісним та суцільним, тобто рішення про оновлення потен-

ціалу підприємства повинні органічно переплітатись з рішеннями по його використанню. Рішення щодо оперативного реагування повинні природно витікати із рішень про використання потенціалу. Однією із типових помилок управління є неузгодженість цих рівнів, в результаті чого виникають або неузгодженість у рішеннях різного рівня або розбіжності.



Рис. 3.4. Схема розподілу аналізу фінансово-господарської діяльності для потреб контролінгу і внутрішнього аудиту

Таблиця 3.5

Методика проведення внутрішнього аудиту  
загальних завдань і стратегії підприємств

№ з/п	Етап перевірки	Процедура внутрішнього аудиту
1	Перевірка методологічної бази	Аналіз методів визначення цілей і завдань підприємства, розробки системи стратегічних, тактичних і робочих планів, ділянки підприємства, управління якими не потребує складання планів
2	Оцінювання цілей і завдань	Оцінювання планів і специфічних організаційних завдань керівництва
3	Оцінювання стратегічних пріоритетів	Визначення основних напрямків розвитку підприємства за галузями ділової активності, в тому числі за капіталовкладеннями

Таблиця 3.6

Методика проведення внутрішнього аудиту фінансів підприємства

№	Етап перевірки	Процедура внутрішнього аудиту
1	Оцінювання методів і стилю управління фінансовою діяльністю	Аналіз з метою виявлення відповідності характеру підприємства, особливостей продукції, що випускається, ресурсів, що використовуються: стратегії і політики фінансів; системи і організації обліково-аналітичної роботи; взаємовідносин з кредитно-фінансовими установами
2	Оцінювання фінансової звітності	Внутрішній аудит фінансового стану підприємства
3	Оцінювання фондування і розподілу фондів	Аналіз впливу, що його справляють на розвиток виробництва і стратегії підприємства: джерела і вартість фондів; прибуток і його використання

Методика проведення управлінського аналізу внутрішнім аудитором наведена у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Методика проведення перевірки  
внутрішнім аудитором

№	Етап перевірки	Джерела інформації	Джерела внутрішнього аудиту
1	Внутрішній аудит системи управління виробництвом	Статут підприємства, структура управління виробництвом, плани розвитку, концепції	Аналіз і висновки щодо: - концепції виробничої діяльності; - виробничої стратегії; - місця, яке займає виробництво у корпоративній структурі
2	Внутрішній аудит виробничих потужностей	Звіти про використання виробничих потужностей	Перевірка виробничих потужностей на суб'єкті господарювання: - обсягів (потужності); - використання дефіциту та надлишків потужностей
3	Оцінювання рівня діючої техніки і технології	Технічні паспорти; Інструкції; Відомості на утримання і експлуатацію обладнання	Оцінювання рівня техніки і технології: - системи оцінки технічного стану; - типу технології; - кількості техніки за видами; - віку, стану, характеру поломок техніки; - технічної складності і рівня технічного оснащення; - системи і рівня технічного обслуговування; - наявності спеціального, спеціалізованого, автоматизованого обладнання; - рівня зносу
4	Оцінювання рівня споруд і будівель	Права на володіння майном; Інші майнові права, паспорти, технічні характеристики; Облікові дані про знос і первинну вартість основних засобів; Витрати на утримання і експлуатацію	З'ясування: - належності землі, споруд, будівель (перебувають у власності суб'єкта господарювання чи орендовані); - виробничої і природної інфраструктури; - придатності, технічного стану і віку споруд, будівель; - рівня витрат на експлуатацію та утримання; - рівня зношеності
5	Внутрішній аудит організації виробництва	Організаційні структури; Форми організації виробництва; Звіти і т.д.	Аналіз системи організації виробництва: - схеми руху матеріалів і готової продукції; - система організації; - схеми обробки матеріалів; - нових форм організації.
6	У розрізі поставлених задач	Облікові дані і т.д.	Конкретні джерела відповідно задачам

Методика складання висновку  
про ефективність організації роботи підприємства

№	Етап перевірки	Джерело інформації	Процедура внутрішнього аудиту
1	Показники ефективності	Фінансова звітність підприємства Управлінська звітність	Розрахунок загальних показників: ефективності і продуктивності виробництва; прибутковості; руху грошових коштів; прибутку на інвестований капітал; ринкової вартості акцій, забезпечення зайнятості, інші показники ефективності
2	Позиція в галузі і можливості конкуренції	Статистична звітність	Оцінка досягнутого рівня на ринку товарів; іміджу серед контрагентів і громадськості; рівня конкурентоспроможності продукції
3	Тенденції	Конкурентна розвідка	Визначення факторів і резервів, здатних вплинути на майбутню ефективність
4	Оцінювання ефективності	Альтернативні джерела інформації	Практичне оцінювання кількості і якості виробничої ефективності
5	Підвищення ефективності		Рекомендації щодо програми підвищення ефективності; поліпшення результатів перевірки

Фінансовий аналіз, який базується на даних тільки публічної бухгалтерської звітності, набуває характеру зовнішнього аналізу, що проводиться за межами підприємства зацікавленими контрагентами, власниками або державними органами. При аналізі тільки публічних звітних даних використовується досить обмежена частина інформації про діяльність підприємства, що не дозволяє розкрити всі сторони діяльності суб'єкта господарювання.

До особливостей зовнішнього фінансового аналізу слід віднести: множинність суб'єктів аналізу; множинність користувачів інформації про діяльність підприємства; різноманітність цілей та інтересів суб'єктів аналізу; наявність типових методик, стандартів обліку та звітності; орієнтація аналізу тільки на публічну зовнішню звітність підприємства; обмеження завдання

аналізу як наслідок попереднього фактору; максимальна відкритість результатів аналізу для користувачів інформації про діяльність підприємства.

Внутрішньогосподарський фінансовий аналіз глибше досліджує причини фінансового стану, що склався на підприємстві, ефективність використання основних та обігових засобів, взаємозв'язок показників обсягу, собівартості та прибутку. Результати внутрішньогосподарського фінансового аналізу використовуються для планування, контролю та прогнозування фінансового стану підприємства.

Практика фінансового аналізу виявила основні методи читання фінансових звітів, серед яких можна виділити такі: горизонтальний аналіз, вертикальний аналіз, трендовий аналіз, порівняльний аналіз, факторний аналіз та метод фінансових коефіцієнтів.

Горизонтальний (часовий) аналіз – полягає в порівнянні показників бухгалтерської звітності з показниками попередніх періодів. Найбільш поширеними прийомами горизонтального аналізу є: просте порівняння статей звітності та вивчення їх різних змін; аналіз змін статей звітності в порівнянні з коливанням інших статей.

Вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури підсумкових фінансових показників з виявленням впливу кожної позиції звітності на результат в цілому.

Трендовий аналіз – порівняння кожної позиції звітності з рядом попередніх періодів та визначення тренда, тобто основної тенденції динаміки показника, очищений від випадкових впливів та індивідуальних особливостей окремих періодів. Базується на екстраполяції минулих значень динамічного ряду. Екстраполяція – метод наукового пізнання, коли відбувається поширення висновків, показників, тенденцій та закономірностей одних явищ, процесів, а також стадій та етапів цілісної економічної системи та інших очікуваних надалі явищ і процесів, на більш розвинуті стадії та етапи цієї системи на основі обґрунтованих та чинних законів і їх внутрішніх суперечностей. У математиці й статистиці екстраполяція означає продовження

динамічного ряду даних за певними формулами, продовження кривої, що характеризує попередні зміни економічних показників.

З допомогою тренда формуються можливі значення показників у майбутньому, а як наслідок, ведеться перспективний прогнозний аналіз.

Порівняльний (просторовий) аналіз – здійснюється на основі внутрішньогосподарського порівняння як окремих показників суб'єкта господарювання, так і міжгосподарських показників аналогічних фірм конкурентів.

Порівняння дуже поширений прийом, який застосовується в аналізі, саме з нього зазвичай розпочинається розв'язання багатьох аналітичних задач, саме воно задає напрямок аналітичному дослідженню. Звичайно порівняння проводять з відомими предметами, які виконують роль еталонів певних властивостей, або ознак. Кожен показник і кожна цифра, отримана в аналітичному дослідженні, мають значення лише в порівнянні із відомими показниками та цифрами. Без порівняння взагалі не може бути аналізу.

В основу таксометричного метода покладені операції з матрицями. Ранжирування  $m$  підприємств проводиться за  $n$  показниками. Тоді сукупність усіх значень показників по цій групі підприємств можна подати у вигляді матриці:

$$X = \begin{pmatrix} x_{11} \dots x_{1j} \dots x_{1n} \\ \dots \dots \dots \\ x_{i1} \dots x_{ij} \dots x_{in} \\ \dots \dots \dots \\ x_{m1} \dots x_{mj} \dots x_{mn} \end{pmatrix}, \quad (2.1)$$

де  $i = 1, \dots, m$  – номер показника,

$j = 1, \dots, n$  – номер підприємства.

Усі показники мають різне походження та непорівняне одне з іншим значення, тому наступним кроком має бути нормування показників. Для цього зробимо заміну матриці  $X$  на матрицю  $Z$ :

$$Z = \begin{pmatrix} z_{11} \dots z_{1j} \dots z_{1n} \\ \dots \dots \dots \\ z_{i1} \dots z_{ij} \dots z_{in} \\ \dots \dots \dots \\ z_{m1} \dots z_{mj} \dots z_{mn} \end{pmatrix}, \quad (2.2)$$

Проведення процедури нормування знімає вплив абсолютних величин і варіації значень самих показників.

$$\text{де} \quad z_{ij} = \frac{x_{ij} - \overline{x_{i*}}}{\sigma_{i*}}; \quad (2.3)$$

$$\overline{x_{i*}} = \frac{1}{m} \sum_{j=1}^n x_{ij} - \text{середнє значення } i\text{-го п-ка для всіх підприємств}; \quad (2.4)$$

$$\sigma_{i*}^2 = \frac{1}{m} \sum_{j=1}^n (x_{ij} - \overline{x_{i*}})^2 - \text{дисперсія значень } i\text{-го показника}. \quad (2.5)$$

На наступному етапі відбувається формування “еталонного підприємства”. Для цього в будь-якому рядку обирається найбільше (або найменше) значення відповідного показника в залежності від того, якою є його оптимальна величина. Характеристика еталонного підприємства – це матриця-стовпчик:

$$\begin{pmatrix} z_1^{\exists} \\ \dots \\ z_n^{\exists} \end{pmatrix}, \quad (2.6)$$

Розрахунок квазівідстаней  $R_{ij}$  від будь-якого підприємства до еталону дає такі значення для всіх  $m$  підприємств:

$$R_j = \sum_{i=1}^n (z_{ij} - z_i^{\exists})^2. \quad (2.7)$$

Вибір кращого підприємства здійснюється методом найменших квадратів. Підприємство, яке має мінімальне значення  $R_j$ , можна визнати кращим.



Іноді, при застосуванні таксонометричного методу, вводять вагові коефіцієнти порівняльного значення показників  $\alpha_j$ , і тоді

$$R_j = \sum_j \alpha_j (z_{ij} - z_i^3)^2 \quad (2.8)$$

При використанні різних методик економічного аналізу внутрішній аудитор орієнтується на використання персональних комп'ютерів і прикладних спеціалізованих програм.

Необхідною умовою забезпечення безперервного процесу виробництва є наявність достатніх оборотних коштів у підприємств та організацій.

Станом на 1 січня 2018 року вартість оборотних активів об'єкта дослідження становила 17958,5 тис. грн., в тому числі в запасах товарно-матеріальних цінностей – 5224,0 тис. грн., що відповідно на 14,6 та 15,1% більше, ніж на цю дату 2017 року (рис. 2.5 та 2.6).

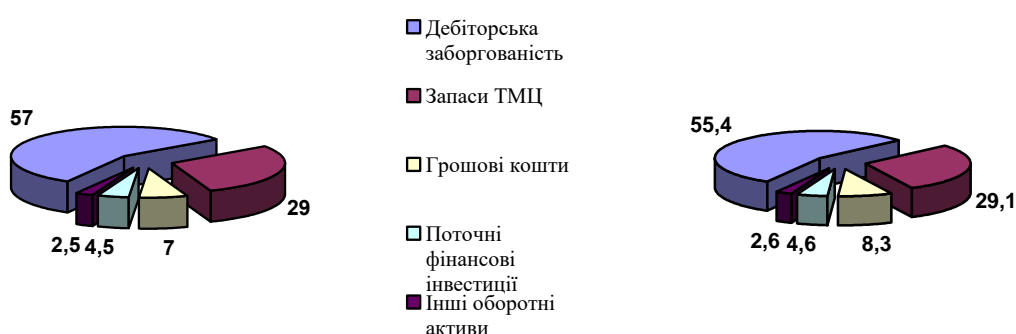


Рис. 3.5. Структура оборотних активів у 2017 році (%)

Рис.3.6. Структура оборотних активів у 2018 році (%)

Порівняно з початком 2017 року вартість оборотних активів збільшилась на 18,1%, в т. ч. в запасах товарно-матеріальних цінностей – на 16,6%.

В структурі товарно-матеріальних цінностей найбільші суми припадали на виробничі запаси (47,4%) і складала 2477,2 тис. грн. (рис. 3.7).

Метод фінансових коефіцієнтів базується на розрахунку співвідношення різних абсолютних показників фінансової діяльності підприємства між собою, наприклад такими, як швидкість зростання, прибутковість, обсяг

продажів тощо. Аналізуючи коефіцієнти, ми досліджуємо кількісні, тобто формалізовані характеристики. Неформалізовані характеристики, такі, як цінності, моральний клімат, лишаються при цьому поза полем нашого зору.

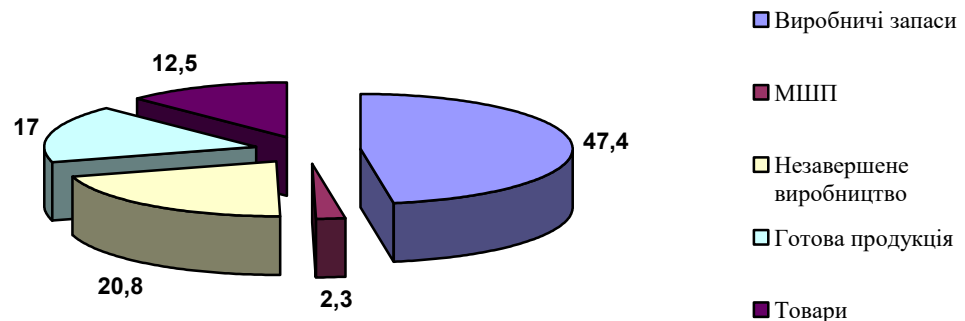


Рис. 3.7. Структура товарно-матеріальних цінностей в 2017 році (%)

Коефіцієнти розглядаються в статиці й у динаміці. Так, у США щороку видається товстий довідник, в якому для кожної галузі виробництва й кожної величини фірми наведені відмінні, добрі, задовільні та погані значення коефіцієнтів. В Україні такі довідники поки що не випускаються, однак таку статистику поступово починають для себе накопичувати великі українські консалтингові фірми.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Аналітичні процедури являють собою різновид перевірок фінансової та нефінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівнянь даних та тенденцій. У той же час існує досить поширена хибна думка, що термін "аналітичні процедури" означає аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, проведений у рамках аудиторської перевірки. Це абсолютно невірно. Аналітичні процедури використовуються у процесі формування думки про достовірність бухгалтерської звітності підприємства, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається після того, як ця достовірність встановлена, саме тому аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта при недостовірності його бухгалтерської звітності є щонайменше недоцільним.

2. Аналітичні процедури включають у себе: аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання, аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, аналіз обіговості оборотних активів (оцінку ділової активності), оцінку потенційного банкрутства, що є незалежними аудиторськими процедурами, застосовуваними внутрішніми аудиторами для обґрунтування аудиторських доказів. Вони належать до числа найбільш ефективних з точки зору часу й сил аудиторських процедур. При проведенні аналітичних процедур слід звернути особливу увагу на оцінку можливості функціонування підприємства в майбутньому, інакше кажучи з'ясувати, чи не є даний суб'єкт господарювання потенційним банкрутом. Оцінку задовільного стану балансу підприємства слід проводити двічі: на етапі планування внутрішнього аудиту (на базі звітності до її перевірки) та на етапі складання висновку, коли до балансу суб'єкта господарювання внесені виправлення за результатами перевірки.

3 Внутрішній аудитор повинен враховувати, що оперативний і подальший економічний аналіз перш за все повинні надавати оперативну інформацію з метою прийняття оперативних рішень.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

**1.** Сучасна система управління має одне з ключових значень для ефективного функціонування бізнесу. Нині нове економічне мислення випереджає існуючі методи управління, що не дозволяє в сформованих ринкових структурах комплексно вирішувати проблеми менеджменту. Така ж ситуація спостерігається в організації управлінського обліку, яка є важливим інструментом оцінки економічної ефективності бізнесу.

**2.** Щодо трактування терміну “управлінський облік”, вважаємо доцільним уточнити його як “процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки і контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів”.

**3.** Контролінг є надзвичайно важливим засобом успішного функціонування підприємства, оскільки: 1) забезпечує необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень шляхом інтеграції процесів збору, обробки, підготовки, аналізу, інтерпретації інформації; 2) коригує управлінську діяльність у досягненні мети підприємства; 3) надає інформацію та здійснює консультативну підтримку прийняття управлінських рішень; 4) створює та забезпечує функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; 5) забезпечує життєздатність підприємства на рівнях стратегічного та тактичного управління; 6) сприяє оптимізації залежності “виручка – витрати – прибуток”.

**4.** Функції контролінгу досить різноманітні і включають такі основні напрямки: нормування витрат; розробка заходів щодо поліпшення роботи на підставі інформації про відхилення від норм; прогнозування у ціноутворенні; аналіз тенденцій розвитку підприємства; передбачення господарської та комерційної ситуації в залежності від зміни умов роботи; координація мети різних рівнів управління для досягнення загальної мети підприємства; відстеження фінансового стану підприємства.

5. Контролінг здійснює сервісне обслуговування апарату управління, забезпечує інформацією, необхідною для прийняття рішень, за допомогою трансформації даних, які надходять до служби контролінгу. Контролінг виконує обліково-контрольну функцію, яка використовується при складанні планових та фактичних величин, для виміру та оцінки ступеня та досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретації причин відхилень та виробленню пропорцій для їх зменшення, визначає економічність роботи його окремих структурних підрозділів.

6. Контролінг сильний тим, що дозволяє встановити контроль за досягненням як стратегічних, так і тактичних цілей діяльності підприємства. Якщо управління досягненням стратегічних цілей – завдання стратегічного контролінгу, то тактичних – оперативного контролінгу. Головна мета стратегічного контролінгу – забезпечення виживання підприємства й “відстеження” руху підприємства до накресленої стратегічної мети розвитку.

7. Перевагами введення контролінгу в систему управління підприємством є: підвищення прибутковості й гнучкості підприємства в короткостроковому й довгостроковому періодах; з’являється можливість швидкого підвищення за посадою; сумісність залежить від підприємства; простота моделей; можливість почати із впровадження контролінгу спочатку на одній ділянці, щоб потім поширити досвід на все підприємство; перші результати відразу помітні для керівництва підприємства.

8. До недоліків впровадження контролінгу на підприємстві можна віднести: недосконалість існуючих методів аналізу; загроза статусу планово-економічного відділу, бухгалтерії, фінансового відділу; у середньому невисока сумісність із корпоративною культурою; низька сумісність із традиційними системами інформаційного забезпечення; ускладнення в порівнянні із традиційними методиками; необхідність додаткового навчання; повний ефект спостерігається тільки після впровадження на всьому підприємстві в цілому; помітний результат з’являється не відразу.

**9.** Внутрішній аудит є невід'ємним і важливим елементом управлінського контролю. Історично характер внутрішнього аудиту змінювався. Спочатку роль аудиту виходила із завдань фінансового управління й забезпечення безпеки активів і мала тотальний характер на детальному рівні. Зі зростаючим ускладненням контролю акцент було зміщено на підтвердження виконання циклів певних внутрішньосистемних процедур. У подальшому увага внутрішніх аудиторів стала акцентуватися не тільки на тому, як функціонують системи контролю і обробки інформації, але й наскільки вони ефективні в досягненні мети, задля якої вони призначені, і які в них можуть бути зроблені вдосконалення. Потреба у внутрішньому аудиті виникає на великих підприємствах у зв'язку з тим, що верхня ланка керівництва не займається повсякденним контролем діяльності організації та нижчих управлінських структур. Внутрішній аудит дає інформацію про цю діяльність й підтверджує достовірність звітів менеджерів. Внутрішній аудит необхідний головним чином для запобігання втратам ресурсів і здійснення необхідних змін в середині підприємства.

**10.** Аналітичні процедури являють собою різновид перевірок фінансової та нефінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівнянь даних та тенденцій. У той же час існує досить поширена хибна думка, що термін "аналітичні процедури" означає аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, проведений у рамках аудиторської перевірки. Це абсолютно невірно. Аналітичні процедури використовуються у процесі формування думки про достовірність бухгалтерської звітності підприємства, а аналіз його фінансово-господарської діяльності починається після того, як ця достовірність установлена, саме тому аналізувати фінансово-господарську діяльність економічного суб'єкта при недостовірності його бухгалтерської звітності є щонайменше недоцільним.

**11.** Аналітичні процедури включають у себе: аналіз фінансового стану суб'єкта господарювання, аналіз фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, аналіз обіговості оборотних активів (оцінку ділової актив-

ності), оцінку потенційного банкрутства, що є незалежними аудиторськими процедурами, застосовуваними внутрішніми аудиторами для обґрунтування аудиторських доказів. Вони належать до числа найбільш ефективних з точки зору часу й сил аудиторських процедур. При проведенні аналітичних процедур слід звернути особливу увагу на оцінку можливості функціонування підприємства в майбутньому, інакше кажучи з'ясувати, чи не є даний суб'єкт господарювання потенційним банкрутом. Оцінку задовільного стану балансу підприємства слід проводити двічі: на етапі планування внутрішнього аудиту (на базі звітності до її перевірки) та на етапі складання висновку, коли до балансу суб'єкта господарювання внесені виправлення за результатами перевірки.

**12.** Функції внутрішнього аудиту та контролінгу визначаються керівництвом або власником підприємства залежно від змісту і специфіки його діяльності, обсягів, показників, системи управління. Однак, можна виділити ряд типових функцій, притаманних внутрішньому аудиту та контролінгу, незалежно від особливостей діяльності підприємства, зокрема: 1) надання необхідної інформації для управління; 2) розроблення і надання пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і пропозицій з підвищення ефективності управління; 3) перевірку виконання законів та інших нормативних актів та інструкцій, рішень і вказівок керівництва або власників; 4) зменшення ризиків у проведенні операцій, пов'язаних з ефективним використанням ресурсів; 5) оцінку ефективності механізму внутрішнього контролю, вивчення й оцінку контрольних процедур у структурних підрозділах підприємства; 6) роботу над спеціальними проектами і контроль за окремими елементами структури внутрішнього контролю; 7) проведення спеціальних службових розслідувань окремих випадків, за завданням керівника; 8) узгодження своєї діяльності з діями незалежних аудиторських фірм під час проведення зовнішнього аудиту.

**13.** Впровадження контролінгу є досить складним та тривалим процесом, який складається із декількох послідовних етапів. В цілому його можна

представити наступним чином: етап № 1 – опис існуючої інформаційної (бухгалтерської) системи суб'єкта господарювання; етап № 2 – визначення вимог до необхідної управлінської інформації; етап № 3 – побудова формалізованої системи, яка здатна забезпечити менеджерів необхідною управлінською інформацією; етап № 4 – побудова системи управлінської звітності; етап № 5 – побудова методики внутрішньовиробничого аналізу; етап № 6 – побудова системи фінансового планування. На впровадження системи контролінгу впливають такі чинники, як термін існування суб'єкта господарювання на ринку, галузь, розмір, структура, рівень автоматизації управління та постановки менеджменту на підприємстві.

**14.** На наш погляд, великим вітчизняним підприємствам, зокрема агрохолдингам, доцільно рекомендувати побудову економічних служб підприємства з відокремленим позиціонуванням служби контролінгу у складі 4 осіб: начальника відділу контролінгу; контролера із продажу й закупівель; контролера з управлінського обліку; контролера з інформаційних систем.

**15.** Доцільним є чітке розмежування функціональних обов'язків працівників відділу контролінгу: 1) обов'язки контролера із продажу й закупівель: розробка форм збору аналітичної інформації від секцій; збір аналітичної (планової й фактичної) інформації від секцій; обробка й аналіз отриманих даних, розробка нових даних по закупівлях; прогнозування виторгу, витрат і прибутку за секціями за допомогою методики контролінгу; аналіз відхилень фактичних даних від планових, виявлення причин відхилення й установлення винних; складання аналітичних звітів для начальника відділу контролінгу; експертиза управлінських рішень, пов'язаних з витратами секцій, які курирують; 2) обов'язки контролера з управлінського обліку: розробка процедур передачі даних з бухгалтерії до служби контролінгу; контроль за збором і аналізом фактичної облікової інформації в службі контролінгу; розробка пропозицій щодо оптимізації облікового процесу в бухгалтерії з позиції аналітичної служби; економічна експертиза управлінських рішень; 3) обов'язки контролера з інформаційних систем: оцінка доцільності автомати-



зації контролінгової роботи на окремих етапах; оцінка варіантів і пропозицій відділу автоматизації підприємства щодо автоматизації контролінгової роботи; розрахунки й обґрунтування витрат на автоматизацію контролінгової роботи; розробка форм для автоматизованого збору інформації; оптимізація документообігу на підприємстві; координація роботи відділу автоматизації по автоматизації контролінгової роботи на підприємстві; оцінка якості функціонування систем автоматизації фінансово-господарської діяльності підприємства й вироблення пропозицій щодо поліпшення роботи цих систем.

**16.** Перелік вимог до начальника відділу контролінгу підприємства повинен містити: 1) професійні знання: основи економіки й організації підприємства; фінансовий облік; уміння читати й аналізувати баланс підприємства; планування, розрахунок і аналіз інвестицій; знання комп'ютера, що дозволять поставити завдання програмістові; знання методів і техніки контролінгу (аналіз конкурентів, аналіз ризику підприємства на ринку, аналіз сильних і слабких сторін підприємства, і ін.); 2) методичні можливості: здатність аналітично мислити; здатність мислити абстрактно; уміння пояснювати й доводити; комунікабельність; 3) вимоги до поведінки: демократичне ставлення до оточуючих; уміння подавати неприємні факти у формі, яка дозволяє полегшити їх сприйняття одержувачем інформації; терпимість до інших думок і суджень (толерантність); 4) додаткові вимоги: оцінювати нововведення й допомагати їх впровадженню; бачити й ставити проблеми в умовах невизначеності; обмірковувати фактори, що впливають на успіх підприємства; відволіктися від повсякденної діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Аудит : підручник / О.А. Петрик, В.О. Зотов, Б.В. Кудрицький та ін.; за заг. ред. проф. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
2. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько ; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
3. Аудит : підручник / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
4. Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, Г. Дженик, В. О'Рейлли, М. Хирш; Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
5. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
6. Бондар М. І. Звітність підприємства : навч. посіб. / М. І. Бондар. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
7. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік : практикум / Г. В. Блакита. – К. : ЦУЛ, 2011. – 152 с.
8. Бруханський, Р. Ф. Поняття стратегічного управлінського обліку [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2014. – № 4. – С. 310-313.
9. Бруханський, Р. Ф. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. – Тернопіль : Крок, 2014. – Вип. 2. – С. 13-16.
10. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін : конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
11. Бруханський, Р. Ф. Стратегічна обліково-аналітична система аграрних підприємств: вимоги, користувачі, суб'єкти генерування інформації / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнародний збірник наукових праць. – 2016. – Випуск 1. – С. 5-14.

12. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підруч. / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 480 с.
13. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко – 6-те вид., доп. і переробл. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
15. Бухгалтерський облік : навч. пос. / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : ЦУЛ, 2016. – 424 с.
16. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т. М. Сльозко. – К. : ЦУЛ, 2013. – 304 с.
17. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
18. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / В. П. Шило, Н. І. Верхоглядова, С. Б. Ільїна: навч.-практ. пос. – К.: Кондор, 2011. – 172 с.
19. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах : підручник / За заг. ред. Плаксієнка В. Я. – К. : ЦУЛ, 2014. – 448 с.
20. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: підручник / За заг. ред. А. Коваленко – Д. : «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
21. Бухгалтерський інжиніринг як метод побудови стратегічно орієнтованої системи обліку / Р. Ф. Бруханський // Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту. – 2014. – Вип. 10, т. 1. – С. 59-66.
22. Бухгалтерський облік. Практикум / Мельник Т. Г. – К. : Кондор-Видавництво, 2015. – 425 с.
23. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2010. – 390 с.
24. Варіанти взаємодії облікового забезпечення різних рівнів управління підприємством: стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації: міжнар. зб. наук. праць. Вип. 2. – Тернопіль: Крок, 2014. – С. 13-16.

25. Верига Ю. А. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2014. – 264 с.
26. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015. – 315 с.
27. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. посіб. / Н. І. Верхоглядова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 354 с.
28. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
29. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посіб. / М. П. Войнаренко. – К. : ЦУЛ, 2010. – 484 с.
30. Волкова І. А. Облік зовнішньоекономічної діяльності : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : ЦУЛ, 2011. – 248 с.
31. Господарський Кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV зі змінами і доповненнями в редакції 08.12.2016 р.
32. Гуцайлюк З.В. Економічні ризики: фінансово-обліково-аналітичний аспект: Монографія / З.В. Гуцайлюк, М.З. Валович, В.М. Вовк, А.Г. Загородній та ін. – Тернопіль: ТНТУ ім. І. Пулюя, 2011. – 200 с.
33. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку : стратегічний аспект / Р. Ф. Бруханський // Облік і фінанси. – 2014 р. – № 3 (65) 2014. – С. 15-20.
34. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 352 с.
35. Давидов Г. М. Звітність підприємств : навч. посіб. / Г. М. Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
36. Дайле А. Практика контролінга: Пер. с нем. / Под ред. М.Лукашевича, Е.Тихоненковой – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с.
37. Дондик Н. Я. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / Н. Я. Дондик. – К. : ЦУЛ, 2011. – 208 с.
38. Жолнер І. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012. – 364 с.

39. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ (з врахуванням змін і доповнень).
40. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІV (зі змінами та доповненнями).
41. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1 С: Бухгалтерія 7.7. / Х. О. Засадна. – К. : ЦУЛ, 2010. – 238 с.
42. Звітність підприємств: навч. посібник / В.М. Яценко, Н.М. Бразілій. – Черкаси: ЧДТУ, 2009. – 320 с.
43. Звітність підприємств : навч. пос. / Г. М. Давидов, Н. С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
44. Звітність підприємства: підручник / М. І. Бондар, Ю. А. Верига, М. М. Орищенко та ін. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
45. Зовнішнє середовище підприємства в якості предмету бухгалтерського обліку / Р. Ф. Бруханський // Економічний дискурс: міжнар. зб. наук. праць. – 2014. – Вип. 3. – С. 87-90.
46. Іванов Ю. Б. Податковий облік та звітність : підручник / Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, О. Є. Найденко. – К. : Знання, 2011. – 710 с.
47. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: Первинні документи та порядок їх заповнення / Ю. Г. Кім. – К. : ЦУЛ, 2014. – 600 с.
48. Контролінг. Курс лекцій / Бруханський Р.Ф. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 114 с.
49. Контролінг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькин, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина и др. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 297 с.
50. Коренєва О. Г. Облік у банках : підручник / О. Коренєва, Н. Маслак, Н. Слав'янська. – Суми : Університетська книга, 2015. – 668 с.
51. Кужельний М. В. Організація обліку : підручник / М. В. Кужельний. – К. : ЦУЛ, 2010. – 350 с.
52. Лишиленко А. В. Бухгалтерський учет : учебник / А. В. Лишиленко. – К. : ЦУЛ, 2011. – 736 с.
53. Майер Э. Контролінг как система мышления и управления: Пер. с нем.

- Ю.Г. Жукова, С.Н. Зайцева / Под ред. С.А. Николаевой – М.: Финансы и статистика, 1993. – 96 с.
54. Максимова В. Ф. Облік у галузях економіки : навч. посіб. / В. Ф. Максимова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 494 с.
  55. Методическое пособие: IT Audit: Аудиторія v 1.9.0.- КСБ “Мастер-Софт”, 2013. – 37 с.
  56. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін: конспект лекцій / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
  57. Мних Є.В. Економічний аналіз: практикум з курсу / Є.В. Мних, Н.М. Пелешко. – Львів, 2013. – 173 с.
  58. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку
  59. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку: навчальний посібник / П. М. Гарасим, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль : Астон, 2003. – 368 с.
  60. Манн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова / Под ред. и с предисл. д-ра екон. наук В.Б. Ивашкевича – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
  61. Міжнародні стандарти аудиту [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.apu.com.ua/msa>
  62. Модернізація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств / Р. Ф. Бруханський // Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т.; за ред. П. Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с. – С. 21-34.
  63. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.
  64. Обліково-соціальні параметри диференціації та забезпечення стратегій аграрних підприємств / Р. Ф. Бруханський, С. К. Шандрук // Науковий вісник Полісся. – 2016. – № 4 (8), ч. 2. – С. 247-252.

65. Облік у зарубіжних країнах: навч. посібник / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, С.І. Мельник, Н.В. Хоменко. – К.: ЦУЛ, 2013. – 216 с.
66. Одегов Ю.Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: Учеб. пособие. – М.: Экзамен, 2002. – 448 с.
67. Онищенко В. О. Облік у зарубіжних країнах / В. О. Онищенко. – К. : ЦУЛ, 2015. – 570 с.
68. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: Монографія / І.Б. Садовська, Н.В.Тлущкевич. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
69. Організація управлінського обліку і контролю вирощування зернових культур: Монографія / І.Садовська, В.Голян, І.Бабіч, Н.Тлущкевич, І. Жураковська. – Луцьк: ЛНТУ, 2011. – 314 с.
70. Орлова В. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / В. К. Орлова. – К. : ЦУЛ, 2010. – 508 с.
71. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навчальний посібник / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – Тернопіль, 2005. – 464 с.
72. Плаксієнко В. Я. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах / В. Я. Плаксієнко. – К. : ЦУЛ, 2014. – 464 с.
73. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. за № 291 (з врахуванням змін і доповнень).
74. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. (з врахуванням змін і доповнень).
75. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.
76. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Головина Т.А. Контроллинг: Учеб. пособие. – М.: Дело и Сервис, 2003. – 192 с.
77. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного

- менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Вип. 1. – С. 69-71.
78. Проблеми і перспективи розвитку внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України : моногр. / О. В Сметанко – К :КНЕУ, 2014. – 461 с.
79. Причини необхідності розробки стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2014. – Т. 16. – № 2. – С. 210-217.
80. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
81. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська. – К. : ЦУЛ, 2013. – 688 с.
82. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.
83. Семенишена Н.В., Мельничук Б.В., Жук Н.Л., Стецюк Л.С., Волошина О.В., Метелиця В.М. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. Київ: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. 84 с.
84. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
85. Семенишена Н.В. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник [ч. 1. Фінансова звітність] (2-е вид, доп., переробл.). Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2012. 129 с.
86. Смоляр Л. Г. Облік і аудит : навч. посіб. / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.
87. Семенишена Н.В. Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 10 (37). Ч.4. Редкол. : відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2013. С. 241–248.



88. Стратегічний аналіз: навч. посібник / В.М. Яценко, В.В. Демиденко, С.Л. Демиденко. – Черкаси: ЧДТУ, 2010. – 247 с.
89. Стратегічний маркетинг: навч. посібник / Є.В. Крикавський, Л.І. Третьякова, Н.С. Косар. – Львів, 2012. – 255 с.
90. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
91. Сухарева Л.А., Петренко С.Н. Контроллінг – основа управління бізнесом. – Донецьк: “НОРД комп'ютер”, 2000. – 210 с.
92. Твердохлібова Д. Моделі міжбанківських розрахунків / Д. Твердохлібова // Економіка України. – К.: Преса України, 2008. – №12. – С.19-27.
93. Ткаченко А.М. Методичні підходи до техніки проведення внутрішнього аудиту // Вісник ЖІТІ. Екон. науки. - 2002.- Вип. 19.- С.290-295.
94. Управлінський облік. Навчальний посібник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
95. Функції і завдання стратегічного управлінського обліку // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Сер. Економічні науки. – 2014. – Вип. 22, т. 2. – С. 49-54.
96. Фінансовий облік : навч. посібник / А. Шот, С. Нікшич. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 236 с.
97. Фінансовий аналіз: навч. посібник / В.М. Яценко, О.М. Шинкаренко, Н.М. Бразілій. – Черкаси: ЧДТУ, 2010. – 267 с.
98. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств : монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.
99. Фольмут Х.Й. Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 288 с.
100. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. Королева И.В, Лукашевича М.Л., Тихоненковой Е.Н., Уваровой Г.В.,

- Чермошнюка А.Г. / Под ред. и с предисл. Турчака А.А., Головача Л.Г., Лукашевича М.Л. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
101. Чухрай Н.І. Взаємодія учасників інноваційного процесу у ланцюгу вартості: Монографія / Н.І. Чухрай. – Львів, 2012. – 350 с.
102. Шара Є. Ю. Звітність бюджетних установ : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : ЦУЛ, 2014. – 360 с.
103. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : ЦУЛ, 2011. – 422 с.
104. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.
105. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – 2-е изд., доп. и перераб.– М.: ИНФРА-М, 2000. – 352 с.