

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Навчально-науковий інститут інноваційних освітніх технологій
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

Кузнєцов Олег Ігорович

Управлінський облік, контролінг і внутрішній аудит в системі управління аграрних підприємств / Management 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

Виконала студентка групи

ОПЗзм-21

О.І. Кузнєцов

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Белова І.М.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“__” _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Р.Ф.Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ - 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АГРАРНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	8
1.1. Сутність управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення управління.....	
1.2. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в аграрних підприємствах.....	18
1.3. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрям управління витратами.....	27
Висновки до розділу 1.....	41
РОЗДІЛ 2. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	42
2.1. Поняття «контролінг», та сфера його застосування.....	42
2.2. Види та інструментарій контролінгової діяльності.....	56
2.3. Особливості впровадження системи фінансового контролінгу на агропромислових підприємствах.....	64
Висновки до розділу 2.....	70
РОЗДІЛ 3. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	71
3.1. Внутрішній аудит – як форма внутрішнього контролю.....	71
3.2. Методологічні підходи до техніки проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту.....	83
3.3. Економічні та аудиторські ризики та їх роль у роботі внутрішнього аудитора.....	98
Висновки до розділу 3.....	112
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	113
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	117

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасний етап розвитку національної економіки характеризується становленням системи ринкових відносин і створенням адекватного їй господарського механізму та інфраструктури. Закономірно цей процес вимагає розробки принципово нових підходів до управління підприємством, спрямованих на формування та забезпечення успішної реалізації конкурентної тактики і стратегії підприємницької діяльності. У цьому контексті особливої актуальності набуває проблема інформаційного забезпечення процесу управління, оскільки від якості, своєчасності та змістовності отриманої інформації залежить його ефективність і, як наслідок, успішність і конкурентоспроможність бізнесу в динамічних ринкових умовах.

У зв'язку з цим важливого значення набуває необхідність впровадження в практику вітчизняних підприємств управлінського обліку як цілісної, гнучкої, багатофункціональної системи, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб оперативного і стратегічного управління з метою прийняття управлінських рішень. Саме ефективно організована система управлінського обліку за допомогою відповідного інструментарію здатна забезпечити формування необхідної економічної інформації та сприяти успішній реалізації основних функцій управління: планування, обліку, контролю, аналізу та оцінки діяльності, регулювання, обміну інформацією, мотивації та стимулювання, прийняття управлінських рішень.

Ефективність контролінгу, його обґрунтованість у процесах впровадження значною мірою залежить від концептуально-теоретичних і прикладних засад, які стосуються його організації, структури, функціональної спрямованості, принципів добору елементів та методів, їх координації з використовуваними управлінськими інструментами.

На сьогоднішній день не всяка система управління дасть 100 відсоткову гарантію виживання, однак підприємства, що впровадили сучасний менеджмент, мають кращі показники порівняно з підприємствами, що працюють на основі старих принципів управління. У багатьох розвинутих

країнах менеджери у своїй роботі звертаються до послуг спеціальної служби контролінгу, що допомагає ефективно керувати підприємством з визначеними оперативними і стратегічними цілями.

Сучасні концепції контролінгу дозволяють об'єктивно розглядати його у якості дієвого інструментарію управління суб'єктами ринкової економіки, а впровадження у практику адаптивної версії цього інструмента може суттєвим чином підвищити ефективність діяльності аграрних підприємств.

Це об'єктивно обумовлює науковий і практичний інтерес до досліджень системи контролінгу, зокрема його обліково-аналітичних аспектів, пошуку шляхів його впровадження в систему управління сучасного аграрного підприємства.

Актуальність дослідження обумовлена і тим, що воно являє собою спробу комплексного викладу питань щодо удосконалення управлінського обліку з погляду вимог контролінгу, співвідношення контролінгу із системами управління і фінансового обліку, з організацією внутрішнього аудиту.

Актуальність теми дослідження обумовлена впровадженням управлінського обліку, контролінгу і внутрішнього аудиту в практику аграрних підприємств. Контролінг виступає як система забезпечення виживання, у короткостроковому плані спрямована на оптимізацію прибутку, у довгостроковому – на підтримку гармонійних відносин з навколишнім середовищем. Внутрішній аудит дає можливість дати об'єктивну комплексну оцінку стану фінансів підприємства, виявити недоліки, відхилення від установлених законом стандартів і розробити на цій основі конструктивні пропозиції щодо поліпшення господарської ситуації підприємства. Також слід зазначити, що сучасний етап розвитку економіки України характеризується пошуком нових форм і методів управління народним господарством і його складовими. Переглядаються традиційні, що виправдали себе в минулому, але малоефективні в сучасних умовах підходи, формуються різні нові позиції і принципи розв'язання складних проблем виробництва, орієнтації його на зростання кінцевих якісних і кількісних результатів діяльності суб'єктів виробничої та економічної діяльності країни. Руйнування централізованої

системи управління і формування нових ринкових відносин об'єктивно змінюють роль усіх суб'єктів господарювання в Україні, регіонів у цілому.

Про актуальність здійснення управлінського обліку, контролінгу та внутрішнього аудиту зазначають усі науковці, які займаються вивченням управлінського обліку, контролінгу та аудиту. Питаннями контролінгу займалися багато зарубіжних та вітчизняних учених, а зокрема: Р.Ф. Бруханський, Б.Н. Валуєв, А.П. Винокуров, В. Б. Івашкевич, А.П. Міщенко, М.С. Пушкар, Р.М. Пушкар, І.Б. Стефанюк і т.д.

Роль внутрішнього аудиту в розвитку господарської діяльності розкривається в багатьох монографіях, посібниках і підручниках з аудиту, авторами яких, зокрема, є В. П. Завгородній., В. С. Рудницький, А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач,

Актуальність, теоретичне й практичне значення розв'язання вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення управлінського обліку, контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління визначили вибір теми дипломної роботи.

Мета і завдання дослідження. Метою написання дипломної роботи є вивчення управлінського обліку, контролінгу та внутрішнього аудиту в системі управління підприємством.

Для досягнення мети, що поставлена перед дипломною роботою, виконано такі завдання:

- 1) дослідження історичних аспектів розвитку та становлення управлінського обліку як окремої сфери економічних знань;
- 2) уточнення сутності та місця управлінського обліку в системі управління підприємством, визначення передумов його впровадження;
- 3) досліджено поняття «контролінг», та сфера його застосування;
- 4) розкрити зміст та функціональну спрямованість існуючих концепцій контролінгу;
- 5) систематизувати основні підходи до позиціювання контролінгу в системі управління підприємством на основі аналізу генезису й еволюції його теорії та узагальнення вітчизняної і зарубіжної практики;

- 6) досліджено собливості впровадження системи фінансового контролінгу;
- 7) розглянуто внутрішній аудит – як форму внутрішнього контролю;
- 8) досліджено методологічні підходи до техніки проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту;
- 9) описано економічні та аудиторські ризики та їх роль у роботі внутрішнього аудитора.

Об'єктом дослідження є методика проведення внутрішнього аудиту та контролінгу на підприємстві.

Предметом дослідження є комплекс методологічних та організаційних проблем функціонування внутрішнього аудиту та контролінгу на підприємстві.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження є застосування діалектичного методу пізнання економічних явищ і категорій з питань, що вивчалися, положення економічної теорії. З теорії та методології управлінського обліку та внутрішнього аудиту, міжнародні стандарти та національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, законодавчі та нормативні акти, що регулюють бухгалтерський облік та внутрішній аудит. При вивченні окремих питань застосовувались економічні методи: індукція, дедукція, аналіз, синтез. Вивчаючи сучасний стан внутрішнього аудиту та контролінгу застосовувались методи: деталізації, узагальнення, ґрунтування, спостереження, монографічний, графічний.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у такому: описано теоретичні основи управлінського обліку, внутрішнього аудиту та контролінгу; розроблено методику побудову системи внутрішнього аудиту та контролінгу на сільськогосподарському підприємстві; розроблено механізм організації внутрішнього аудиту та контролінгу в системі управління аграрним підприємством.

Практичне значення роботи полягає у виробничій спрямованості теоретичних і практичних розробок по застосуванні управлінського обліку, внутрішнього аудиту на підприємстві. Реалізація запропонованих у дипломній роботі підходів до комплексної оцінки системи управлінського обліку,

внутрішнього аудиту та контролінгу сприятиме значному підвищенню ефективності роботи на підприємстві.

Апробація результатів дослідження. Основні положення дипломної роботи знайшли відображення в наукових тезах, а також обговорювались та були позитивно оцінені на науково-практичних конференціях:

1. Кузнєцов О. Розвиток цифрової економіки на міжнародному ринку капіталу. *Розвиток наука та бізнесу в умовах глобалізації*: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 48-51.

2. Кузнєцов. О. Методологія якісно-кількісної оцінки вибору моделі управлінського рішення. *Вектори розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: тренди та перспективи*: матеріали Національної науково-практичної конференції [Тернопіль, 7 листопада 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 353-356.

РОЗДІЛ 1

ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АГРАРНИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

1.1. Сутність управлінського обліку в системі інформаційного забезпечення управління

Аналізуючи літературні джерела та їх критику, яка передувала даним дослідженням, виявлено, що управлінський облік найбільш часто трактується як: виробничий, аналітичний, внутрішній, концепція прийняття управлінських рішень.

Проф. Є.А. Мізіковський у 1995 році буквально не ототожнюючи управлінський облік з виробничим пише: «Стратегічний напрям розвитку вітчизняного виробничого обліку на найближчу перспективу бачиться в теоретичній розробці і наступному поетапному практичному впровадженні концептуальних основ управлінського обліку» [70, с. 44].

Оригінальним є трактування управлінського обліку Н.В. Валебнікова та І.П. Василевич [23] як особливої галузі бухгалтерського обліку. Основним завданням цього обліку є акумуляція затрат за виробничими ділянками.

Узагальнюючи визначення управлінського обліку як виробничого визначимо дві основні позиції авторів:

- 1) виробничий облік тотожній управлінському, при цьому управлінський облік є більш деталізованим;
- 2) виробничий облік – одна із складових управлінського обліку.

Таким чином виробничий облік ототожнюється з управлінським або вважається його основною частиною.

Однак, незважаючи на те, що виробничий облік є основою управлінського, вважаємо, що вони не можуть бути тотожними, оскільки в практичній діяльності на підприємствах керівники різних рівнів управління використовують залежно від конкретних ситуацій інформацію, не лише пов'язану з витратами виробництва.

Підтвердженням цьому є позиція О.С. Бородкіна: «хіба без наявності облікової інформації про випуск продукції, її реалізацію та отримані фінансові результати можна серйозно говорити про управління? Звичайно, ні.» [11, с. 47] та С.А. Стукова, який відмічає, що «... весь бухгалтерський облік є однією з найважливіших функцій управління і є відповідно управлінським, однак в англійській літературі управлінським стали називати той розділ бухгалтерського обліку, який пов'язаний з відображенням і контролем витрат виробництва» [95, с. 64].

Отже, управлінський облік не може існувати лише в межах виробничого обліку. Він повинен поширюватись на всю діяльність підприємства.

Сьогодні широкого розповсюдження набула думка про те, що управлінський облік є аналітичним, в той час як бухгалтерський – синтетичним. «...Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський здійснюється значною мірою умовно. В системі бухгалтерського синтетичного обліку обороти управлінського і фінансового обліку окремо не виділяються, відмінність в значній мірі відбувається на рівні аналітичного обліку» [79, с. 62].

Я.В. Соколов [93, с. 51]: «деталізований облік – це не управлінський, а підсумковий облік – це теж наш облік, але синтетичний... Таким чином, очевидно, що аналітичний облік – це продовження обліку синтетичного і один без іншого існувати не можуть».

Тобто фактично інформація, яку надає бухгалтерський облік є такою, що може подаватись як в загальному вигляді, так і в деталізованому. При цьому рівень аналітичності даних варіює як щодо користувачів, так і за галузями економіки, на що впливає специфіка підприємства. Внаслідок відсутності регламентації і більш широкого масштабу і часових рамок інформація управлінського обліку є більш специфічною для кожної організації і кожної господарської ситуації [3, с. 42]. Різна деталізація обліку, його аналітичність – все це визначається потребою підприємства.

Отже, управлінський облік, як облік аналітичний, є важливою складовою системи управління підприємством. Говорити про існування управлінського

обліку як аналітичного і при цьому виділяти його окремо є неправомірним, оскільки база обліку єдина.

Деякі вчені, зокрема: Р. Гаррісон [28, с. 70], Б. Нідлз [74, с. 41] не торкаючись змісту і широти діапазону розподілу обліку, роблять акцент на користувачах інформації, відмічаючи при цьому, що управлінський облік необхідний для внутрішніх користувачів, в той час як бухгалтерський – для зовнішніх

Як зазначає Д.Д. Батуєва [4, с. 34-36] «звітні показники фінансового обліку – публічна звітність орієнтована на інвесторів, кредиторів, державні контролюючі відомства, потенційні і реальні власники. Звітні показники управлінського обліку – особливі внутрішні звіти, орієнтовані на координацію внутрішніх грошових потоків і прийняття менеджером управлінських рішень».

Тобто, коли говорять про внутрішній і зовнішній облік, його ототожнюють зі звітністю. Про це свідчить і той факт, що для відокремлення бухгалтерського і управлінського обліку використовують комерційну таємницю.

Зокрема, такий розподіл характерний для Ж. Рішара [88, с. 109-111]. Визначаючи основним фактором розподілу системи обліку на зовнішній і внутрішній комерційну таємницю допускаються помилки. Вони обумовлені не врахуванням правильної організації обліку і захисту конфіденційної інформації.

Таке ототожнення обліку і звітності характерне не лише для даної проблеми. Говорячи про міжнародний облік Ф.Ф. Бутинець [19, с. 7] зазначає: «...не слід плутати такі два абсолютно різні поняття, як облік та звітність».

Отже, управлінський облік не є внутрішнім, в той час як фінансовий – зовнішнім. Облік єдиний, проте інформація, втілена у звітності, або власне звітність може бути зовнішньою і внутрішньою (фінансовою і управлінською).

Управлінський облік ототожнюють з інтегрованою системою інформації, що поєднує в собі планування, нормування, організацію виробництва, маркетинг, бухгалтерський облік, регулювання, стимулювання, ціноутворення тощо.

Управлінський облік в кінцевому рахунку ототожнюється з системою управління підприємством. Це чітко видно при аналізі кожної з наук, які інтегрують в систему бухгалтерського обліку. Всі вони є складовими процесу прийняття управлінських рішень.

Як зазначав О.С. Бородкін [11, с. 50]: «при аналізі сутності і принципів ведення обліку видно, що управлінський облік, який застосовується в країнах Заходу, – це не бухгалтерський облік, а система управління підприємством». Підтримуємо думку професора і вважаємо, що неможливо при сучасному розумінні бухгалтерського обліку побудувати конгломерат наук. Тут варто виділити думку і М.Г. Чумаченка відносно того, що «облік розвивається і «приєднує» до себе деякі необлікові функції... проте основа обліку залишається в системі бухгалтерського обліку підприємства» [104, с. 45].

Як зазначає М.З. Пізенгольц [79, с. 60]: «нікому не приходить в голову від того, що цілий ряд наукових економічних дисциплін – від статистики до організації виробництва – широко використовують балансовий метод, оголошувати ці науки складовою частиною бухгалтерського обліку». Про неправомірність включення до обліку інших управлінських функцій наголошує В.І. Стражев [94, с. 12].

Деякі вчені вказують на те, що управлінський облік ширший, ніж власне облік, але вузчий, ніж інформаційна система управління [99, с. 38], однак не вказують аспект відмінності. Окремі автори, як наприклад О. Шароватова [108, с.16] прийняття управлінських рішень зводять до завдань обліку, його функцій. Проте таке трактування не є достатньо обґрунтованим, оскільки стає незрозумілим завдання власне управління.

Щодо поняття контролінгу, то підтримуємо думку М.С. Пушкарка [85, с. 54-56] відносно того, що «цю науку можна розглядати як одну з концепцій конструктивного управління»; «...метою контролінгу є підтримання ефективного функціонування підприємства»; «...функція контролінгу полягає в забезпеченні координації різних систем – планування, контролю, інформаційного забезпечення» [85, с. 136].

Виходячи з такого трактування основних понять контролінгу вважаємо, що ототожнювати контролінг і управлінський облік є рівнозначним до ототожнення управління і управлінського обліку.

Однак облік це не управління, а його функція, проте інформація, генерована системою обліку використовується в процесі управління підприємством, тим самим відбувається реалізація функції управління.

В окремих випадках при ототожненні обліку та інших наук виникає ряд цікавих гіпотез, щодо включення до управлінського обліку інших наук, які потребують детального вивчення.

Ряд науковців визначають управлінський облік як сукупність бухгалтерського обліку і економічного аналізу, серед них: Л. Корчажнікова [53, с. 51], О.Х. Румак [90, с. 106-107] М.Г. Чумаченко [104].

Говорячи про доцільність інтеграції обліку і економічного аналізу, оскільки бухгалтерська інформація не може бути базою для прийняття управлінських рішень і потребує аналітичної обробки О.Х. Румак [90, с. 106-107] визначає наступні вимоги:

- 1) необхідність надання інформації у вигляді, найбільш придатному для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;
- 2) підвищення оперативності прийняття управлінських рішень;
- 3) необхідність здійснення одного з основних принципів сучасного управління – управління за відхиленнями з тим, щоб суб'єкт управління мав можливість реагувати не тільки наявні, але й на приховані відхилення від заданих параметрів;
- 4) прагненням автоматизації прийняття стандартних управлінських рішень, спрямованих на оперативне регулювання виробничо-фінансової діяльності;
- 5) необхідність точно і об'єктивно відображати результати внутрішньогосподарського розрахунку, з тим, щоб на підсумкові показники роботи окремих центрів відповідальності відносились тільки ті відхилення, які залежать від якості їх роботи за звітний період.

М.Г. Чумаченко, говорить що «задоволення потреб управління в необхідній інформації вимагає здійснення принципів оперативного

економічного аналізу» [103, с. 260]. Сформульовані академіком вимоги до оперативного економічного аналізу собівартості продукції залишаються актуальними і сьогодні, проте їх необхідно органічно пов'язати з діючою системою планування та обліку.

Таким чином, згадуючи про інтеграцію обліку, аналізу в межах системи управління підприємством мова повинна йти про цілісну облікову систему, яка чітко орієнтована на інформаційне забезпечення життєдіяльності функцій планування, контролю, аналізу, регулювання тощо.

Існування різних поглядів щодо сутності управлінського обліку сформовано під впливом наявного в міжнародних стандартах трактування управлінського обліку. При цьому найбільш важливі терміни, які використовуються у визначенні управлінського обліку (ідентифікація, вимір, накопичення, аналіз, підготовка та інтерпретація, передача) розшифровуються не однозначно. Таким чином, використовуючи визначення, наведені в стандартах, кожен інтерпретує їх на власний розсуд, тим самим змінюючи зміст обліку.

Характерні ознаки управлінського обліку показано на рисунку 1.1.

В умовах ринкових відносин кожна організація (підприємство) самостійно вибирає напрями розвитку, види випускаємої продукції, обсяги виробництва, політику збуту продукції, соціальну і інвестиційну політику. Тому створення на підприємствах системи управлінського обліку є об'єктивною необхідністю, оскільки у кожного підприємства виникає потреба накопичувати інформацію (із внутрішніх і зовнішніх джерел) по всіх перелічених параметрах для аналізу за різноманітними аспектами з метою використання такої інформації для більш ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень. У цьому міститься одна із найважливіших цілей управлінського обліку. Оскільки управлінський облік пов'язаний, головним чином, з накопиченням інформації, аналізом, обробкою, інтерпретацією та передачею результативної інформації для обслуговування системи управління, тому метою управлінського обліку є створення і підтримка у реальному стані системи інформації в організації [16].

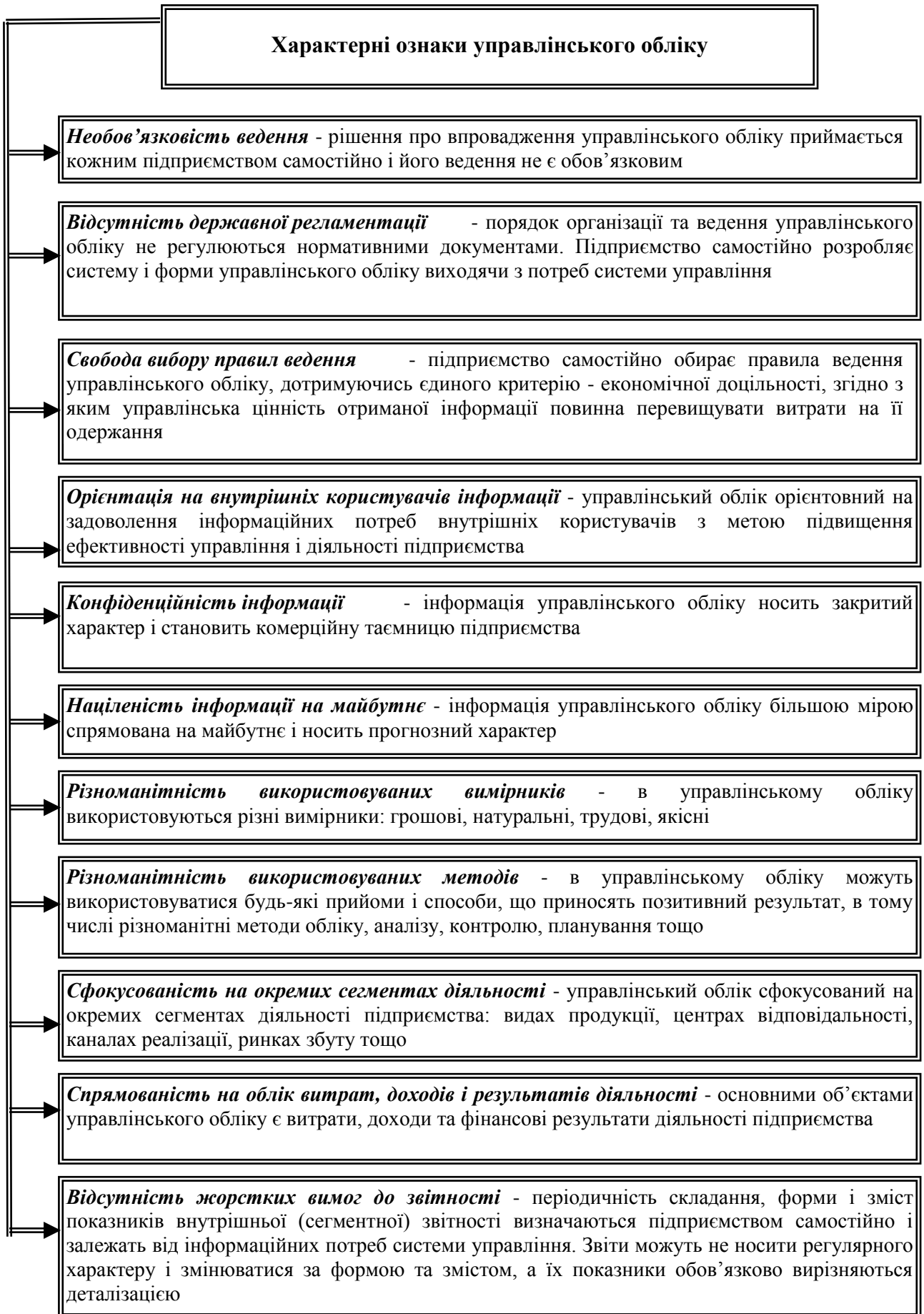


Рис. 1.1. Характерні ознаки управлінського обліку

Мета і завдання системи обліку в умовах ринку виходить далеко за межі традиційного бухгалтерського обліку (збору, обробки облікової інформації і складання звітності), при цьому на перший план виступає підготовка альтернативних варіантів рішень з урахуванням зовнішньої ситуації та внутрішніх переваг і можливостей прогнозування діяльності підприємств, підготовки проектів управлінських рішень.

Успішне управління діяльністю може здійснюватись лише за умови отримання інформації, необхідної для: прогнозування майбутньої діяльності; аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища; ефективного контролю за виконанням поточних завдань з постійною орієнтацією на стратегічні цілі на основі моделі «затрати-результат».

Однак перш ніж сформулювати поняття управлінського обліку, зазначимо, що прийняття рішень зачіпає практично всі сфери людської діяльності, як невід'ємна частина процесу управління. При цьому управлінський облік повинен охоплювати всю послідовність операцій по прийняттю управлінських рішень: планування, організацію робіт, аналіз, контроль і прийняття рішень. Звідси, управлінський облік – це інтегрована система інформації, яка забезпечує найбільш ефективне планування, облік, контроль, аналіз та прийняття управлінських рішень щодо збільшення вигід підприємства.

З метою ефективного функціонування, підприємство повинно володіти не лише внутрішньою інформацією, що стосується діяльності підприємства, але і зовнішньою інформацією, пов'язаною з вивченням ринку, можливостями конкурентів.

Ця інформація стосується процесу постачання ресурсів та збуту продукту праці щодо скорочення затрат (для процесу постачання) та збільшення доходу (для процесу реалізації). Організація діяльності з метою оптимізації здійснюваних процесів, а також мобілізації внутрішнього потенціалу підприємства для реалізації цілей здійснюється на основі прийняття управлінських рішень. Отже, прийняття управлінських рішень необхідно в процесі постачання (вибір вигідних партнерів), виробництва (найбільш повне використання наявних ресурсів, виробництво рентабельних видів продукції,

робіт, послуг) і реалізації (вибір вигідних контрактів) продукту праці. Очевидно, що управлінський облік, який забезпечує систему управління необхідною інформацією з метою прийняття управлінських рішень, функціонує і охоплює всі перелічені процеси – постачання, виробництво і реалізацію. З іншої сторони будь-яка діяльність складається із трьох взаємопов'язаних між собою елементів: інвестиційної, операційної і фінансової діяльності. Для погодження цих видів діяльності здійснюється управління. Управлінський облік, обслуговуючи систему управління охоплює в свою чергу інвестиційну, операційну і фінансову діяльність. Для успішного здійснення оперативного, тактичного і стратегічного управління необхідно відповідне інформаційне забезпечення, яке покликаний здійснити управлінський облік [5].

Отже, інформаційна система пов'язана із підготовкою та забезпеченням управління інформацією при здійсненні інвестиційної, операційної і фінансової діяльності, яка дозволяє розробляти та в комплексі приймати найбільш ефективні оперативні, тактичні і стратегічні рішення на різних рівнях управління підприємством, називається управлінським обліком (рис. 1. 2).



Рис. 1.2. Забезпечення інформацією системи управління підприємства

Виходячи із завдань, які вирішують керівники, основними із яких є контроль праці, ціноутворення, рентабельність, розподіл відповідальності, забезпечення конкурентоздатності продукції можна зробити висновок, що в ідеалі управлінський облік повинен охоплювати практично всі компоненти менеджменту, до яких відносяться моніторинг структур, облік виконання бюджетів, облік реалізації бізнес-плану, маркетинговий облік, облік виробництва, адміністративний облік.

З облікової точки зору фінансовий і управлінський облік ґрунтуються на одному і тому ж масиві первинних даних, однак вони становлять їх різну інтерпретацію і втілення в різній підсумковій інформації, яка і використовується для різних цілей (для складання форм звітності і для прийняття управлінських рішень). Затрати і доходи в управлінському обліку деталізуються у розрізі господарських і географічних сегментів, центрів відповідальності [16].

Мета управління реалізується в очікуваних результатах господарювання, а з допомогою даних обліку необхідно ці результати передбачити з урахуванням наявних можливостей та проконтролювати їх виконання (управлінський облік) і оцінити фактично отримані результати (фінансовий облік). Традиційний облік характеризує те, чого досягнуто, а управлінський – те, до чого прагнемо та які є для цього можливості [111].

Система управлінського обліку діє на основі принципу корисності для самого підприємства. Адже зміст обліку у тому, яка його роль в системі, в яку він включений як елемент, тобто які (чії) і як задовольняє потреби на підприємстві. Отже, необхідно виходити з його доцільності задовольняти потреби.

Крім того, оцінка функціональної корисності повинна зазнавати такої ж динаміки, як і сама система управління, яку обслуговує управлінський облік. Щоб бути життєздатною, система управлінського обліку повинна, по-перше, повністю відповідати потребам системи управління, по-друге, постійно змінюватись (удосконалюватись) і, по-третє, активно впливати на систему управління з метою підтвердження своєї функціональної корисності. Тобто,

система управлінського обліку повинна бути сформована таким чином, щоб з однієї сторони, відповідати потребам системи управління, а з іншої – постійно активно впливати на її удосконалення [5].

Отже, можна зробити такий висновок, що у визначенні суті і завдань управлінського обліку серед вчених не існує єдиного підходу. Очевидно, складність полягає в тому, що предметом управлінського обліку повинен бути механізм управління підприємством (облік, контроль, аналіз, прогнозування). У нашій країні всі складові єдиного механізму управління були і є предметом вивчення різних наук.

1.2. Нормативно-правове регулювання управлінського обліку в аграрних підприємствах

Управлінський облік в Україні не регулюється нормативними актами. Не існує закону, який би визначав сферу дії управлінського обліку, відсутні належні інструктивні матеріали. Рекомендованими для застосування на підприємствах України є лише Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств різних галузей, які на сьогоднішній день застарілі і потребують змін та доповнень.

Управлінський облік є внутрішньою справою самого суб'єкта господарювання, оскільки він служить лише інтересам управлінської ланки та не є обов'язковим для підприємств з погляду законодавчого регулювання, рішення щодо доцільності його ведення приймається керівником підприємства. При переході України на національні стандарти бухгалтерського обліку на підприємствах стало можливим самостійно визначати форму та організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [6].

З прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [44], відбулося законодавче закріплення поняття «внутрішньогосподарський (управлінський) облік» та визначення порядку його організації. Згідно якого, внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для

внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Відповідно до статті 8, п. 5. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що «підприємство самостійно розробляє систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та звітності» [44], цим самим залишаючи підприємство наодинці з виконанням цього складного завдання.

Однак визначення управлінського обліку передбачає наявність всієї сукупності інформації про діяльність підприємства. Тобто, можливо припустити, що управлінський облік включає в себе інформацію бухгалтерського обліку. Та окремо на підприємствах не ведеться підготовка інформації про діяльність підприємства. Для аналізу діяльності підприємства і прийняття управлінських рішень використовується одна інформаційна база – дані бухгалтерського обліку. Саме тому внутрішньогосподарський (управлінський) облік є тотожним бухгалтерському, з тією відмінністю, що використовується різний методологічний апарат. Для бухгалтерського обліку він сформований історично і є обов'язковим до застосування, а для управлінського може використовуватись частково [7].

Оскільки облік в Україні поділяється на бухгалтерський і внутрішньогосподарський, то діючі Положення (стандарти) бухгалтерського обліку повинні були б включати деякі аспекти щодо впровадження, організації та ведення управлінського обліку на практиці, адже на сьогодні у значної кількості підприємств різних форм власності виникає проблема саме щодо впровадження та правильності організації управлінського обліку. Затвержені П(С)БО розроблені для складання фінансової звітності, в якій узагальнюються дані фінансового обліку. Так, визначення «внутрішньогосподарський облік» згадується лише в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а при здійсненні обліку витрат пропонується для використання П(С)БО 16 «Витрати», який визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства [82].

Разом з тим, діючий в Україні План рахунків підприємств і організацій не

забезпечує конфіденційність інформації, оскільки він передбачає самостійне використання лише рахунків 8-го класу «Витрати за елементами» та аналітичних рахунків. Сьогодні для детальнішого обліку витрат підприємства використовують 9-й клас рахунків з відповідними синтетичними та аналітичними рахунками [80].

Управлінський облік є системою, яка повинна ефективно управляти витратами, інвестиціями, активами і пасивами, грошовими потоками тощо. Кінцевою його метою є допомога керівництву у досягненні стратегічної мети підприємства, і тому він є необхідним для функціонування управлінського контролю. На сьогоднішній день бухгалтери частково обізнані в цих питаннях, і це в першу чергу пов'язано з відсутністю чітких методичних рекомендацій щодо організації управлінського обліку на підприємствах окремих галузей.

Для раціональної організації управлінського обліку на практиці вітчизняних підприємств необхідно на макрорівні визначити основні моменти щодо його функціонування. При цьому він може бути належним чином організований тільки з урахуванням галузевих та індивідуальних особливостей конкретного підприємства.

Відсутність законодавчих вимог щодо ведення управлінського обліку та теоретичної бази і практичного його досвіду в сільськогосподарських підприємствах, призвели до неналежного його функціонування, як системи. Відповідно до реалізації норм Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Положення (стандарти) бухгалтерського обліку повинні б включати окремі положення, що стосуються його організації та порядку ведення в практиці обліку суб'єктів господарювання. Для широкого впровадження управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно розробити відповідні Методичні рекомендації з організації управлінського обліку, які доповнять Методичні рекомендації, та врахують галузеві особливості відповідно до завдань управлінського обліку. Це дозволить систематизувати в одному нормативному документі основні теоретичні, методичні та організаційні положення управлінського обліку.

Створення подібних рекомендацій передбачає належного теоретичного

обґрунтування з таких питань, як класифікація і визначення витрат та методів їх обліку; визначення, первинний, синтетичний та зведений облік витрат; внутрішня звітність; основи та види бюджетного планування, аналізу і контролю.

При цьому, Методичні рекомендації пропонуються для використання на багатогалузевих комплексних сільськогосподарських підприємствах, які займаються вирощуванням продукції рослинництва та тваринництва і не поширюються на інші спеціалізовані та державні сільськогосподарські підприємства, управлінський облік на яких повинен враховувати особливості відповідної їх форми та умов господарювання.

Що стосується внутрішньої регламентації управлінського обліку з боку підприємства, то основні моменти щодо його ведення не повинні відображатись в Наказі про облікову політику підприємства, який є доступним для зовнішніх користувачів, а розкриватися у внутрішньому Положенні про організацію управлінського обліку, адже така інформація є конфіденційною для кожного підприємства і не повинна бути доступною для таких користувачів. Зазначене положення повинне включати усі моменти, що стосуються такого обліку на підприємстві (облік, контроль, аналіз, бюджетування, нормування, відповідальність тощо), розроблятися безпосередньо керівником відділу управлінського обліку та затверджуватися головним бухгалтером і керівником підприємства. Управлінський облік повинен бути індивідуальним для кожного підприємства, організація і функціонування якого є комерційною таємницею. У Наказі про бухгалтерський облік і облікову політику підприємства можна окреслити лише загальні положення ведення управлінського обліку [59].

Розвиток ринкових відносин сприяє збільшенню кількості користувачів фінансової інформації. Це пояснюється тим, що кожна структура прагне знайти і утримати своє місце на конкретному ринку. Визначення пріоритетів і вибір правильної стратегії невід'ємно пов'язані із коригуванням правил, посиленням одних і послабленням значущості інших чинників, що відображується в обліковій політиці підприємства. У цьому випадку особливої уваги заслуговує важлива складова облікової політики – управлінський облік, який забезпечує

виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку і прийом інформації, необхідної управлінському персоналу для розробки бізнес-планів, фінансових бюджетів, і сприяє вирішенню поточних та довгострокових економічних завдань підприємства та прийняття управлінських рішень на рахунок зазначених питань.

Суттєвими проблемами на шляху формування та забезпечення ефективного функціонування управлінського обліку для вітчизняних підприємств є такі:

1) більше половини оперативної інформації, що використовується менеджерами для контролю та оцінювання господарської діяльності, формується поза офіційною системою бухгалтерського обліку в цілому, і тому ведення управлінського обліку не зможе поліпшити ситуацію;

2) набуває особливого змісту проблема, що дані управлінського обліку будуть використовуватись не стільки для управління, скільки для погодження з даними фінансового (бухгалтерського) обліку та подальшого їх уточнення та виправлення;

3) на сьогодні в більшості підприємств бухгалтерський облік не є основним джерелом інформації для задоволення потреб системи управління. Бухгалтери вітчизняних підприємств завантажені роботою з реєстрації поточних фактів господарської діяльності, тому позбавлені можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації підприємства. Працівники бухгалтерії тепер основну увагу зосереджують на вирішенні питань обліку з метою оподаткування підприємства;

4) необхідно будувати систему управлінського обліку з обов'язковим урахуванням її ефективності тому, що нестача звітної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, так само небезпечна, як і наявність надлишкової управлінської інформації, яка розсіває увагу адміністрації і перешкоджає вивченню фактів і зосередженню на вирішенні головних завдань [6].

Аналіз літературних джерел показав, що більшість авторів праць з управлінського обліку описують і рекомендують для використання підходи,

розроблені в сучасній міжнародній практиці, часто без будь-яких коментарів і без врахування особливостей роботи вітчизняних підприємств, зокрема праці С.Ф.Голова [29]. Такий підхід вважаємо не вірним, тому що при розробці методики ведення управлінського обліку на вітчизняних підприємствах потрібно враховувати, крім світового досвіду облікової практики, досягнення вітчизняних вчених, а також специфіку і реальний стан функціонування суб'єктів господарювання.

Підсистемою бухгалтерського обліку виступає управлінський облік, що базується на його теоретичних основах (предметі, методах, об'єктах) забезпечує прийняття управлінських рішень на основі інформації, сформованої за видами обліку (оперативно-технічного, статистичного, бухгалтерського).

Належне інформаційне забезпечення управління виробництвом потребує вирішення двох завдань: створення системи інформації, яка б задовольняла вимоги управління на основі відповідної бази даних, та здешевлення обробки даних. Це може бути досягнуто інтеграцією обліку, під якою розуміють «...створення системи облікової інформації на основі органічного поєднання даних різних видів обліку» [73]. Тобто коли дані одного обліку органічно поєднуються з даними іншого, не порушуючи загальну методологію фіксації, збирання і обробки даних.

Бухгалтерський облік будується на основі єдиного централізованого керівництва з боку Міністерства фінансів, Державного комітету статистики, Національного банку тощо. Відповідно до загальних положень бухгалтерського обліку та звітності міністерства та відомства розробляють методичні рекомендації з врахуванням особливостей конкретної галузі економіки.

Важливе місце, виходячи з обсягу інформації, що збирається, посідає оперативно-технічний облік. Його використовують для спостереження та реєстрації операцій про процеси та ресурси на окремих ділянках. Цей вид обліку основну увагу зосереджує на збиранні оперативних даних і в цьому плані його інформація в подальшому може дублюватися бухгалтерським обліком. Проте, поряд з цим, він має свої специфічні об'єкти спостереження і подальшого узагальнення.

Здійснення оперативно-технічного обліку на підприємствах зумовлено:

1) наявністю об'єктів обліку, які не знаходять відображення в бухгалтерському обліку, оскільки при цьому не використовуються вартісні показники;

2) неможливістю охоплення бухгалтерським обліком всієї сукупності інформації, що характеризують окремий об'єкт, а саме, дані про породність та походження тварин обліковують лише в спеціальних регістрах племінного обліку (картках племінного обліку);

3) складністю одночасної реєстрації та накопичення бухгалтерської та оперативно-технічної інформації в регістрах через велику кількість допоміжних показників, що характеризують той чи інший об'єкт обліку;

4) потребою відображення в обліку тих самих об'єктів за різними оцінками, наприклад, в разі здійснення внутрішньогосподарського розрахунку спожиті ресурси та продукція інших виробництв можуть оцінюватися як за розрахунковими цінами, так і за єдиними цінами по підприємству;

5) необхідністю одержання потрібної для управління інформації за більш короткі відрізки часу порівняно з бухгалтерським обліком, наприклад, облік руху тварин на фермах є щоденним обліком, дані якого в кінці звітного періоду, як правило, місяця, узагальнюються в бухгалтерському обліку [62].

Оперативно-технічний облік на сільськогосподарських підприємствах здійснюється для одержання даних, відсутніх у бухгалтерському обліку, а також для збирання деяких даних, необхідних для оперативного управління виробництвом з подальшим узагальненням їх у бухгалтерському обліку.

Здійснюється відокремлене документальне відображення тих самих операцій у бухгалтерському і оперативно-технічному обліку, наприклад, надходження племінних тварин оформлюється рахунком, дані якого знаходять відображення в регістрах бухгалтерського обліку, та племінним свідоцтвом, показники якого використовують у зоотехнічному обліку; неможливість обліковувати щоденний вихід більшості видів тваринницької продукції, що обмежує сферу застосування оперативного обліку.

Зазначені особливості оперативно-технічного обліку певною мірою позначаються на його організації, методиці збирання та обробки даних, а також на їх узагальненні у вигляді відповідних форм звітності.

Дані статистичного обліку, як правило, для конкретного підприємства набувають форм зовнішньої інформації, зібраної та належним чином оформленої статистичними органами.

Уся інформація, зібрана всіма видами обліку, узагальнюється статистичними та відомчими органами і обробляється за допомогою існуючих статистичних методів. Ці органи регламентують склад та порядок формування окремих показників, що сприяє створенню належної системи облікової інформації в цілому [111].

Існуючі методи обліку, нормування, планування, контролю і аналізу витрат уже не можуть задовольнити потреби керівників і спеціалістів сільськогосподарських підприємств і тому є необхідним створення системи обробки та підготовки інформації для менеджерів всередині підприємства, що може бути вирішено при застосуванні управлінського обліку.

Так, М.Г. Чумаченко зазначає, що «...до складу сучасного управлінського обліку входить нормування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання собівартості продукції, аналіз собівартості продукції і виявлення відхилень від стандартів і кошторисів» [105].

На думку Г.Г. Кірейцева: «система управлінського обліку створюється на підставі обґрунтованої методологічної і організаційної інтеграції функцій управління» [51].

Аналіз поглядів вчених-економістів свідчить, що метою управлінського обліку є надання інформації:

- 1) для калькулювання собівартості продукції та інших об'єктів управлінського інтересу;
- 2) для планування, контролю за кількістю і якістю продукції та безперервного вдосконалення виробництва;
- 3) для прийняття управлінських рішень [22; 24].

Слід зазначити, що в обліковій літературі, вітчизняній і зарубіжній, йдеться про відсутність регламентацій у частині організації і ведення управлінського обліку на підприємстві. Проте відсутність законодавчих обмежень не означає свободи вибору за всіма положеннями управлінського обліку. Ведення управлінського обліку у сільськогосподарських підприємствах не передбачено нормативними документами, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Діюча система управлінського обліку обов'язково повинна містити такі основні елементи: центри відповідальності; контрольовані показники; первинні документи управлінського обліку; облікові реєстри для групування даних; форми управлінської звітності; облікові процедури збору, оброблення і представлення інформації користувачам [74].

Організація обліку за центрами відповідальності дасть змогу визначати результати діяльності лінійних керівників, оперативно відслідковувати відхилення фактичних значень показників від цільових і виявляти причини їх відхилення.

Що стосується регулювання управлінського обліку на сільськогосподарському підприємстві, то тут повинні існувати конкретні рекомендації, виконання яких є обов'язковим і повинно контролюватися (інакше система управлінського обліку не буде ефективною). Коли підприємство приймає рішення про впровадження управлінського обліку, необхідним кроком є розробка пакету документів, що визначатиме методологію і методику ведення управлінського обліку та процес його організації [62].

До документів, що регулюють управлінський облік на рівні підприємства можна віднести документи трьох рівнів: загальне положення про систему управлінського обліку; регламенти, що регулюють окремі питання організації і ведення управлінського обліку; посадові інструкції.

Найважливішою вимогою для ефективного функціонування системи управлінського обліку в організації є її регламентне забезпечення. В процесі

запровадження управлінського обліку має бути розроблено Положення з управлінського обліку і звітності або виділено окремий розділ в Наказі про облікову політику підприємства.

Враховуючи функції управління та задачі обліку, послідовність створення системи управлінського обліку на підприємстві рекомендується доповнити Методичні рекомендації з планування, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств такими розділами:

- 1) бюджетування і контроль на сільськогосподарських підприємствах;
- 2) облік за центрами відповідальності;
- 3) порядок складання і подання внутрішньої звітності [1].

Впровадження рекомендацій у практику сільськогосподарських підприємств спонукає до посилення функцій планування і контролю за витратами виробництва. На сільськогосподарському підприємстві доцільно складати такі бюджети:

- 1) бюджет прямих витрат на виробництво центнера продукції;
- 2) бюджет виробництва продукції;
- 3) бюджет собівартості реалізованої продукції [73].

Це дасть змогу своєчасно виявляти відхилення виробництва від заданих параметрів. Для контролю за виконання бюджету потрібно призначити відповідальну особу.

1.3. Класифікація витрат в управлінському обліку як ефективний напрям управління витратами

Основними передумовами управління витратами є такі напрями:

1. Оперативне отримання інформації про витрати, що дозволяє своєчасно здійснювати вплив на виробничий процес, оптимізуючи його.
2. Відповідність системи обліку цілям управління, що забезпечує надання інформації, необхідної для управління.

3.Критерієм точності під час обчислення собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на ту чи іншу продукцію.

4.Основну увагу слід приділити розподілу непрямих витрат, складанню обґрунтованих нормативних калькуляцій та організації контролю за їхнім дотриманням у процесі виробництва.

5.Виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам попереджати виробничі втрати, що має велике значення в мобілізації резервів виробництва та підвищенні його ефективності.

6.Чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають та їх контролюють. Досягнення цього завдання можливе в умовах обліку витрат за центрами відповідальності [111, с. 144].

Завданнями обліку витрат є:

- 1) скорочення витрат шляхом порівняння фактичних витрат із витратами, передбаченими в кошторисі;
- 2) збалансування обсягів виробництва в підрозділах, для забезпечення рівномірного потоку матеріалів;
- 3) забезпечення повних, точних даних про діяльність підприємства;
- 4) розподіл накладних витрат тощо.

Якість облікових даних про витрати оцінюється адміністрацією підприємства з позиції їхньої придатності для прийняття управлінських рішень.

Ключовим елементом класичного управлінського обліку є ефективне управління витратами. Саме їх аналіз дозволяє: скорочувати витрати, а значить підвищувати прибуток; приймати адекватні рішення під час вибору альтернатив; впроваджувати технологію «управління за відхиленнями»; виключати витрати, які не створюють вартість [62].

Брак інформації про особливості поведінки та обліку витрат неможливо вирішити жодну управлінську проблему.

Під час упровадження системи управлінського обліку вкрай важливо мати розгорнуту, добре опрацьовану класифікацію витрат у межах конкретного підприємства.

Інформації про склад затрат і належність їх до відповідного об'єкту виробництва, а тим більше до сукупності виробів не вистачає для характеристики затрат, необхідної для управління виробництвом. У зв'язку з цим затрати на виробництво в групуванні лише за об'єктами обліку залишаються недослідженими (непізнаними) з точки зору їх раціональності в конкретних умовах виробництва, що є основним показником ефективності управління. Вони не достатні і для оцінки їх загального рівня. У цьому міститься невідповідність групування затрат за об'єктами обліку вимогам методу пізнання. Тому групування затрат за об'єктами обліку (замовлення, переділ) може бути розглянуто, як засіб розмежування затрат між об'єктами виробництва, а не як метод (дослідження) затрат [59].

Метод пізнання повинен відображати те, що є в самих явищах і речах. Звідси метод пізнання затрат на виробництво повинен відображати сам процес формування їх у конкретних умовах виробництва.

Принциповим у використанні нормативного методу обліку затрат є поділ їх на затрати, обґрунтовані в даних виробничих умовах (мірою яких виступають норми і нормативи використання засобів виробництва і праці) та затрати, які відхиляються від цих нормативів.

Рівень нормативів затрат відображає ступінь розвитку техніки, технології і організації виробництва, а відхилення – недоліки в управлінні ними. За відхиленнями контролюється також відповідність норм і нормативів дійсним потребам виробництва (рис. 1.3).

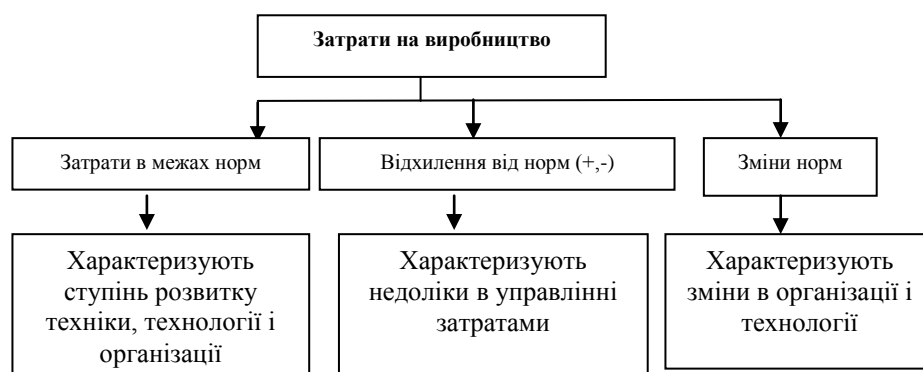


Рис. 1.3. Принцип формування затрат за нормативним методом обліку

Нормативний метод обліку відповідає вимогам управління з точки зору оперативності та контролю за затратами. Це пов'язано з тим, що контроль над затратами найбільш ефективний у момент виникнення цих затрат, завдяки цьому нормативний метод обліку відповідає вимогам управлінського обліку. На відміну від нормативного при ненормативному методі лише фіксуються минулі події і факти, які не в змозі змінити величину затрат, а тим більше впливати на їх поведінку [60].

У тому і в іншому випадках об'єкти обліку затрат можуть бути одні і ті ж. Ця обставина зайвий раз підтверджує, що об'єкти обліку не впливають на метод пізнання сукупності затрат і тому не визначають різниці одного методу від іншого.

Впровадження нормативного методу викликало багато суперечок щодо класифікації методів обліку і калькулювання собівартості продукції. Розглянемо, що нового вніс нормативний метод в їх класифікацію. З допомогою методу обліку затрат на виробництво і калькулювання ми пізнаємо собівартість, причому конкретних видів продукції [61].

При попередільному методі – це продукція переділів і кінцева готова продукція.

У зв'язку з попередільним характером технології виробництва продукції, де кожний переділ є окремим цехом і одночасно «центром відповідальності», на якому здійснюються прямі та прирівняні до них витрати, найдоцільнішим у сучасних умовах є застосування в управлінському обліку підприємств системи «стандарт-директ-кост» в розрізі обліку сировини і матеріалів та оплати праці – за методом «директ-кост», а загальновиробничих витрат (у тому числі витрат на експлуатацію машин і обладнання) – в кошторисно-нормалізованому порядку, що забезпечить можливість проведення щозмінного контролю та аналізу рівня здійснюваних витрат відповідно до сучасних вимог бюджетування (табл. 1.1).

При позамовному – продукція-замовлення. При нормативному методі об'єктом обліку є замовлення або переділи, а об'єктом калькулювання-продукція переділу (напівфабрикат), замовлення та продукція підприємства в цілому.

Таблиця 1.1

Запропонований вибір методів обліку витрат виробничої діяльності [69]

Назва методу витрат	Характеристика методів обліку витрат
Просте накопичення (повних витрат)	відображення в обліку як прямих повних витрат, за перебігом технологічного процесу, окремими операціями; перевірка непрямих витрат за видами та визначення місць їх виникнення і «центрів відповідальності»
Стандарт-кост (повних витрат)	перевірка послідовності відображення в обліку технологічного процесу; складання нормативної калькуляції (бюджету); визначення фактичних витрат за нормативним методом; визначення відхилень від норм та з'ясування їх причин
Директ-кост, Стандарт-директ-кост (неповних прямих витрат)	перевірка послідовності відображення в обліку технологічного процесу; складання нормативної калькуляції (або бюджету) в прямих витратах; визначення витрат за нормативним методом або за бюджетом; визначення відхилень від норм (бюджетів) та з'ясування їх причин

Отже, при нормативному методі не створюється нових об'єктів обліку затрат та об'єктів калькулювання, тобто нормативний метод не має самостійного значення. При цьому об'єктами залишаються все ті ж замовлення та переділи. Тому, нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості продукції характерний як для позамовного, так і для попередільного методів обліку затрат і калькулювання собівартості продукції.

Нормативне калькулювання складається на основі діючих норм, порівняння з якими дає можливість оперативно виявляти відхилення від норм і впливати на них. Згідно з цим можна зробити висновок, що наведені в Методичних рекомендаціях методи обліку затрат і калькулювання потребують доопрацювання.

Стандарт-кост забезпечує даними про затрати, які можуть бути використані з різною метою, наприклад, для оцінки запасів, планування, контролю за затратами, для прийняття рішень і оцінки результатів виконання робіт. При цьому особливий інтерес для керівників має інформація про відхилення, поскільки вона сигналізує про недоліки в управляємій системі, про необхідність термінового втручання у роботу цієї системи з метою виявлення причин і винуватців відхилень та уникнення цих відхилень. Метод стандарт-

кост, зокрема, дозволяє встановити відхилення стандартних затрат від фактичних [61].

Метод стандарт-кост розглядається як один із важливих інструментів контролю затрат. Головне – щоб до початку виробничого процесу визначити стандартні затрати (фактична величина прямих затрат обчислюється на основі стандартів, норм, тобто на основі розрахункових кошторисів, нормативів, визначених виходячи із норм обслуговування, чисельності робітників). В подальшому у процесі обліку затрат на виробництво за методом стандарт-кост визначаються відхилення від встановлених параметрів. При цьому характерною особливістю стандарт-кост є не документальне виявлення відхилень від норм в процесі витрачання засобів, а відображення відхилень в бухгалтерських записах на спеціальних рахунках. Таке положення пояснюється великою увагою до безпосереднього контролю за стандартами зі сторони відповідальних осіб. Перед якими, зокрема, ставиться завдання не документувати, а не допускати і своєчасно усувати відхилення, що виникають.

Важливим досягненням стандарт-кост є те, що він використовується для прийняття рішень, особливо якщо стандарти розроблені окремо за змінними елементами затрат, а також при правильно встановлених цінах на матеріали і нормах затрат на робочу силу. Це дозволяє використовувати згаданий метод у поєднанні з методом «директ-кост», який має особливу цінність для прийняття управлінських рішень. Однак суттєвим недоліком є існуючі труднощі у визначенні на практиці ступеня напруженості стандартів та норм. У сучасний період відсутні науково обгрунтовані норми, а складання стандартів на основі затрат минулих періодів в умовах інфляції, викликає великі труднощі і не відповідає дійсності [60].

Метод «директ-кост» надає інформацію у вигляді даних про неповну виробничу собівартість (прямі, змінні затрати) і маржинального доходу (суми покриття). Маржинальний дохід визначається як різниця між ціною продажу (виручкою від реалізації) і неповною собівартістю виробу або реалізованої продукції у цілому. «Директ-кост» – це метод обліку собівартості, який виходить з розділу загальних затрат підприємства та поділяє витрати на

постійні і змінні. Лише прямі і змінні затрати залучаються для обчислення собівартості виробів. Це в основному відноситься також до оцінки запасів напівфабрикатів і готових виробів при складанні заключного річного балансу, а також оцінки затрат, що відносяться до реалізованих за звітний період виробів. Постійні затрати відносяться на рахунок прибутків і збитків [60].

Так, П(С)БО 16 «Витрати» [82] в силу своєї концептуальної спрямованості на розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності з метою задоволення потреб зовнішніх користувачів взагалі не містить системної класифікації витрат, а передбачене ним групування витрат має надто узагальнений вигляд і здійснюється за окремими розрізненими ознаками: видами діяльності, функціональним призначенням, економічними елементами, способом перенесення вартості на продукцію, ступенем впливу обсягу виробництва і статтями. До того ж такі класифікаційні ознаки можна виділити лише шляхом ґрунтовного дослідження, осмислення і узагальнення змісту стандарту, так як вони чітко не виокремлені розробниками.

Так, за видами діяльності в П(С)БО 16 виділяються витрати від звичайної діяльності, в тому числі операційної, фінансової і інвестиційної та витрати від надзвичайних подій.

В свою чергу витрати від операційної діяльності класифікуються ще за двома ознаками:

1) за функціональним призначенням: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати;

2) за економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати [59].

За способом перенесення вартості на продукцію у складі витрат на виробництво виділяються прямі і непрямі витрат.

При цьому у стандарті наведено визначення прямих витрат, а їх склад розкривається через прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати виробничого характеру. Стосовно непрямих витрат

визначеності набагато менше. Оскільки по тексту цей термін не вживається, його визначення відсутнє, а за змістом нормативного документу можна зробити висновок, що до них прирівнюються змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати, які розподіляються між окремими видами продукції з використанням обраної підприємством бази: годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо.

За ступенем впливу обсягу діяльності на рівень витрат в стандарті передбачається групування витрат на змінні та постійні, але стосується воно лише загальновиробничих витрат і пов'язано з їх розподілом між видами продукції та списанням. Так, змінні загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість окремих видів продукції виходячи із фактичної потужності звітного періоду. Постійні розподілені загальновиробничі витрати включаються у виробничу собівартість окремих видів продукції при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати списуються на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення [59].

Уявляється, що ідея такої методики обліку загальновиробничих витрат була спрямована на стимулювання виробництва. Однак, порядок розподілу загальновиробничих витрат на змінні та постійні стандартом не регламентується. У ньому лише зазначається, що їх перелік і склад установлюється підприємством самостійно. До того ж не достатньо обґрунтованим у П(С)БО 16, на наш погляд, є порядок визначення нормальної потужності підприємства, що використовується при розподілі загальновиробничих витрат. Усе це призводить до того, що на практиці фактична потужність прирівнюється до нормальної, витрати на змінні та постійні не поділяються і, як наслідок, розподіл загальновиробничих витрат суттєво спрощується, а підприємства порушують чинний нормативний документ.

Водночас, пунктом 11 П(С)БО 16 підприємствам дозволяється самостійно встановлювати перелік статей калькуляції, але це має здійснюватися в межах витрат, що включаються до складу виробничої собівартості продукції [82].

В Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [67] класифікацію витрат виробничих підприємств значно розширено. Її пропонується здійснювати за дев'ятьма ознаками:

- 1) за центрами відповідальності (місцями виникнення витрат): витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби;
- 2) за видами продукції, робіт, послуг: витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, замовлення тощо;
- 3) за єдністю складу (однорідністю витрат): одноелементні та комплексні;
- 4) за видами витрат: витрати за економічними елементами та витрати за статтями калькуляції;
- 5) за способом перенесення вартості на продукцію: прямі та непрямі;
- 6) за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: змінні та постійні;
- 7) за календарними періодами: поточні, довгострокові та одноразові;
- 8) за доцільністю витрачання: продуктивні та непродуктивні;
- 9) за відношенням до собівартості продукції: витрати на продукцію та витрати періоду.

Узагальнюючи традиції вітчизняної обліково-аналітичної школи та міжнародний досвід групування витрат, пропонуємо для використання в обліковій практиці удосконалену модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку, наведену на рис.1.4.

Система управлінського обліку являє собою комплекс взаємопов'язаних елементів, що включає [10, с. 72]:

- 1) структурування підприємства на «центри відповідальності» різного призначення і різного рівня;
- 2) забезпечення системи управлінського обліку необхідною і достатньою інформаційною інфраструктурою;
- 3) створення прямого і зворотного зв'язку між фінансовим та управлінським обліком;

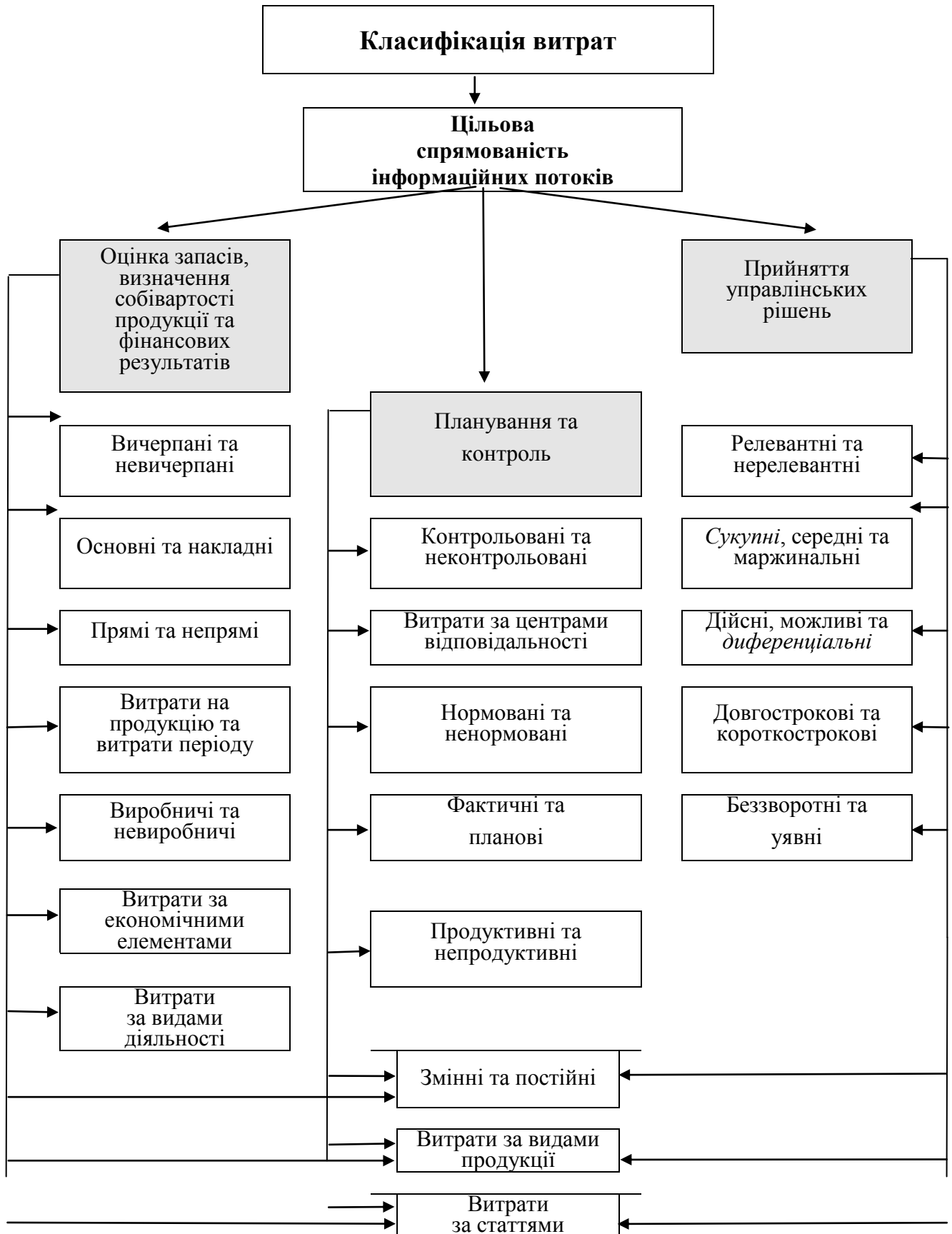


Рис. 1.4. Модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку

- 4) формування облікової політики управлінського обліку в умовах бюджетування витрат (доходів) підприємства;
- 5) нормування витрат і калькулювання собівартості в прямих витратах;
- 6) проведення аналітичних процедур для вироблення управлінських рішень на всіх рівнях відповідальності.

Основним принципом управлінського обліку є децентралізація управління, який реалізується на всіх рівнях і всіх ланках структури фінансового управління за допомогою:

- 1) структурування підприємства на «центри відповідальності» різного призначення та різного рівня (табл. 1.2.);
- 2) створення відповідних «центрів відповідальності»;
- 3) делегування повноважень з управління «центрами відповідальності» менеджерам-керівникам середньої і нижчої ланки;
- 4) закріплення за керівниками «центрів відповідальності» персоніфікованої відповідальності за економічні результати діяльності центру;
- 5) здійснення поточного контролю за результатами діяльності «центрів відповідальності».

Таблиця 1.2

Схема управлінського обліку за «центрами відповідальності» [30]

Центри управління	Центри відповідальності	Елементи витрат
Основне виробництво	Цехи як технологічні переділи з одержанням напівфабрикатів, а в кінці процесу виробництва основної продукції, побічної продукції	– Матеріальні витрати – Витрати на оплату праці – Відрахування на соціальні заходи
Допоміжне виробництво	Енергопостачання, паропостачання, водопостачання, ремонти	– Амортизація – Інші витрати

У літературі під «центром відповідальності» розуміється структурний підрозділ підприємства, на чолі якого стоїть керівник, що контролює в певному підрозділі рівень витрат, доходи і кошти, що інвестуються в цей сегмент бізнесу.

«Центри відповідальності» необхідно визначати залежно від характеру та змісту функцій, що вони виконують. Відповідальність усередині структурного підрозділу необхідно конкретизувати в розрізі відповідних фахівців і посадових

осіб, за ефективність використання ресурсів на поточні цілі та за дотримання кошторису витрат підрозділу в цілому [60].

Для цілей контролю за витратами і формування виробничої собівартості продукції, виконаних робіт і наданих послуг особливе значення мають групування за носіями і «центрами витрат», якими є окремі бригади, ланки, ділянки.

Різниця лише в тому, що в кожному центрі на керівника покладається відповідальність лише за ту частину витрат і доходів, контроль за якими покладено на цей «центр відповідальності».

Поділ виробничих підрозділів (цехів, ділянок) на багато «центрів витрат» забезпечує точніший розподіл непрямих витрат, особливо на утримання та експлуатацію машин і устаткування, віднесення їх на аналітичні рахунки цих центрів прямим шляхом, що, в свою чергу, створює умови для точнішого розподілу за об'єктами виробничої собівартості.

При створенні системи управлінського обліку на підприємствах за «центрами відповідальності» слід мати на увазі, що вона [77]:

1) функціонує або паралельно (самостійно) із звичайною системою управлінського обліку, або впроваджується в неї через систему різних додаткових аналітичних рахунків;

2) задовольняє інформаційні потреби внутрішнього персоніфікованого нижчого рівня системи управління;

3) дозволяє аналізувати витрати, доходи, прибуток, інвестиції на різних рівнях відповідальності;

4) дає можливість оцінювати роботу окремих менеджерів і «центрів відповідальності» на основі аналізу відхилень;

5) забезпечує функцію делегування та обмеження свободи дій виконавців;

6) грає роль сигнальної системи в механізмі внутрішнього управління підприємством;

7) вирішує можливі завдання тільки при чіткому визначенні сфери відповідальності окремих менеджерів та необхідних контрольованих показників.

Забезпечує систему управлінського обліку інформаційна структура, яка створюється на основі дотримання таких основних принципів:

1) персоніфікації планово-облікової документації, що забезпечує динамічну консолідацію даних про результати фінансово-господарської діяльності в розрізі «центрів відповідальності»;

2) активної всебічної участі менеджера центру в інформаційному процесі, що включає в себе визначення вимог і зразка бланків управлінської звітності, отримання інформації, аналізу, оцінки результатів своєї діяльності, складання планових показників на майбутній період [111].

Для здійснення контролю за видами витрат їх необхідно локалізувати за кожним центром. У випадку якщо витрати відносяться одночасно до основної і побічної продукції, їх потрібно розписати за окремими видами вказаної продукції.

Локалізація витрат створює умови для: розподілу їх за центрами; можливості порівнювати дані з кошторисами (бюджетами); списання витрат за назвами, як основної та побічної продукції.

Система управлінського поопераційного обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» та «центрами відповідальності» найбільше відповідає вимогам бюджетування, яке стає необхідною умовою контролю за рівнем дотримання нормативів та забезпечує обґрунтоване формування виробничої собівартості за технологічними переділами.

Особливості системи управлінського поопераційного обліку полягають у:

– дозволяє оперативно контролювати витрати і результати на різних рівнях технологічного процесу за операціями та оцінювати діяльність окремих менеджерів і підрозділів за «центрами відповідальності витрат» на підставі проведення попереднього аналізу;

– відіграє роль сигнальної системи в механізмі управління та забезпечує бажану протизавагу більшій свободі дій, наданій окремим виконавцям;

– конкретна специфіка інструментів і методів, що застосовують у системі обліку витрат за «місцями виникнення витрат», «центрами витрат» і «центрами відповідальності», залежить від важливості об'єкта витрат [111].

Підходи до формування «центрів відповідальності» можуть бути різні. У загальному вигляді цей процес визначається положеннями стратегій розвитку підприємства, що дозволяє підприємству досягти стратегічних результатів.

«Центри відповідальності» повинні охоплювати всі структури відповідальності олійно-жирового підприємства для того, щоб було створено всеохоплюючу систему керівників, спеціалістів і робітників з приводу ефективності виконаних робіт [43, с. 117].

Вибір способу формування «центрів відповідальності» визначається специфікою конкретної ситуації, проте рекомендується завжди враховувати ряд певних принципів:

- у кожному «центрі відповідальності» мають бути показник для виміру обсягу діяльності і база для розподілу витрат;
- у кожному «центрі відповідальності» повинен бути відповідальний керівник, при цьому відповідальність у цьому контексті означає, що керівник підрозділу не тільки контролює, а й має можливість безпосередньо впливати на параметр, за який він відповідає;
- ступінь деталізації має бути достатнім для аналізу, але не надмірним, щоб ведення обліку не було надто трудомістким;
- на «центр відповідальності» бажано відносити тільки прямі і прирівняні до них витрати, безпосередньо пов'язані з його роботою [61].

«Центри відповідальності» поділяють на аналітичні та госпрозрахункові. Аналітичні окремо не виділяються, а госпрозрахункові мають, окрім фактичних показників, і кошторисні (бюджетні) показники.

Суміщення виробничих і структурних «центрів відповідальності» сприятиме формуванню повної та достовірної обліково-аналітичної інформації про витрати, потрібні для забезпечення ефективності управління діяльністю олійно-жирового підприємства, що підтверджуються практикою таких олійно-жирових підприємств.

Облік за «центрами відповідальності» будується на основі попереднього планування або бюджетування. План-бюджет складається як для кожного окремого підрозділу, так і по підприємству в цілому. Витрати «центрів

відповідальності» складаються з різних за економічним змістом витрат і входять до різних статей калькуляції. Тому витрати «центрів відповідальності» необхідно планувати й обліковувати в розрізі елементів витрат, які характеризують найпростіші однорідні види та показують джерела їх виникнення.

Однак, наведена класифікація витрат хоча і є більш змістовною з точки зору організації управлінського обліку, але і вона має ряд суттєвих недоліків.

По-перше, нею необґрунтовано об'єднуються в одну класифікаційну ознаку витрати за економічними елементами та витрати за статтями. Тоді, як вони є різними видами витрат і повинні мати самостійні ознаки класифікації. Цей висновок підтверджується і змістом П(С)БО 16, який передбачає відокремлене групування витрат за елементами і статтями.

По-друге, в ній не виправдано ототожнюються витрати за центрами відповідальності та витрати за місцями їх виникнення. Оскільки загальновизнаним фактом є можливість поєднання в одному місці виникнення витрат кількох центрів відповідальності або поєднання в одному центрі відповідальності кількох місць виникнення витрат. Хоча в окремих випадках центри відповідальності і місця виникнення витрат можуть співпадати.

По-третє, при групуванні витрат за календарними періодами в ній не виокремлюються витрати майбутніх періодів, які є важливою складовою витрат підприємства і мають специфічні особливості обліку.

Висновки до розділу 1

В системі інформаційного забезпечення управління бухгалтерський облік слід трансформувати в облікову модель, здатну обслуговувати реальну економіку і забезпечувати аналітично-прогнозні функції. Він повинен стати знаряддям господарського управління, надійним інструментом пошуку та мобілізації резервів, запобіганню розкрадань, ефективності виробництва, економічного розвитку. Такий напрям розвитку повинен супроводжуватися не стільки зміною його методології, як переорієнтацією філософії обліку, поглиблення його управлінської спрямованості.

РОЗДІЛ 2

ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА КОНТРОЛІНГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Поняття «контролінг», та сфера його застосування

Зміст і функціональна роль економічного інструментарію в системі управління підприємством повинні бути визначеними через підпорядкування його базисної основи критеріям оперативних (поточних) і стратегічних цілей підприємства, узгодженими з його планами та бюджетами. Потреби і координати інформаційно-аналітичних потоків для підтримки доцільних й ефективних управлінських рішень є визначальними для вибору виду і типу економічного інструментарію. Виходячи з низки об'єктивних факторів, конструктивні елементи традиційних управлінських інструментів, зведених в систему адаптивного для вітчизняної практики економічного інструментарію, для підприємств машинобудування нами пропонується формувати на основі розроблених систем контролінгової діяльності.

У системі сучасних управлінських теорій та концепціях інформаційно – аналітичних інструментів контролінг виступає складним, багатограним поняттям, параметри якого так і не отримали чітко виражених меж. І хоча в Україні наукові публікації стосовно контролінгу появились ще у 90-х роках, де мова йшла про новий метод управлінської діяльності під назвою «контролінг», який сформульований на розширеній і поглибленій базі управлінського обліку, проте і до теперішнього часу відсутня чітка формалізація цієї концепції. При цьому, як в українських, так і в зарубіжних дослідженнях, контролінг прийнято вважати «вагомим внеском в теорію і практику економічної науки».

Сучасна концепція контролінгу переважно розглядається в площині системи інформаційно-аналітичного і контрольного спостереження за діяльністю підприємства й виділяється як нова наукова дисципліна. Вона класифікується «одним із новітніх напрямлень теорії і практики обліку, контролю, аналізу господарської діяльності підприємств» [47]. Зарубіжними науковцями зміст цієї концепції значно розширений: «під контролінгом слід розуміти концепцію управління фірмою і забезпечення її довгострокового

існування [64]; «контролінг – міжфункціональна концепція управління, спрямована на координацію систем планування, контролю та інформаційного забезпечення» [100]; «контролінг – компонент управління або окрема функціональна сфера управління підприємством» [109].

Аналіз як суто оглядових публікацій, так і конкретно-орієнтованих напрацювань у цій сфері економічних знань дає змогу зробити висновок, що у сучасній теоретико-прикладній економіці узгодженого й чітко вираженого понятійного базису щодо змістової і функціональної характеристики контролінгу як управлінського інструмента не існує. Насамперед це стосується понятійно-категорійного базису контролінгу. Найбільш спрощеним є трактування цієї концепції, яке зводиться до її характеристики як інформаційного інструментарію максимально спорідненого із поглибленою системою управлінського обліку. Інколи концепцію контролінгу за предметом та методом намагаються взаємопов'язати із стратегічним управлінським обліком [38].

Контролінг як наукова дисципліна є складним інтегрованим утворенням. Його концепція (лат. «conceptus» – поняття) відображає формулювання, абстрактний образ, загальну думку щодо створення інформаційної системи для стратегічного розвитку підприємства.

Під контролінгом розуміють концепцію ефективного управління економічним об'єктом з метою забезпечення його сталого і тривалого існування в постійно змінюваному середовищі.

Відповідно до кожного підходу щодо домінуючої функції, контролінг трактується по-різному. Зазвичай кожен наступний підхід, розвиває попередній, зацентровуючи концепцію на різних аспектах. Нижче наведено достатньо відомі у предметній сфері знань трактування контролінгу провідними зарубіжними науковцями та вітчизняними дослідниками (табл.2.1).

Отже, на основі наведених визначень можна зробити висновок про те, що напрям трактування контролінгу як інформаційної системи зводиться до підтримки управлінських рішень і більшою мірою ототожнює його визначення з управлінським обліком. Координаційний акцент трактування контролінгу

визначає його певною мірою, як планово-контрольний управлінський інструмент, тим самим, обмежуючи його функціональне призначення, а орієнтованість на результат у визначенні змісту контролінгу не дає чіткого уявлення про його інструментально-методичний зміст. Найбільш важливим, на наш погляд, при формулюванні визначення контролінгу є наголос на інтегрування організаційної складової, для координації прийняття управлінських рішень.

Таблиця 2.1

Підходи до трактування терміну «контролінг»

Підхід	Напрямок трактування	Автор
Інформаційна система	Система, яка включає регулювання витрат та результатів діяльності, з метою досягнення цілей	Майер, 1993
	Управлінський інструмент підтримки управлінських рішень, який ціленаправлено добирає, систематизує та аналізує відповідну інформацію	Райхман, 1999
	Система інтегрованого інформаційного забезпечення, планування та контролю діяльності підприємства	Хан, 1997
	Реалізація інформаційної фінансово-економічної функції в менеджменті з метою прийняття оперативних і стратегічних рішень управління	Загородній, Вознюк та Смовженко, 1996
	Система спостереження за внутрішньо-економічним механізмом діяльності підприємства, для розробки шляхів досягнення його мети	Циглик, Мозіль та Кірдякіна, 2004
	Відображення формулювання, абстрактного образу, узагальненої думки для створення інформаційної системи стратегічного розвитку підприємства	Пушкар, 2004.
Інструмент координації системи управління	Елемент управління, головною функцією якого є підтримка керівництва у процесі вирішення загального завдання координації системи управління з нахилом на планування, контроль та інформування	Вебер і Шеффер, 2014
	Контролінгова функція зводиться до розробки і координації конкретних планів та зведення їх до єдиного плану, а, з іншого боку, до внутрішнього виробничого обліку, який служить контролем над реалізацією планів та поставляє початкову інформацію для планування	Шнайдер, Ананькіна і Данилочкин, 1998
Функція орієнтована на результат	Контролінг є функцією орієнтованою на результат, інструментом управлінського контролю	Дайле, 2003
	Контролінг зорієнтований на результат з врахуванням забезпечення ліквідності	Райхман, 1999

Система контролінгу ґрунтується на комплексі стратегічних наукових дисциплін – прогнозуванні, плануванні, маркетингу, обліку, статистиці, аналізі та менеджменті. Функції системи контролінга реалізуються через створення

спеціальної служби, яка організовує збір, обробку, аналіз даних і забезпечує інформацію для менеджерів вищого рівня управління з метою розробки прогнозу стратегічного розвитку підприємства.

Контролінг пов'язується з пошуком слабких сторін у діяльності підприємства, ліквідацією «вузьких» та «проблемних» ділянок у виробничій та фінансовій сферах, формуванням плану стратегії розвитку.

Якщо традиційні системи контролю діяльності підприємства базуються на відстеженні минулих подій (фінансовий облік) або подій у реальному масштабі часу (управлінський облік), то контролінг орієнтується на майбутні події. Для системи контролінгу найважливіше значення мають відхилення від прогнозованих показників на перспективу з горизонтом планування більше 3-х років, а не від поточних планів, як це прийнято на вітчизняних підприємствах. Порівнюють майбутні прогнозовані показники з досягнутим фактичним їх значенням.

Фінансовий облік у системі контролінгу посідає значне місце, оскільки його завданням є підготовка звітів про використання ресурсів, протікання господарських процесів, формування собівартості продукції, ефективність витрат на маркетинг і збут продукції, формування прибутку, ефективність інвестицій тощо. Використовуючи дані фінансового обліку можна виявити тенденції явищ та процесів за певний період і прогнозувати їх подальший розвиток у системі контролінгу[34, с. 233].

Необхідно акцентувати увагу на тому, що система прогнозування розвитку підприємства передбачає планування економічних показників, а облік організовує збір та обробку даних в такому розрізі, як це передбачено у системі планування. Дані обліку та планів використовуються для аналізу відхилень. Відділ контролінгу готує інформацію про відхилення фактичних показників від запланованих з розшифровкою факторів, які вплинули на ці відхилення. Інформація надається у вигляді інформаційних бюлетенів для зацікавлених служб і посадових осіб.

Служба контролінгу повинна забезпечити такі види робіт:

- 1) планування (програма розвитку, складання бюджетів у розрізі

структурних підрозділів та підприємства в цілому);

- 2) розробку системи звітів про роботу підрозділів;
- 3) аналіз даних про виконання планів;
- 4) формування необхідної для менеджерів інформації (перелік показників);
- 5) розробку альтернативних варіантів вирішення проблемних питань;
- 6) оцінку ефективності нових проєктів.

У системі контролінгу обов'язковим елементом є визначення мети підприємства і окремих структурних підрозділів, управління цілями, своєчасне реагування на зміну середовища і відповідно уточнення мети, що дає можливість адаптуватися до змін і забезпечити існування об'єкта.

Метою контролінгу є діагностування фактичного техніко-економічного і фінансового стану, порівняння його з прогнозованим, виявлення тенденцій і закономірностей розвитку економіки підприємств відповідно до головної мети, попередження негативного впливу внутрішніх та зовнішніх факторів на фінансовий результат і положення на ринку. Іншими словами, контролінг є системою спостереження та вивчення поведінки економічного механізму конкретного підприємства і розробки шляхів для досягнення мети, яку воно ставить перед собою.

Стан контрольованих об'єктів визначається кількісними, якісними, структурними, часовими та просторовими характеристиками.

Ключовим поняттям у визначенні мети контролінгу є тенденції і закономірності економіки підприємства, його техніко-економічного та фінансового стану. Говорячи про економіку підприємства, треба мати на увазі, що мова йде насамперед про використання його активів, капіталу і зобов'язань, а також потенціалу з метою отримання максимально можливого результату. На основі даних контролінгу визначають тенденції і закономірності розвитку бізнесу. Діагностування техніко-економічного та фінансового стану можливе за умови забезпечення фактичною обліковою та іншими видами інформації про об'єкти і порівняння її з плановими показниками.

Складність предмету контролінгу вимагає деталізації його окремих елементів та розмежування понять «контрольованість системи» та «контролінг» (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Характеристика понять «контролінг» і контрольованість системи

Контролінг	Контрольованість системи
а) у структурному вираженні	
планування; облік; аналіз; управління	не структурована
б) у технічному вираженні	
інформаційна система, яка оперативно реагує на відхилення; технологія робіт (планова робота за строками, змістом, метою); бюджетна система та частковими витратами; електронна обробка інформації	розробка норм контролю; співставлення фактичного і заданого рівня фірми виявлення відхилень; на усунення небажаних відхилень
г) орієнтація в часі	
• майбутнє	• минуле

Дані наведеної таблиці 2.2 зрозумілі без коментарів, хіба що вимагає пояснення поняття «бюджетна система управління». Ми вживаємо в даному контексті термінологію західних країн, де бюджетування означає розподіл коштів у розрізі відділів, продуктів тощо, а в нашому розумінні воно близьке за семантикою до слова «планування».

Для системи контролінгу використовується синтез знань чотирьох складових – планування, обліку, аналізу та управління. Разом з тим, використовуються дані оперативного та статистичного спостереження за об'єктами контролінга [17].

Предметом контролінгу є мікроекономічні процеси та явища на підприємстві, що характеризуються певними показниками – індикаторами в їх динаміці та макроекономічні процеси в країні, які безпосередньо впливають на економіку підприємства.

Для контролінгу важливим є врахування змін як внутрішнього, так і зовнішнього середовища, на відміну від фінансового обліку, який відстежує в основному внутрішні зміни в господарській діяльності та управлінського, який

враховує зміни всередині системи спостереження і лише в певній мірі за її межами.

До предмету контролінгу належать такі елементи:

- 1) формування системи показників стратегічного планування (визначення програми розвитку підприємства, складання бюджетів);
- 2) розробка системи інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту;
- 3) збір даних з центрів відстеження за допомогою звітності;
- 4) виявлення відхилень та факторів негативного впливу на розвиток підприємства;
- 5) складання звітів для менеджменту;
- б) розробка пропозицій щодо ліквідації «вузьких» місць [17].

Контролінг дозволяє підприємству адаптуватися до постійних змін середовища та успішно виживати в умовах конкуренції. Адаптація вимагає здатності до розвитку, трансформації елементів господарської діяльності та системи управління в такому напрямку, який забезпечує виживання підприємства.

Ускладнення навколишнього середовища, в якому функціонує підприємство, вимагає ускладнення системи контролю за його діяльністю, тобто адаптації до нових умов.

Контролінг, як окрема наука, має свої методи дослідження: загальнометодологічні; загальнонаукові; специфічні.

До загальнометодологічних методів відносяться такі, які характерні для будь-якої науки: спостереження, порівняння, аналіз, синтез, систематизація, історія розвитку, виявлення закономірностей, прогнозування та ін. [29, с.333].

До загальнонаукових методів відносяться методи досліджень окремих систем: планування, обліку, аналізу, управління, статистики, кібернетики, інформатики. Враховуючи складність системи контролінга, його предмет вивчається арсеналом способів і прийомів тих наук, які пов'язані з вказаною системою. Таких способів кожна з наук нараховує досить багато і ми не ставимо собі за мету розкрити їх хоча б у мінімальному обсязі. Ми виходимо з

того, що підготовлений читач знає їх і уявляє, наприклад, методи статистики, обліку чи аналізу.

Зміст специфічних методів контролінга треба розкрити ґрунтовніше, адже в економічній літературі вони майже не висвітлені. Контролінг передбачає використання моделювання процесів та явищ і на цій основі визначає конкретні завдання системи.

Будову контролінгу можна показати на матричній моделі (табл. 2.3):

Таблиця 2.3

Матрична структура системи контролінгу

Структура даних	Внутрішнє середовище	Конкурентне середовище	Зовнішнє середовище
Види робіт			
Стратегічна підсистема	a11	a12	a13
Тактична підсистема	a21	a22	a23
Оперативна підсистема	a31	a32	a33
Виконавчий рівень	a41	a42	a43

З табл. 2.3 видно, що за ієрархією контролінг поділяється на три види - стратегічний, тактичний і оперативний, а кожний з цих видів повинен визначити інформацію про внутрішнє, конкурентне і зовнішнє середовище. Саме на цих етапах треба визначити ті показники, за допомогою яких забезпечується контрольованість об'єкту спостереження (що, для кого, коли, в якій формі необхідно планувати, організувати облік, аналіз і подати дані на відповідний рівень управління). Спостереження і забезпечення інформацією здійснюється на виконавчому рівні. Об'єктами контролінга є фактори виробництва, процеси, показники ефективності їх використання та організації, потенціал підприємства (чисельність, основні засоби, потужність, обсяг виробництва і збуту тощо), а також показники фінансового стану у порівнянні з прогнозованими.

Деталізуючи процес планування, обліку, аналізу та управління, розробляється матриця використання ресурсів фірми (табл. 2.4).

На підставі матриці, що наведена у табл. 2.4, можна конкретно визначити план витрачання за кожним видом ресурсів на відповідні процеси (постачання,

виробництво, збут, формування собівартості тощо), розробити форми звітності, її періодичність, список користувачів інформації, терміни обробки фактичної інформації та ін.

Таблиця 2.4

Матриця використання ресурсів

Ресурси	Матеріальні	Технічні	Трудові	Грошові
Процеси				
1. Постачання	в11	в12	в13	в14
2. Виробництво	в21	в22	в23	в24
3. Збут	в31	в32	в33	в34
4. Інвестування	в41	в42	в43	в44
5. Формування собівартості	в51	в52	в53	в54
6. Транспортно-заготівельні витрати	в61	в62	в63	в64
7. Витрати на управління	в71	в72	в73	в74
8. Інші	в81	в82	в83	в84

Для контролінгу використовується різноманітна інформація фінансового та управлінського обліку, на підставі якої визначається ефективність використання ресурсів, хід протікання господарських процесів, формування прибутку, показники фінансового стану. Відбір показників визначається менеджерами на основі спеціальних досліджень [17].

Зміст організації системи контролінгу полягає насамперед в координації управлінських елементів (складових), які входять в систему функцій менеджменту, включаючи й такі як мотивацію, контроль та регулювання (рис. 2.1).

Досить важливо для розуміння предмету контролінга є отримання інформації не лише про внутрішнє, але й про зовнішнє середовище підприємства.

Загалом можна узагальнити, що понятійний базис у теоріях контролінгу повинен ґрунтуватися на послідовному поєднанні складових контролінгу в єдину та чітко сформульовану систему, яка сприяє тому, що підприємством може бути досягнута основна його ціль – вплив на ефективність управління з точки зору операційної результативності та забезпечення стабільного

функціонування у перспективі.



Рис. 2.1. Взаємозв'язок складових контролінгу для забезпечення координаційної функції

За відсутності дієвої функції хоча б однієї із визначальних складових досягнення певного рівня контролінгової діяльності в управлінських процесах є неможливим.

Безперечно, що практична дієвість і, відповідно, ефективність контролінгу залежить, передусім, від якості залученого у ньому процесу планування, оскільки саме ця складова дозволяє забезпечити у контролінговій діяльності чітку координацію всіх дій, єдність внутрішніх цілей, дає змогу виробити найраціональніші шляхи розвитку та заходи, здатні послабити чи нейтралізувати вплив дестабілізуючих факторів, пристосувати управлінські процеси до динамічних змін ринкової кон'юнктури.

Функціональним змістом бюджетування у системі контролінгу є контроль чинників, які безпосередньо впливають на оптимізацію доходів і витрат підприємства загалом і в розрізі окремих сфер його діяльності, забезпечують об'єктивність коригування їх величини та оперативність при реагуванні на

визначені відхилення. Змістом цієї складової в системі контролінгу є прогнозування очікуваної потреби в ресурсах та джерелах їх утворення, зіставлення потреб і наявності необхідних ресурсів, а у разі їх недостатності пошук додаткових джерел для їх формування.

Інформаційно-облікова компонента у системі контролінгу є базовою і найбільш важливою (становить його інформаційну основу) і виступає базовим джерелом всієї сукупності інформації, в т.ч. й у аналітично-деталізованих розрізах. Релевантність і об'єктивність цієї складової забезпечує орієнтацію процесу управління на досягнення визначення цілей і є основою для аналізу, діагностики, контролю, моніторингу та аудиту всього спектру діяльності підприємства. В результаті застосування різних методів економічного аналізу у системі контролінгу отримується аналітична інформація різних аспектів діяльності підприємства, зокрема відхилення показників, що аналізуються, визначається і встановлюється вплив на них окремих факторів, які найбільш очевидно характеризують зміни і виступають базовою основою для економічного обґрунтування управлінських рішень.

У багатьох випадках вважається, що використання внутрішнього аудиту в системі контролінгу надасть змогу виконувати основні завдання системи внутрішнього спостереження (контролю), отримувати обґрунтовану впевненість щодо достовірності даних обліку та показників звітності, дотримання чинної нормативно-правової бази, забезпечуючи керівництво достовірною інформацією про об'єктивні показники діяльності підприємства. Метою традиційної системи контролю в контролінговій діяльності є оперативне виявлення факторів несприятливого розвитку подій, обґрунтованість висновків про доцільність коригування планів, проведення реорганізації тощо. Наведена характеристика складових контролінгу тут подана лише поверхово, її поглиблена функція в системі контролінгу розглянута в наступних розділах роботи.

В умовах перманентних змін в економіці важливою складовою контролінгу визнається моніторинг функціонування підприємства, оскільки він забезпечує врахування впливу факторів зовнішнього середовища і своєчасне

реагування на зміну соціально-економічних явищ, формуючи підстави для використання його інформаційної бази для вироблення компенсаторних можливостей в системі управлінських рішень.

Моніторингова функція в системі контролінгу повинна бути обов'язковою, оскільки «в системі управління має більш широку інтерпретацію (аналіз інформаційного простору показників) і завдяки такому розширенню опирається у тісних взаєминах з іншими управлінськими функціями... стає базою для цілеспрямованих і необхідних адаптаційних процесів» [71].

Для визначення та обґрунтування важливості застосування моніторингу в системі контролінгу розглянемо взаємозв'язок цих категорійних понять у процесі управління підприємством (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Сутність моніторингу по відношенню до контролінгу в управлінні підприємством

Сутність моніторингу	Джерело
Це механізм спостереження за ходом здійснення контролінгу, призначений своєчасно виявляти прорахунки і проблеми	Кривов'язюк та Кривов'язюк, 2013
Невід'ємний елемент процесу, призначений для одержання інформації про поточний стан об'єктів контролінгу та їх зміни	Мельник та Пецкович, 2012
Розроблений механізм постійного спостереження за показниками фінансової діяльності, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачуваних та виявлення причин цих відхилень. Є інформаційною базою контролінгу	Цабиева, 2005
Врахування впливу факторів оточуючого середовища і своєчасне реагування на нього, для використання компенсаторних можливостей підприємства. Є фазою контролінгу.	Карцева, 2010b
Головна складова контролінгу, інформаційна система, що є елементом інформаційного забезпечення системи контролінгу. Механізм спостереження за показниками діяльності, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від передбачуваних та виявлення причин цих відхилень	Черкас, 2014
Інструмент забезпечення досягнення завдань контролінгу, його інформаційна система. Спрямований на перевірку відповідності реальних фінансових потоків підприємства запланованим в його бюджеті грошовим засобам, сприяючи розробці адекватних результатів перевірки управлінських рішень з прямим та зворотнім зв'язком	Левицька та Житник, 2016

Огляд наведених та інших джерел економічної літератури з питань визначення взаємозв'язку категорійних понять «контролінг» і «моніторинг» дає можливість зробити висновок про існування різних тлумачень щодо цього

зв'язку. Функціональний зміст дозволяє виділити ряд характеристик, що визначають категорію моніторингу по відношенню до контролінгу: невід'ємний елемент процесу, фаза контролінгу, механізм спостереження за ходом здійснення контролінгу, завдання контролінгу тощо. Крім цього, очевидним є й той факт, що сутність моніторингу у працях більшості авторів є дещо обмежена та ототожнена з поняттям «контроль».

Для встановлення детальнішого взаємозв'язку проаналізуємо завдання та зміст використання інформаційної бази моніторингу в системі контролінгу. Аналіз наукових літературних економічних джерел дає змогу визначити найбільш об'єктивні завдання моніторингу для контролінгової системи підприємства:

- спостереження за складовими контролінгу та виявлення причин змін впливу на них;
- забезпечення керівництва своєчасною та достовірною інформацією про діяльність та економічний стан контролінгової діяльності;
- визначення змін зовнішнього та внутрішнього середовища, що вплинули на систему контролінгу;
- оцінювання впливу факторів зовнішнього та внутрішнього середовища, які спричинили зміни;
- встановлення відхилень фактичних результатів контрольованих показників від визначених стандартів (нормативів);
- виявлення тенденцій відхилень фактичних результатів контрольованих показників від встановлених нормативів, визначення причин відхилень;
- порівняння результатів змін за визначений період;
- прогнозування тенденцій майбутніх впливів та змін.

Для вирішення наведених завдань щодо ефективності використання результатів моніторингу важливим є розгляд формування етапів його проведення, які повинні реалізовуватися послідовно, враховуючи їх затребуваність в циклі контролінгової діяльності (рис 2.2).



Рис. 2.2. Етапи моніторингу в системі контролінгу

Отже, моніторинг у системі контролінгу є механізмом реалізації його завдань, вагомою складовою інформаційно-аналітичної бази підготовки варіантів рішень для системи управління, визначення розмірів відхилень практичних результатів від передбачуваних, виявлення причин цих відхилень та своєчасне реагування на них. При цьому у наукових дослідженнях стосовно використання інформаційних потоків моніторингових систем пропонується додатково проводити «ампутацію даних кон'юнктурних обстежень підприємств як інструмент забезпечення повноти інформації та зважування даних таких результатів» [18].

2.2. Види та інструментарій контролінгової діяльності

У сучасній практиці домінує концепція стратегічного управління, базовою основою якого виступає стратегічне планування та інші адекватні для цих цілей функції менеджменту. Тому важливим завданням при виробленні системи контролінгу є узгодження його функцій зі сферами стратегічного планування і стратегічного менеджменту. З такої позиції науковцями робляться висновки, що «стратегічне планування має потребу в координаційній функції контролінгу такою самою мірою, як і оперативне планування» [109].

Позиціонування сучасної контролінгової концепції загалом впливає із терміну «management accounting» (управлінський облік), введеному в оборот у вітчизняному бізнес-середовищі з англomовного, а безпосередньо контролінг (controlling) – з німецькомовного. Сучасний зміст терміну «контролінг» (controlling) походить з англійської «to control» – керувати, управляти, контролювати, хоча в англomовних джерелах він прямо не використовується, а підміняється терміном «управлінський облік» (managerial accounting, management accounting). У сучасному розумінні цей термін (die controlling) перейнятий з Німеччини, де розроблена науковцями і практиками концепція контролінгу набула досить широкого практичного застосування, а створеним товариством «Економічна наука і практика в системі контролінгу і обліку» постійно удосконалюється зміст контролінгової діяльності.

Для вирішення функціональної спрямованості контролінгу і управлінського обліку науковцями наводяться аргументації про те, що «функції контролінгу ширші, оскільки включають не лише завдання притаманні управлінському обліку щодо формування релевантної інформації для прийняття управлінських рішень» [97]. Дискусійною щодо контролінгу як системного управлінського інструментарію науковцями піднімається і його позиція в управлінській структурі, згідно з якою хоча «контролінг й розглядається як функція управління, проте в багатьох працях з менеджменту навіть не згадується про контролінг як загальну функцію управління» [32]. Незважаючи на надання великої значимості контролінгу в забезпеченні високої

ефективності управлінської системи деякими науковцями дотримується позиція, що «контролінг забезпечує лише методичну та інформаційну підтримку менеджменту, здійснюючи сервіс в його рамках» [81]. Загалом можна дотримуватись позиції, що в умовах сучасної економіки контролінг розглядається менеджментом підприємства як механізм управління різними сферами фінансовогосподарської діяльності [68]. Як функція орієнтована на результат, контролінг повинен забезпечити управлінський персонал інформацією для налаштування їхніх рішень на реагування, координування та адаптацію до зміни зовнішніх і внутрішніх умов діяльності з метою досягнення поставлених цілей.

Початкова концепція контролінгу, як інструмента певної (обмеженої) управлінської системи, була чітко зорієнтованою на його інформаційну сутність. У ній контролінг розглядається як суто інформаційна система. Розвиток цієї концепції охоплює, головним чином, облік, орієнтованість на прибуток, використання передових методів та інструментів в організації й розширенні параметрів управлінського обліку. У сучасній теорії і практиці контролінг як інструмент координації складових системи управління розглядається важливим елементом, а тому його роль полягає у виконванні своєї головної функції щодо підтримки позиції керівництва в процесі вирішення ними загального завдання координації функціональних підрозділів управлінської системи. У такому контексті контролінг розкривають як управлінський інструмент у вирішуванні загальних організаційних проблем.

Класифікація контролінгу має теоретичне і практичне значення. Вона дозволяє виділити за різними ознаками види контролінгу, визначити конкретніші методи контролінгової діяльності і тим самим сприяти керівництвом підприємства прийняття своєчасних і ефективних управлінських рішень [89]. Разом з тим, автори відзначають, що «поділ контролінгу за якимось одним критерієм не дає повної картини його структури і змісту як виду економічної діяльності загалом, а для успішного впровадження цієї складної, але, безперечно дуже корисної для багатьох підприємств інформаційної

системи і ефективного використання її можливостей необхідне бачення видів контролінгу через призму комплексної його класифікації» [89].

Аналіз літературних джерел щодо класифікації контролінгу, засвідчує його поділ більшістю вітчизняних вчених тільки за однією ознакою – часовою орієнтацією, тобто виділяють операційний та стратегічний види контролінгу [85].

В такому випадку, сутність оперативного контролінгу зводиться до формування в його рамках інструментарію ефективного управління поточними цілями підприємства. Зміст певного виду стратегічного контролінгу розглядається через його орієнтацію на потенціал успішного функціонування в довгостроковій перспективі з урахуванням при цьому існуючих ймовірних шансів і ризиків [96]. Детально види сучасного контролінгу розглянуто у тих працях, де, виділено такі класифікаційні ознаки як предмет (контролінг персоналу, ресурсів, замовлень, інновацій тощо) та сфери діяльності, поділяючи за такою ознакою контролінг на фінансовий, виробничо-фінансовий та комплексний. Наступною ознакою класифікації контролінгу науковці виділяють ідею (цілі) діяльності підприємства і, відповідно до цієї ознаки, контролінг поділяють на: контролінг структур та контролінг результатів. Пояснюючи, що за допомогою першого виду контролінг охоплює функціонування усіх відділів, служб та підрозділів підприємства, що виконують певні завдання; контролінг структур охоплює не тільки діяльність структурних підрозділів підприємства, але також моніторинг виконання певних функцій відповідальними особами.

Зважаючи на обмеження в економічній літературі класифікаційних ознак контролінгової діяльності, виходячи з власного визначення його змісту, вважаємо за доцільне доповнити їх поділом за рівнем формування (специфікою організаційно-управлінської структури). За такою ознакою пропонуємо поділяти контролінг на централізований та децентралізований. Перший вид контролінгу організовується на основі завдань вищого рівня керівництва, при застосуванні другого – контролінгові завдання ставляться на рівні структурних підрозділів, які беруть участь у діяльності. У класифікації контролінгової

діяльності також пропонуємо використання методики проведення контролінгових процедур. За такою ознакою пропонуємо класифікувати контролінг на актуальний та акумулятивний. Перший проводиться з використанням найновіших методів контролінгової діяльності, другий – застосуванням попередньо використовуваних і апробованих практикою методів. Поділ контролінгу за доданими класифікаційними ознаками дасть змогу розширити функціональну підтримку управління підприємством, для посилення його ефективності.

Класифікація видів контролінгової діяльності можна подана так:

1. За цілями діяльності: контролінг структур та контролінг результатів.
2. За критерієм охоплення об'єкта: функціональний і комплексний.
3. За предметом діяльності:
 - 1) маркетинговий контролінг;
 - 2) контролінг ресурсів;
 - 3) контролінг замовлень;
 - 4) контролінг інновацій;
 - 5) контролінг персоналу;
 - 6) контролінг ризиків;
 - 7) контролінг асортименту продукції.
4. За сферами діяльності: фінансовий, виробничо-фінансовий, комплексний.
5. За ознакою часу: оперативний та стратегічний.
6. За рівнем формування: централізований і децентралізований.
7. За методикою проведення: актуальний і акумулятивний [104].

Розробка концептуальної основи контролінгової діяльності, її організація і впровадження у практику спирається на обґрунтовану сукупність концептуально-теоретичних і прикладних засад, які стосуються структури, функцій, принципів, організаційних питань і методики функціонально орієнтованого інструмента для конкретного підприємства.

Теоретичні засади для побудови багатьох видів управлінського інструментарію є достатньо виробленими, проте стосовно контролінгу такого системного базису в повному обсязі не досліджено. Вирішення даної проблеми

лежить, в першу чергу, у визначенні чіткого змісту концепції контролінгу, а розробка конкретних видів і форм контролінгової діяльності її методів повинна ґрунтуватися на добре врегульованих базових засадах цього інструмента.

В сучасних економічних умовах, що вимагають перманентних змін управлінських технологій потрібен чітко визначений вид контролінгової діяльності, який би інтегрував у собі новітні методи у сфері обліку, аналізу, планування, моніторингу, діагностики, контролю тощо. Така адаптивна система контролінгу через сукупність системного набору інструментальних засобів повинна забезпечувати основу вироблення ефективних управлінських рішень: «... сьогодні існують проблеми в забезпеченні дієвості й адекватності інструментарію тим елементам діяльності підприємств, які піддаються контролінгу» [87].

Загалом інструментарій контролінгу, а звідси його види, форми і методи умовно поділяють за періодом дії та фазами циклу контролінгової діяльності. Оскільки контролінг розглядається надзвичайно різнопланово, включаючи його оперативний і стратегічний характер, то необхідним вважається подальше вивчення його цілей, функцій і принципів в системі управління підприємства [50].

В численних наукових дослідженнях безпосередньо до об'єктів контролінгу відносять: «показники ефективності факторів виробництва, їх використання та організаційні фактори, потенціал організації (чисельність, основні засоби, потужність, обсяг виробництва та збуту); показники фінансового стану порівняно з прогнозними» [85].

В узагальненому виді головну мету контролінгу розглядають через побудову дієвої системи підтримки управлінських рішень, спрямованих на отримання досяжно можливого фінансового результату [46], через якісну інформаційну підтримку управлінських рішень [78].

Для визначення і вибору базових принципів організації виду і форм контролінгової діяльності, виникає потреба корегування основних цілей, які є загальними (визначають стратегію підприємства) і конкретні операційні цілі, сформульовані в розрізі окремих елементів, що їх забезпечують. Тобто, якщо

наприклад метою підприємства є набуття конкурентоспроможності чи розширення сегменту ринку, то і ключові функції цього виду економічної діяльності спрямовуються на виконання цього завдання [78].

В системі загальної стратегії підприємства операційні цілі об'єктивно чинять більший вплив на організацію контролінгу. За таких умов важливим є використання можливих способів організації контролінгу, з наданням самостійно розробленим методам нормативного статусу та обраним механізмам його реалізації у відповідності до специфіки діяльності підприємств [56].

Планова і контрольна функція контролінгу є важливими інструментами керівного органу в загальній системі управління підприємством, які, ураховуючи результати аналізу цільової інформаційної бази координує зміст і характер всіх складових планування діяльності на досягнення мети. За допомогою цих функцій відбувається створення основи для контролю і порівняння в подальшому планових показників з фактичними, створюючи умови для контролю й управління процесами і підприємства в цілому [109]

Коли підприємство здійснює свою діяльність на основі принципів близьких до чистої конкуренції, для якої властиві такі критерії, як: кожне підприємство володіє незначною часткою всього ринку; існує наявність великої кількості фірм; значна кількість фірм у галузі виключає їхню взаємозалежність, то тоді можна припустити, що для цієї ринкової ситуації більш характерною буде така функція контролінгу, за допомогою якої можна буде аналізувати та визначати ступінь впливу різних чинників на величину сукупного результату діяльності. На основі такої домінуючої функції контролінгу також можна буде планувати та реалізовувати заходи щодо усунення та запобігання відхилень, які можуть мати місце в майбутньому, передбачати прибутковість і доцільність тієї або іншої комерційної операції [52].

В рамках організації контролінгу, , необхідно виділяти завдання в межах кожної його складової, проте його загальними завданнями на підприємстві є наступні:

- 1) вибір складових організації контролінгу;

- 2) розробка системи організації контролінгу, що забезпечує формування дієвого механізму його функціонування;
- 3) управління складовими контролінгу, що забезпечує оптимізацію витрат та нагромадження інвестиційних ресурсів; розробка і впровадження адекватних для цих цілей методів контролінгу в межах кожної його складової;
- 4) організація роботи контролінгових служб;
- 5) розробка організаційного, інформаційного та методичного забезпечення механізму складових контролінгу;
- 6) встановлення термінів впровадження інформаційного та методичного забезпечення механізму складових контролінгу;
- 7) створення дієвої системи контролю за дотриманням вимог до організації контролінгу [56].

Контролінг, як системний вид економічної діяльності, забезпечує всі процеси управління, включаючи складові стратегії та оперативних планів, тому основні його завдання (передусім аналізу і контролю) повинні реалізовуватися визначеними методами. Слушною є думка про те, що для реалізації контролінгових завдань необхідно використовувати відповідні системні методи, на основі яких може бути визначено шляхи досягнення мети з максимально позитивним результатом і в найкоротший термін [49].

Завдання використання інструментів складових контролінгу полягають в забезпеченні якості контролінгових процедур щодо витрат. В системі контролінгу підприємства аналіз, діагностика та моніторинг регулювання діяльності повинен бути комплексним, зосередженим на конкретних цілях та завданнях. Через те, що інструментарій кожної складової контролінгу є різним, необхідно, щоб він задовольняв основні його вимоги та забезпечував визначені завдання (табл. 2.6).

Отже, на основі визначеного функціонального змісту контролінгової діяльності, вибору її складових, обраного концептуального базису, можливостей традиційно використовуваних інформаційних систем, а також методів аналізу, моніторингу і діагностики, можливостей забезпечення координації і взаємозв'язку методико-технічного апарату цих систем, нами

пропонується наступний підхід до формування концептуальної основи системи контролінгу підприємства (рис. 2.3).

Таблиця 2.6
Завдання та інструментарій пріоритетних складових контролінгу

СКЛАДОВІ КОНТРОЛІНГУ ПІДПРИЄМСТВА	Завдання		Інструменти	
	АНАЛІЗ	ідентифікація випуску неприбуткової продукції та процесів; виявлення та скорочення надлишкових витрати; отримання достовірної інформації про рівень рентабельності окремих видів продукції, для забезпечення конкурентних переваг підприємства;	факторний аналіз відхилень витрат фактичних від нормативних; визначення сильних та слабких сторін діяльності підприємства SWOT-аналіз; функціонально-вартісний аналіз визначення резервів зниження витрат та шляхів підвищення обсягів реалізації	
	ДІАГНОСТИКА	виявлення змін у стані діяльності підприємства в просторово-часовому розрізі; дослідження кількісних і якісних показників діяльності підприємства, їхнє порівняння з базовими характеристиками чи їхніми аналогами, нормативними величинами; прогнозування основних тенденцій розвитку діяльності підприємства;	методи і моделі виміру фінансовоекономічних ризиків, методи і аналітичний інструментарій оцінювання кредитних ризиків; моделі прогнозування платоспроможності і банкрутства підприємства; системні методи виміру ліквідності;	
	МОНІТОРИНГ	контроль за досягненням операційних планових фінансових і виробничих показників; інформаційно-аналітична та експертна підтримка управлінських рішень з формування потенціалу функціонування підприємства	система раннього запобігання та реагування; бенчмаркінг; системні засоби уникнення передумов і раннього запобігання банкрутству.	

Отже, концептуальна основа контролінгу повинна базуватися на системному масиві інформаційних потоків і включати оцінно-аналітичні інструменти, інструменти формалізованої інформації й оперативної оцінки та інструменти спеціальних функцій, основою яких є складові контролінгу. В цій базовій розробці обов'язковим повинно стати врахування моделі контролінгової діяльності та критеріїв оцінки її ефективності



Рис. 2.3. Концепція контролінгу з інкрустацією інформаційно-аналітичної бази управлінських інструментів

2.3. Особливості впровадження системи фінансового контролінгу на агропромислових підприємствах

Для виживання в сучасних умовах ведення бізнесу потрібно чітко розуміти і прогнозувати напрями розвитку підприємства, загрози і шляхи їх подолання. Саме фінансовий контролінг є тією системою управління, яка забезпечує гнучкість і надійність функціонування суб'єкта господарювання, оскільки дає можливість планувати діяльність, ставити як короткострокові, так і довгострокові цілі менеджменту і контролювати результати [46].

У сучасних умовах господарювання ми розглядаємо контролінг як систему, що пов'язує структурні одиниці підприємства на рівні обліку, забезпеченості інформацією, управління, контролю та координації діяльності. Також контролінг – це функціонально відособлений напрям економічної роботи

на підприємстві, пов'язаний із реалізацією фінансово-економічної функції в системі менеджменту для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень [2].

Основними етапами впровадження системи контролінгу в межах конкретного підприємства є:

1. Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства:

- 1) врахування впливу зовнішніх факторів;
- 2) врахування впливу внутрішніх факторів.

2. Формування системи координації і контролю за процесом досягнення кінцевих результатів діяльності підприємства:

1) формування системи підконтрольних показників:

- розрахунок кінцевого результату;
- визначення „вузьких місць” на підприємстві;
- визначення впливу зовнішніх факторів;
- визначення впливу внутрішніх факторів.

3. Визначення відхилень підконтрольних показників:

- 1) аналіз центрів виникнення відхилень;
- 2) аналіз причин виявлених відхилень;
- 3) встановлення відповідальності щодо відхилень.

4. Визначення величини впливу виявлених відхилень на величину алгоритму „витрати-випуск”;

5. Формування відповідних управлінських рішень [17].

Вивчення цілей і пріоритетів розвитку підприємства є першим етапом впровадження системи контролінгу. Він полягає у вивченні запланованих цілей і пріоритетних напрямів розвитку підприємства з метою підтримання і ефективної реалізації завдань розвитку фірми, що сприятиме досягненню кінцевої мети – отриманню максимального прибутку. При цьому необхідно врахувати вплив зовнішніх і внутрішніх факторів щодо впровадження контролінгу.

Цілі і пріоритети розвитку підприємства: збільшення випуску продукції; підвищення якості продукції; пошук надійних постачальників; своєчасне

здійснення розрахунків; технічне переозброєння підприємства; завоювання нових ринків збуту; підвищення конкурентноздатності; інші цілі.

Аналіз зовнішнього середовища: аналіз ринків сировини, матеріалів; аналіз ринків збуту продукції; аналіз ринків праці; аналіз технологій; аналіз соціального середовища; аналіз економічного середовища; аналіз політичного середовища; аналіз екологічного середовища; аналіз конкурентного середовища.

Аналіз внутрішнього середовища: аналіз технічних ресурсів; аналіз трудових ресурсів; аналіз маркетингу; аналіз організаційної структури; аналіз фінансових засобів.

Основні функції фінансового контролінгу наведено на рис. 2.4.

На нинішній день чимало підприємств стикаються з проблемами неефективності системи контролінгу, пов'язаними з нездатністю інструментів і важелів контролінгу впоратися з тими завданнями, які перед ним ставляться. В основному, бездієвість і безрезультативність системи пов'язана з комплексом помилок, які допускають при впровадженні або безпосередньо роботи системи контролінгу [45].

Правильно побудована система контролінгу повинна бути спрямована «вперед», а не «назад». Тобто її завданням є не лише звіт про фактично проведені витрати або отримані прибутки, а забезпечення менеджменту підприємства повною і якісною інформацією для прийняття рішень із планування майбутніх доходів і витрат.

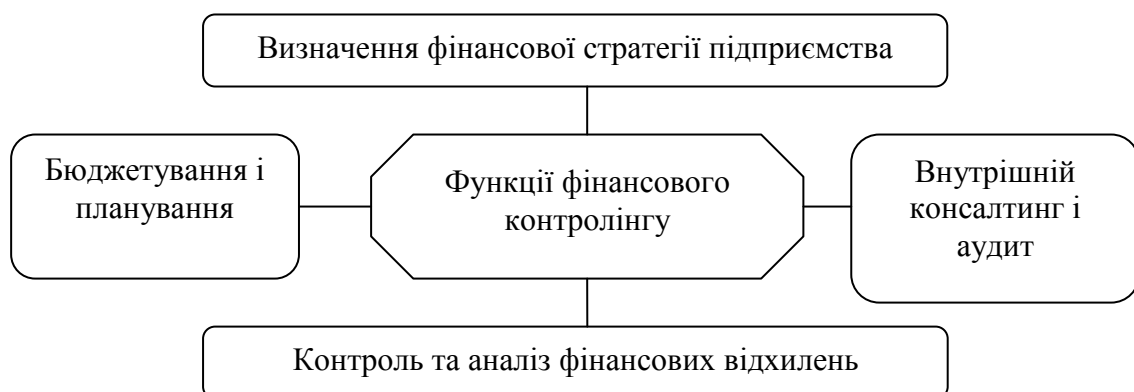


Рис. 2.4. Основні функції фінансового контролінгу [63]

Необхідність упровадження контролінгу на підприємстві зумовлена такими причинами:

- 1) підвищення нестабільності зовнішнього середовища висуває додаткові вимоги до системи управління підприємством;
- 2) система менеджменту вимагає наявності ефективного механізму внутрішньої комунікації;
- 3) доцільність побудови спеціальної системи інформаційного забезпечення управління.

За допомогою SWOT-аналізу в системі фінансового контролінгу можна визначити пріоритетні напрями розвитку для підприємства в умовах фінансової кризи та економічного спаду, а також виявити ті проблеми, які стосуються фінансової, операційної та інвестиційної діяльності підприємства. На сьогодні існує проблема недовіри до системи контролінгу, яка вказує на нездатність інструментів контролінгу впоратись із поставленими завданнями. Тому для уникнення небажаних результатів керівництву підприємства доцільно звернути увагу на способи вдосконалення системи фінансового контролінгу (табл. 2.7) [63].

Проаналізувавши проблеми, які можуть виникнути при впровадженні і функціонуванні фінансового контролінгу, а також можливі напрями його вдосконалення, можна зробити висновок, що розробити та надати єдині рекомендації щодо створення системи контролінгу для всіх підприємств буде неможливо. Будь-яка система контролінгу, яка запроваджується на підприємстві, відрізнятиметься від інших, оскільки створюється вона під певний об'єкт. Слід урахувати ті типові помилки, які трапляються, оскільки це дасть змогу ефективніше і швидше впровадити контролінг і досягти очікуваної результативності. Саме такий підхід допоможе вийти на новий, вищий рівень управління.

Ще однією перевагою контролінгу є те, що контролінг може виступати однією зі складових антикризового управління підприємством. Особливо це актуально в наш час, коли в умовах нестабільності національної економіки все

більша кількість вітчизняних підприємств зіштовхується з проблемами, які є наслідками різного роду кризових явищ. За останні кілька років перед керівниками підприємств виникла проблема пошуку і застосування на практиці таких методів управління, які будуть дієвими і принесуть користь.

Таблиця 2.7

Способи вдосконалення системи фінансового контролінгу

Способи	Характеристика
Скорочення часу подання інформації та прийняття рішень	Підприємству слід перейти на щомісячне зіставлення запланованих і фактичних показників діяльності, а також вести окремий облік стану справ на підприємстві для того, щоб була можливість щодня приймати необхідні рішення, виходячи з поточного стану справ.
Прозорість і достовірність даних	Для того, щоб система фінансового контролінгу вдосконалювалася, необхідно, щоб цифрові дані відповідали дійсності.
Упровадження інформаційних технологій	Існує два способи впровадження інформаційних технологій: 1) автоматизація власними зусиллями, тобто розробка власного програмного продукту, який повністю би враховував специфіку діяльності підприємства, інформаційні потреби менеджерів. Але для вітчизняних підприємств це занадто дорого; 2) більш дешевий і легкий спосіб – запровадити інформаційну систему, в яку вбудований спеціальний модуль «контролінг», що сприятиме наданню інформації – від планування бізнесу до аналізу результатів діяльності.
Стратегічне планування	Упровадження стратегічного контролінгу, який на основі планування дасть можливість прогнозувати різні явища і процеси
Організація служби контролінгу	Хоча більшість підприємств не можуть собі дозволити розширювати штат своїх співробітників, але завершальною стадією вдосконалення системи фінансового контролінгу є організація служби фінансового контролінгу. Ця служба на кожному підприємстві може організовуватися індивідуально, наприклад, на одному підприємстві функції може виконувати один контролер, а на іншому – взаємопов'язані відділи (відділ економічного аналізу, відділ планування та відділ внутрішнього обліку, по суті, можуть вирішувати завдання контролінгу, використовуючи його методологію).

Контролінг антикризового управління трактується як система методів та інструментів забезпечення підтримки прийняття управлінських рішень, планування і контролю за нестабільних умов діяльності підприємства в ході виконання службами контролінгу своїх функцій [57].

У системі антикризового управління контролінг забезпечує реалізацію стратегічного потенціалу діяльності підприємства і досягнення поточних цілей щодо ліквідності та прибутковості. У сучасних умовах нестабільності

економіки здійснення відповідних заходів дає підприємству змогу забезпечити стабільність і довгострокові перспективи [83].

Контролінг як інструмент антикризового управління підприємством дає можливість уникнути неузгодженості під час прийняття управлінських рішень і своєчасно виявити прихований потенціал у системі управління. На нашу думку, у найближчому майбутньому система фінансового контролінгу повинна зайняти пріоритетне місце в системі управління підприємством.

Отже, контролінг відіграє дуже важливу роль у системі управління підприємством, будучи однією з найсучасніших й ефективних систем управління підприємством. Він є відособленою системою, економічна сутність якої полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції наявних методів обліку, аналізу, планування, контролю та координації в єдину систему одержання, опрацювання інформації для прийняття на його основі управлінських рішень, орієнтованих на досягнення всіх завдань, що стоять перед підприємством.

Висновки до розділу 2

Контролінг відіграє важливу роль в управлінні підприємством та в багатьох випадках розглядається одним із дієвих і ефективних інструментів управлінських систем. Насамперед, контролінг слід розглядати відособленою синтезованою інформаційною системою, зміст і сутність якої полягає в динамічному процесі перетворення та інтеграції методів різних інструментальних засобів з метою їх координації в системі отримання, оброблення інформації і забезпечення процесів підготовки управлінських рішень на більш обґрунтованій основі інформаційних потоків. Зростаюча динаміка і комплексність підприємства та загальноекономічного середовища зумовлюють подальшу орієнтацію на ці умови системи управління, що формулює виражені тенденції розвитку контролінгу.

У сучасній економіці не існує чітко формалізованої системи контролінгової діяльності, оскільки концепція контролінгу дуже чутлива до

специфіки, характеру і економічних умов функціонування конкретного підприємства, а також того факту, що концептуально-методичний базис контролінгу постійно розвивається. Дослідження вітчизняного і зарубіжного досвіду теоретичних розробок і практики впровадження контролінгу дозволяють виділити три підходи до трактування контролінгу: контролінг як інформаційна система, контролінг як інструмент координації, контролінг як функція орієнтована на результат. На основі аналізу наукових концепцій вважаємо, що контролінг є системною управлінською діяльністю, предметом якої є синхронізація системи управління щодо координування, реагування та адаптації до змін внутрішніх і зовнішніх чинників з метою досягнення поставлених цілей.

РОЗДІЛ 3

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

3.2. Внутрішній аудит – як форма внутрішнього контролю

Характерною рисою сучасного етапу розвитку економіки є глибокі перетворення в сфері виробництва, які суттєво впливають на систему управління. Важлива роль в удосконаленні управління економікою, посилення орієнтації на досягнення високих кінцевих результатів належить внутрішньому аудиту – основній інформаційній базі управління, зняряддю контролю за станом об'єктів управління, способом об'єктивної оцінки результатів господарювання. У процесі становлення ринкових відносин основні методологічні й організаційні принципи бухгалтерського обліку та фінансового контролю все більше наближаються до динамічних процесів в українській економіці, які реально складаються. Для цього знадобився кардинальний перегляд не тільки системи зведених макроекономічних показників, але й методології фінансового контролю на кожному підприємстві. Тому всі питання, які необхідно вирішити при вдосконаленні управління, повністю належать до внутрішнього аудиту.

Згідно з глосарієм міжнародних термінів контролю, “аудит – це огляд діяльності й операцій організації з тим, щоб переконатися, що вони виконуються відповідно до затверджених цілей, бюджету, правил і стандартів. Метою цього огляду є періодичне виявлення відхилень, які вимагають коригуючих дій” [9].

По-перше, необхідною умовою здійснення будь-якої аудиторської діяльності є чітке уявлення про її рамки. Ці рамки можуть визначатися параметрами конкретного економічного суб'єкта чи, в інших випадках, наприклад при внутрішньому аудиті, - розглядом інформаційної системи.

По-друге, аудитор прагне заповнити “інформаційну проріху” між об'єктом аудиту й тими, хто зацікавлений у його проведенні. Це пов'язано з тим, що у звітах зазвичай не вистачає якоїсь інформації, що цікавить тих, хто проводить

аудит, або звіти не можна вважати достовірною й надійною основою для оцінки й прийняття рішень.

По-третє, ключовим компонентом є кваліфікація осіб, які здійснюють аудит. Аудитор повинен вміти збирати відповідні факти й розуміти критерії, на підставі яких треба ці факти оцінювати.

Таким чином, існує багато визначень аудиту і в кожному з них його зміст призначення, яке полягає переважно в підтвердженні реальності та достовірності інформації фінансової звітності економічного суб'єкта, що перевіряється. Окрім того, своєчасне надання консультаційної допомоги з бухгалтерського обліку, фінансів, правових і управлінських проблем дозволяє підприємству уникнути багатьох суттєвих недоліків у своїй роботі.

Слово “аудит” походить від латинського “аудіо”, що означає – “він чує”, “слухач”. Саме так у духовних навчальних закладах називали учня з відмінною успішністю, якому вчителі доручали довірчу перевірку інших учнів, а він слухав, як вони засвоїли вивчений матеріал, а також перевіряв якість виконаних завдань. Звідси походить назва “аудит” – слухач. Це підкреслює особливу довіру в стосунках аудитора зі своїми клієнтами й означає уважність, доброзичливість, співчуття, зацікавленість у справах підприємства. Ці послуги в першооснові являли собою процес перевірки аудиторами правильності ведення бухгалтерського обліку, що здійснюється державними бухгалтерами (податківцями) на місцях [7].

Внутрішньогосподарський контроль є прабатьком внутрішнього аудиту. В чистому вигляді внутрішній аудит як такий не існував. Зазвичай під аудитом розуміють не тільки перевірку бухгалтерської звітності підприємства. Аудит передбачає значно ширше застосування, ніж лише перевірка бухгалтерської звітності. Коли він використовується всередині підприємства, він являє собою корисний інструмент управління, який виявляє відхилення від встановлених норм у будь-якій галузі й діє як перша стадія програми вдосконалення діяльності. Внутрішній аудит може допомагати керівництву реально оцінити більшість аспектів діяльності бізнесу[9, с. 98].

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 внутрішньо системних 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 [40].

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.

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 відображатися 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 за №291 від 30.11.99р. 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 запізнений 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'язанні проблеми, яка виникла.

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.

Консультуючи з питань податкового планування, аудитор повинен спочатку добре вивчити структуру та особливості господарської діяльності, а потім, згідно з чинними нормативними документами з оподаткування, надати

допомогу в розрахунках податкових платежів на стадії їх планування.

Консультації з правових питань – це особливий вид аудиторських послуг. Надати такі послуги, як правило, можуть тільки відділи внутрішнього аудиту, в штаті яких є юристи-консультанти або юридичні структурні підрозділи, групи тощо.

Консультування з питань комп'ютерної обробки документів бухгалтерського обліку і звітності загалом сьогодні не знайшло широкого застосування в діяльності відділів внутрішнього аудиту і пов'язано це, перш за все, з тим, що більшість відділів внутрішнього аудиту не має висококваліфікованих спеціалістів-програмістів, які займаються розробкою та впровадженням програм механізації бухгалтерського обліку і складанням звітності [41].

Конкретні цілі внутрішньогосподарського аудиту повинні бути поставлені для кожного із існуючих типів господарських операцій. Такого роду господарські операції зазвичай включають в себе реалізацію, надходження грошових коштів, придбання товарів і послуг тощо. В таблиці 3.1 показані завдання внутрішнього аудиту по відношенню до господарських операцій по надходженню.

Таблиця 3.1

Завдання внутрішнього аудиту відповідно до надходжень

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

Таким чином, 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 [11, с. 7-8].

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.

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 [40].

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 та умов виконання господарських 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 [41].

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: операційний аудит, аудит на відповідність, аудит фінансової звітності.

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.

Щоб максимізувати ефективність своєї діяльності, відділ внутрішнього

аудиту повинен подати висновок раді спостерігачів або голові правління. При такій організаційній системі внутрішні аудитори залишаються незалежними, якщо ж вони звітуються перед головним бухгалтером, то їм складно дати незалежну оцінку й тим більше рекомендації для вищої адміністрації щодо непродуктивних операцій, які виконуються вказаною особою.

На думку авторів існує три основні категорії операційного аудиту: функціональний, організаційний і спеціальний.

Функціональний. За функціями можна класифікувати види діяльності, наприклад, виробнича функція або функція реалізації.

Сутність функціонального аудиту впливає навіть із його назви, стосується однієї або кількох функцій господарської системи (підсистеми), наприклад, за його допомогою можна перевірити функцію платоспроможності будь-якого госпрозрахункового підрозділу або компанії в цілому.

Перевага функціонального аудиту полягає в тому, що він уможливорює спеціалізацію аудиторів. Так, зокрема, деякі внутрішні аудитори можуть досягти високого рівня знань у такій галузі, як технологія виробництва, і будуть ефективно використовувати свій робочий час у цій галузі. Недоліки ж функціонального аудиту полягають у неможливості оцінки міжфункціональних зв'язків, хоча та ж технологія виробництва взаємопов'язана з функцією випуску готової продукції та іншими функціями господарської системи.

Організаційний. При операційному аудиті господарської системи зазвичай досліджують певну її підсистему чи структурний підрозділ: відділ, галузь або дочірнє підприємство. Основна увага при організаційному аудиті спрямована на виявлення того, наскільки ефективно та продуктивно взаємодіють функції.

Спеціальний. Спеціальне призначення операційного аудиту визначається потребами адміністрації. Такий аудит досить різноманітний. Прикладами є: виявлення причин неефективності системи електронної обробки даних, дослідження можливості зловживань у будь-якому підрозділі тощо.

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.

Аудит на відповідність може дати відповіді на питання: як дотримується бухгалтерській персонал процедур, що визначені керівництвом; чи відповідає рівень заробітної плати мінімальному рівню, гарантованому законом.

Операційний аудит і аудит на відповідність через їх об'єктивну необхідність в Україні завжди існували, хоча й не називалися аудитом. Зокрема, можна послатися на численні колосальні за своїми обсягами й різноманітністю тематики науково-дослідні роботи, які виконувалися висококваліфікованими економістами та бухгалтерами, основним місцем роботи яких були відповідні науково-дослідні інститути, а також науково-дослідні сектори навчальних закладів [20].

Аудит фінансової звітності проводиться для виявлення узгоджуваності інформації, зафіксованої у звіті й звітності, визначеним критеріям. 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.

Внутрішньоаудиторська перевірка, здійснена за будь-яким із трьох перерахованих видів аудиту (операційного, аудиту на відповідність, аудиту фінансової звітності) вимагає підсумкової документації. Зазвичай це аудиторський звіт або аудиторський висновок. Разом з тим, аудиторський звіт або висновок може бути зроблений не тільки за результатами перевірки, але й за результатами деяких інших супутніх послуг, наданих відділом внутрішнього аудиту [20].

Зіставлення розглянутих видів аудиту свідчить про те, що не можна наосліп орієнтуватися на можливості комбінаторики і стверджувати, начебто

будь-які внутрішні аудитори можуть виконувати будь-які послуги в цій галузі інфраструктури ринкової економіки. Не торкаючись проблем, пов'язаних з досвідом та індивідуальними знаннями окремих внутрішніх аудиторів, треба відзначити, що тут можуть бути більш чи менш вдалі рішення про поєднання конкретних робіт з найбільш придатними для цієї роботи спеціалістами-аудиторами (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Типи (види) аудиту [20]

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	Податкові інспектори. Відділ внутрішнього аудиту або зовнішній аудитор.	Перевірка бухгалтерської звітності фірми за квартал, що передував новій емісії акцій.

В цілому, із даних цієї таблиці можна узагальнити інформацію про типи (види) аудиту й супутні послуги.

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.

З метою скорочення часу на проведення перевірок розрізняють також підтверджуючий аудит, аудит, що базується на ризику, й системноорієнтований аудит.

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

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.

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 вибілковими перевірками й тестуванням окремих об'єктів контролю. Це значно скоротить час на аудит, затрачений вищою ланкою.

З точки зору спрямованості аудит поділяється на: загальний аудит (підприємства та їх об'єднання незалежно від організаційно-правових форм та видів власності підприємств і організацій); банківський аудит; аудит страхової діяльності й довірчих товариств; аудит бірж; аудит інвестиційної діяльності та ін.

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.

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 [9, с. 28].

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. Методологічні підходи до техніки проведення внутрішнього аудиту, прийоми та способи внутрішнього аудиту

Внутрішньоаудиторський контроль, здійснюючи функції управління, досліджує процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту згідно з законодавством і нормативно-правовими актами, які забезпечують раціональне господарювання в умовах ринкової економіки. Одна з найважливіших функцій внутрішнього аудиту полягає в тому, щоб своєчасно виявити негативні явища в господарсько-фінансовій діяльності підприємства і сприяти їх коригуванню до того, як ці проблеми переростуть у кризу. Тому в практиці внутрішніх аудиторів виникає необхідність використання різних форм здійснення в часі й просторі контролю з метою своєчасного вироблення для керівництва напрямків управління фінансами і способів використання ресурсів [40].

Форма здійснення контролю характеризує методологічні аспекти й означає техніку його проведення. В залежності від ознаки, яка лежить в основі того чи іншого методологічного підходу, виділяють різні форми проведення контролю. До таких ознак відносять: час проведення контролю, джерела контрольних даних, способи і прийоми його здійснення.

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 нерациональні 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 [41].

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.

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 вагоме місце. Він дає керівництву інформацію про недоліки й помилки, а також рекомендації щодо їх усунення й недопущення в майбутньому [20].

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.

За способом здійснення контролю розрізняють слідство (розслідування), господарську суперечку, перевірку (обстеження), ревізію.

Слідство (розслідування) являє собою такий спосіб контролю, при якому виявляються провина фізичних осіб і розмір завданого ними збитку.

Господарська суперечка – це спосіб виявлення, дотримання законності й забезпечення законних прав у господарських взаємовідносинах підприємств, установ і структурних підрозділів. Господарська суперечка може виникнути між господарськими суб'єктами та їхніми структурними підрозділами щодо розрахункових взаємовідносин за реалізовані, придбані чи передані цінності, виконані роботи, надані послуги [20].

Обстеження може бути застосоване у практиці внутрішнього аудиту при підготовці обговорення, або вирішення тих чи інших питань господарської діяльності шляхом їх вивчення на місці. Результати такого обстеження можуть оформлюватись довідками, рекомендаціями чи розробками.

Ревізія – найважливіший спосіб і форма здійснення економічного контролю. При проведенні ревізії внутрішні аудитори можуть використовувати різноманітні форми контролю у поєднанні, що суттєво підвищує ефективність внутрішнього аудиту й дієвість його результатів. Ревізія – це не вид економічного контролю, а універсальний спосіб проведення економічного контролю. Тому цим способом здійснення контролю можуть користуватися як державні органи контролю, так і інші, зокрема, – внутрішні аудитори [40].

Здійснюючи контроль, внутрішні аудитори пізнають реальну дійсність: соціальну, виробничу, господарську чи фінансову діяльність підприємств, організацій, установ чи їх підрозділів, які перевіряються. Досліджуючи свій предмет, вони застосовують притаманні діалектичному матеріалізму методи та форми пізнання (аналіз і синтез, спостереження й експеримент тощо), а також

основні категорії діалектики (загальний зв'язок і взаємозумовленість явищ, одиничне й загальне, причина й наслідок, необхідність і випадковість, можливість і дійсність).

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 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 [20].

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.

Згідно з індуктивним методом об'єкт вивчають поступово від окремого до загального. Загальні положення при цьому базуються на численних спостереженнях, локальних висновках, узагальненнях.

В аудиті важливе значення мають обидва методи. Вони використовуються при вивченні фінансово-господарської діяльності

підприємства, оцінки спрямованості й ефективності системи управління, в рамках якої діє підприємство, а також характеристики окремих розділів бухгалтерського обліку та його системи в цілому. Дедуктивний метод використовується для визначення місця управління бухгалтерським обліком, його мети та завдань у загальному процесі управління, принципів, на яких воно повинне будуватися і взаємодіяти з іншими функціями. На цій основі вивчається сучасна організація бухгалтерського обліку, забезпеченість керівництва інформацією, ефективність взаємодії у сфері контролінгу, аналізу тощо [41].

При вирішенні цих завдань значну роль відіграє також індуктивний метод. В економічному аналізі діяльності підприємства він дозволяє від самого початку зосередити увагу на окремих групах процесів, особливо на вразливих місцях. В управлінні, в тому числі бухгалтерським обліком, повторюваність недоліків на практиці дозволяє зробити певні узагальнення, висновки, пропозиції.

У процесі функціонування фінансово-господарський контроль сформулював свій метод у системі прикладних економічних наук. Метод фінансово-господарського контролю, на думку видатного вченого Білухи М.Т., характеризується використанням загальнонаукових методичних прийомів дослідження об'єктів контролю і власних конкретно наукових емпіричних методичних прийомів економічного дослідження [9, с.100].

Певне значення для господарського контролю, зокрема для внутрішнього аудиту, мають і конкретні соціологічні методичні прийоми дослідження (вивчення аудиторських звітів та висновків, анкетування внутрішніх аудиторів тощо), які супроводжуються іншими прийомами: аналізом статистичних даних, вивченням архівних матеріалів, оперативних документів, рішень за матеріалами контролю та іншими офіційними документами аудиторської діяльності, усним і письмовим опитуванням (анкетуванням), безпосереднім спостереженням тощо.

В умовах формування ринкових відносин у нашій країні з'явилися нові види економічних дій, протизаконних механізмів, технологій, способів злочинного планування, організованого здійснення корупційного прикриття в

різних сферах господарської і фінансової діяльності. Предмет дослідження, який пов'язаний з безгосподарністю, непродуктивним використанням об'єктів різних форм власності й різними зловживаннями, часто є детально замаскованим, а отже потребує спеціальних методичних прийомів вивчення та пізнання. Економічні правопорушення являють собою складні негативні явища в цілому, а окремі групи і види економічних правопорушень є об'єктами дослідження відповідної системи правових наук, у першу чергу кримінального права, кримінального процесу, криміналістики, кримінології, теорії оперативно-пошукової діяльності. Тому, на нашу думку, внутрішнім аудиторам доцільно у своїй роботі використовувати методичні прийоми правових наук, бо при виявленні корисливих злочинів велике значення має повнота збору доказів, окрім того, складність взаємодії подій злочину з економічною системою підприємства, неоднозначність реагування економічних показників на господарські злочини свідчить про те, що виявлення останніх не може бути забезпечене лише за допомогою традиційних прийомів фінансово-господарського контролю [20].

Під спеціальними методичними прийомами дослідження розуміють такі прийоми, які застосовують тільки в господарському контролі, сфера яких обмежена специфічною галуззю пізнання. Їх особливість полягає в тому, що: вони не застосовуються в інших науках; окремі застосовуються тільки в одному з розділів науки (внутрішньо аудиторський контроль), інші – у двох або декількох розділах науки.

У господарському контролі немає чітких розмежувань між методами дослідження й методами практичного здійснення контролю. Мова йде про вироблені аудиторами-практиками прийоми й методи, які стосуються побудови та перевірки версій проведення контрольовано-ревізійних дій, розкриття певних видів зловживань. Способи і прийоми, які виникли в результаті практики, є її продуктами, а для науки про контроль вони – об'єкт пізнання. Вона їх пізнає, вивчає і повертає до практики разом з продуктами власної творчості.

Схематично метод внутрішньоаудиторського контролю зображений на рис. 3.1. 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, 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.

Досить часто при виконанні процедур контролю внутрішнім аудиторам доводиться з'ясовувати стан об'єктів контролю в натурі, що досягається шляхом застосування прийомів фактичного контролю, до яких відноситься інвентаризація, контрольні заміри, контрольний запуск сировини й матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз, експертна оцінка, візуальне спостереження.



Рис. 3.1. Метод внутрішньоаудиторського контролю

Контрольні заміри здійснюються за участю відповідних спеціалістів як прийом фактичного контролю. З його допомогою перевіряється правильність, достовірність звітних даних про виконані обсяги та вартість будівельних, монтажних і ремонтних робіт.

При цьому внутрішній аудитор виявляє об'єкт, який фактично будується чи реконструюється. Відповідність його характеристиці і призначенню, передбаченими у проектно-кошторисній документації, повноту завершення робіт за обсягом чи станом, відповідність обсягу, характеру й вартості робіт, виконаних у натурі, обсягу, характеру та вартості робіт, які прийняті за актами, а також вказаним у робочих кресленнях і журналах обліку виконаних робіт.

Поряд з даними, одержаними шляхом безпосереднього обміру виконаних робіт у натурі, або розрахованими за робочими кресленнями, внутрішньому аудитору слід використовувати такі документи як: акти й журнали маркшейдерських і геодезичних замірів; матеріали інженерних витрат і гідрогеологічних досліджень; наряди робітників; журнали екскавації буріння, забивання свай тощо; акти технічних обстежень реконструйованих будівель і споруд; паспорти переданого до монтажу обладнання; акти випробування змонтованого обладнання, згідно з технічними вимогами; путьові листки водіїв і змінні рапорти машиністів; журнали робіт і журнали обліку виконаних робіт; дані бухгалтерського обліку про списання на виробництво будівельних матеріалів і обладнання тощо.

Порівнюючи обсяги оплачених і пред'явлених до оплати робіт з обсягами фактично виконаних робіт, внутрішні аудитори встановлюють розмір завищення робіт. Результати заміру оформлюються актами й відомостями перерахунку вартості робіт. Вони повинні бути підписані внутрішнім аудитором і виконавцем робіт.

Контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво практикують при перевірці правильності норм витрати сировини та матеріалів на виробництво продукції, виробничих норм витрат будівельних матеріалів тощо. Внутрішньому аудитору слід мати на увазі, що згідно з обраною обліковою політикою кожне підприємство самостійно вирішує як організувати облік руху

напівфабрикатів (деталей) у виробництві. Таким чином, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво слід здійснювати з орієнтацією на ті конкретні умови, які мають місце на об'єкті, що перевіряється, крім того, контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво необхідно здійснювати за заздалегідь продуманою програмою із обов'язковим залученням досвідчених працівників, які є незалежними від суб'єкта, що перевіряється (а також до персоналу, який працює на конкретному об'єкті, де планується здійснити цей запуск).

Перед внутрішнім аудитором, який бере участь у здійсненні контрольного запуску сировини та матеріалів у виробництво, стоїть ряд завдань.

по-перше – перевіряючий повинен бути добре ознайомлений з виробничим процесом (технічними й технологічними умовами виробництва);

по-друге, необхідно перевірити відповідність сировини (матеріалів), що запускається у виробництво, тим її видам, які, як правило, використовуються за технологією. Тут же перевіряється кількісна відповідність цінностей, що фактично запускаються у виробництво, із заздалегідь визначеною величиною партії;

по-третє – внутрішній аудитор повинен слідкувати за дотриманням технологічних параметрів часу обробки, температурою, наявністю всіх компонентів, використанням відповідного обладнання тощо;

по-четверте, брати участь у документальному оформленні результатів контрольного запуску з метою уникання перекручувань з боку зацікавлених осіб [40].

Лабораторний аналіз – це методичний прийом фактичного контролю, за допомогою якого внутрішні аудитори отримують інформацію про якісні характеристики цінностей, які перевіряються. Лабораторному аналізу можуть підлягати як сировина, що використовується у виробництві, так і готова продукція суб'єкта, який перевіряється. Метою такої перевірки є уточнення їх суттєвих характеристик і отримання на підставі цього якісно нової інформації.

Експертна оцінка – це спосіб фактичного контролю, який застосовується

технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними, товарознавчими та іншими експертизами при дослідженні спеціальних питань, пов'язаних з внутрішньоаудиторським контролем. До експертизи вдаються тоді, коли серед внутрішніх аудиторів немає відповідних фахівців, або за виявленими внутрішнім аудитом правопорушеннями порушено цивільну чи кримінальну справу.

Експертиза проектів і кошторисної документації – прийом перевірки технологічного рівня, прогресивності норм і нормативів, організації та індустріалізації виробництва, відображених у проектно-кошторисній документації на спорудження об'єктів і придбання обладнання, яке потребує й не потребує монтажу.

Візуальне спостереження – прийом фактичного контролю, який включає обстеження на місці цехів і ділянок для виявлення організації праці на робочих місцях, перевірку збереження цінностей у коморах, стан пропускної системи, контролю за вивозом і ввозом матеріалів і готової продукції тощо.

Одним із початкових етапів внутрішнього аудиту повинне бути детальне вивчення стану складського господарства та контрольно-пропускної системи.

Для вдалого виконання поставлених завдань внутрішньому аудитору слід підібрати найбільш доцільний склад прийомів і способів аудиту, який дозволить отримати інформацію, що є доказовою силою про відхилення.

Характерною особливістю розкрадання державного, колективного чи особистого майна є те, що при їх здійсненні зазвичай використовуються документи. У зв'язку з цим неправомірні дії залишають слід (ознаки) розкрадань і зловживань у документах у вигляді матеріальної та інтелектуальної підробки, яка проявляється як певні зміни протиріч у їх змісті.

Матеріальна підробка може бути виявлена як при огляді, так і при технічному дослідженні документів. Внутрішньому аудитору при огляді слід звертати увагу на різні дефекти оформлення: зміни в тексті, виконання тексту різними способами, суттєві розбіжності в підписах однієї і тієї ж особи, і навпаки схожість підписів різних осіб [33, с.108].

З розвитком техніки з'явилися нові способи матеріальної та

інтелектуальної підробки, і внутрішньому аудитору слід це враховувати. Окрім того, необхідно пам'ятати, що підробки зазвичай викликають протиріччя в облікових документах. У літературі із судово-бухгалтерської експертизи прийоми дослідження документів, що допомагають виявити зловживання, поділяють на три групи: прийоми перевірки окремого документа; прийоми перевірки документів, які відображають одну й ту ж або взаємопов'язані операції; прийоми перевірки системних бухгалтерських записів.

На основі узагальнення даних, які є в літературі з даного питання, а також виходячи власного досвіду, на нашу думку, прийоми документального контролю, які можуть використовуватись внутрішніми аудиторами слід також поділити на три групи, які вказані вище.

Для виявлення протиріч у змісті окремих документів використовуються прийоми, які віднесені до першої групи: формальний, логічний, нормативний, арифметичний.

Формальна перевірка полягає в перевірці наявності всіх необхідних реквізитів (дати, підписів тощо), у логічному зіставленні їх із реквізитами аналогічних документів, підписаних одними й тими ж особами раніше чи пізніше, в перевірці правильності й допустимості проведених виправлень.

Логічна перевірка являє собою спосіб вивчення об'єктивної можливості документально оформлених господарських операцій шляхом різноманітних зіставлень взаємопов'язаних виробничих чи фінансових показників. Розкриття у процесі проведення перевірки логічних зв'язків між ними дозволяє оперативно виявити порушення, попереджувати неправомірне витрачання коштів.

Нормативна перевірка – це перевірка господарських операцій з точки зору їх відповідності різним нормативам, інструкціям, положенням, діючим законам. Сутність і обсяг такої перевірки багато в чому залежить від типу операцій, що перевіряються. До того ж за допомогою цього прийому здійснюється зіставлення норм і фактичних витрат коштів підприємства.

Арифметична перевірка дозволяє внутрішнім аудиторам впевнитись у правильності таксирювання арифметичних підрахунків і підведених підсумків.

Така перевірка дозволяє виявити ознаки приховування розкрадань та зловживань шляхом спотворення при множенні кількісних показників на цінові, при вирахуванні відсотків шляхом завищення (заниження) підсумків у розрахункових, платіжних відомостях, інвентаризаційних описах тощо.

Зустрічна перевірка документальних даних полягає в тому, що достовірність і правильність відображених у документах господарських операцій перевіряється шляхом зіставлення даних різних документів, що стосуються одних і тих же або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій.

Прийом зустрічної перевірки є одним з найбільш дієвих способів документального контролю. Внутрішньому аудитору при проведенні перевірки слід його широко використовувати не тільки у випадках виявлення серйозних підозр, але й вибірково шляхом з метою виявлення незаконних операцій, які здійснюються між підприємствами, охопленими зустрічною перевіркою, а також операцій всередині підприємства.

Взаємний контроль є одним з прийомів, який найбільш часто зустрічається, тому, що, за рідкими винятками, при проведенні контрольних процедур внутрішніми аудиторами використовується один документ. Часте використання взаємної перевірки обумовлене тим, що джерелами перевірок служать бухгалтерські документи. А в бухгалтерському обліку кожна операція знаходить відображення, як правило, в кількох документах. При взаємній звірці зіставляють різні за назвами та характером документи, в яких відображені різні аспекти однієї і тієї ж, або кількох взаємопов'язаних операцій [20].

Якщо на підприємстві слабка бухгалтерська служба, то внутрішній аудитор, розпочинаючи перевірку документів, наштовхується на ці слабкі місця досить часто. Зокрема, він виявляє їх, застосовуючи прийоми перевірки системних бухгалтерських записів.

До таких прийомів належать: балансова ув'язка руху товарно-матеріальних цінностей (контрольне зіставлення), спосіб зворотнього рахунку (зворотна калькуляція), відновлення кількісно-сумового обліку, хронологічна перевірка руху товарно-матеріальних цінностей і коштів, камеральна перевірка,

сканування (перегляд), зіставлення груп документів, які відображають однотипні операції.

Спосіб зворотного рахунку (зворотна калькуляція) полягає в попередній експертній оцінці матеріальних витрат з метою подальшого визначення необґрунтованих списань сировини й матеріалів на виробництво окремих видів продукції. Внутрішній аудитор за первинними документами визначає кількість сировини й матеріалів (які надходили), що перевіряються за міжінвентаризаційний період, до якої додається залишок цих цінностей за даними попередньої інвентаризації. Від цієї суми слід відняти залишок за даними заключної інвентаризації та документований видаток за міжінвентаризаційний період. Потім, згідно первинних документів, внутрішній аудитор визначає кількість випущеної продукції, на яку витрачена дана сировина та матеріали. Перемноживши кількість випущеної продукції на норму закладки сировини, визначають фактичні витрати сировини, які порівнюють з даними вказаної вище вибірки витрат сировини на виробництво. Розбіжності між фактичними витратами кожного виду сировини (згідно норм закладки) і списання сировини (згідно звітів матеріально-відповідальних осіб) внутрішні аудитори оформлюють спеціальними актами і додатками порівняльних відомостей [20].

Способом зворотного рахунку внутрішні аудитори відображають кількість і вартість сировини та матеріалів, які надлишково віднесені на витрати виробництва.

Практикою доведено, що здійснені на основі зворотної калькуляції висновки є незаперечними доказами, коли цей спосіб застосовується в поєднанні з іншими прийомами документального та фактичного контролю.

Балансова ув'язка товарно-матеріальних цінностей. Сутність цього прийому полягає в перевірці головним чином кількісної інформації про рух однорідних цінностей за міжінвентаризаційний період.

Проте при застосуванні цього способу потребуються значні витрати праці висококваліфікованого персоналу. Тобто балансова ув'язка руху товарно-матеріальних цінностей – досить дорогий методичний прийом, а тому його

використання доцільне лише в тих випадках, коли у внутрішнього аудитора є додаткові аудиторські свідчення, які ставлять під сумнів доброякісність облікової інформації про рух того чи іншого виду товарно-матеріальних цінностей.

Як правило, при внутрішньому аудиті бухгалтерської звітності використання цього прийому практикується рідко, але при аудиті на відповідність його використання вельми доцільне.

Відновлення кількісно-сумового обліку. Цей методичний прийом може бути застосований у тих галузях діяльності, де ведеться сумарний облік, але в прибутково-витратних документах про товарно-матеріальні цінності існує кількісна інформація про рух цих цінностей.

Застосування цього способу дозволяє внутрішньому аудитору зібрати додаткові свідчення про ознаки потенційних злочинів, виявити ще більшу кількість протиріч у облікових даних. Серед таких протиріч можуть бути: кількість відпущених товарно-матеріальних цінностей перевищує їх максимально можливий залишок; документально оформлена така витрата товарно-матеріальних цінностей, яка взагалі не могла бути в наявності тощо.

Відновлення кількісно-сумового обліку так само, як і спосіб балансової ув'язки руху товарно-матеріальних цінностей, дає можливість виявити в документах протиріччя, що відображають рух однорідних цінностей тільки на кінець періоду, що перевіряється. В той же час, у багатьох випадках крадіжки і зловживання здійснюються і приховуються так, що протиріччя виникають в інші дні інвентаризаційного періоду, а до його кінця в підсумкових результатах руху цінностей вони усуваються [20].

Застосування прийому хронологічної перевірки руху товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів дозволяє внутрішньому аудитору виявити ще більшу кількість додаткових свідчень і протиріч в облікових даних. Серед таких протиріч, які підтверджують можливість зловживань, можуть бути: кількість відпущених товарно-матеріальних цінностей на певну дату перевищує їх максимально можливий залишок на момент відпуску; в окремі дати документально оформлена витрата товарно-матеріальних цінностей, які ще не

надійшли до економічного суб'єкта тощо.

Камеральна перевірка – прийом документального контролю проектно-кошторисної документації з капітальних вкладень, а також документів на виконання будівельно-монтажних робіт.

Зіставлення груп документів, які відображають однотипні операції. Такими документами є, наприклад, звіти однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи за суміжні періоди, накладні на відпуск з підприємства однієї продукції іншим підприємствам тощо. Зіставлення таких документів може виявити, що показники одного й того ж, або декількох документів, не відповідають показникам всіх інших документів даної групи за відсутності об'єктивних причин для цього, що може свідчити, наприклад, про реалізацію неврахованих матеріальних цінностей [40].

Крім зазначених методичних прийомів, внутрішніми аудиторами можуть бути використані й деякі інші. Кожний аудитор вирішує сам, які прийоми і способи доцільно застосовувати в кожному конкретному випадку.

Значна кількість методичних прийомів являють собою ті чи інші комбінації уже зазначених способів. Проте дуже важливе значення у збиранні аудиторських свідчень відіграють: спостереження перевіряючого, підтвердження, тести, відстеження.

Спостереження – прийом контролю якісних характеристик господарського процесу та контролю фактичного стану об'єктів.

Підтвердження – процедура, під час якої внутрішній аудитор отримує інформацію про реальність залишків на рахунках обліку грошових коштів, рахунків розрахунків, рахунків дебіторської і кредиторської заборгованості.

Тести призначені для перевірки операцій і залишків на рахунках, а також для здійснення інших процедур з метою отримання свідчень про повноту, правильність і закінченість операцій, які мають місце в бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

Абсолютно всі аудиторські тести класифікуються в залежності від процедури їх здійснення: ротаційні, глибинні, тести слабких місць, спрямовані, наскрізні.

Тести, які застосовуються внутрішніми аудиторами, можуть бути розроблені заздалегідь або встановлені в стандартній формі, а можуть видозмінюватися чи розроблятися в процесі перевірки.

Відстеження – прийом, який внутрішній аудитор найчастіше застосовує для перевірки нетипових операцій або фактів господарського життя. Перевіряючи деякі первинні документи, внутрішній аудитор встановлює, як вони відображені в регістрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходить кінцеву кореспонденцію рахунків і впевнюється в тому, що відповідні господарські операції правильно (або неправильно) відображені в бухгалтерському обліку [41].

Таким чином, 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. Економічні та аудиторські ризики та їх роль у роботі внутрішнього аудитора

Ризик має місце у будь-якій сфері економічної діяльності, що пов'язане з значною кількістю умов і факторів, які впливають на позитивний результат рішень, котрі приймають люди. Історично досвід показує, що ризик недоотримання накреслених результатів особливо виявляється при конкуренції учасників. З розвитком ринкових відносин з'являються різноманітні теорії ризику, тому економісти приділяють велику увагу дослідженню цієї проблеми.

Ризик – це економічна категорія. Як економічна категорія він являє собою можливість виконання дій, що може мати у підсумку три економічні результати: негативний (програш, збиток), нульовий, позитивний (виграш, вигода, прибуток) [20].

Безумовно, ризику можна уникнути, якщо просто ухилитися від заходів, пов'язаних з ним. Однак уникання ризику часто означає відмову від можливих вигід. Діяльність підприємства на найрізноманітніших його етапах і в будь-якій

сфері завжди пов'язана з невизначеністю. Наявність цієї невизначеності в діяльності суб'єктів господарювання, пов'язаних з функціонуванням всіх елементів ринку, зумовлює виникнення ризику, без врахування якого неможливий високоефективний розвиток підприємств.

Ризик – це всепроникний феномен, те, що властиве всім ринковим суб'єктам. Його основні характеристики зводяться до того, що:

- ризик присутній завжди на всіх етапах діяльності суб'єктів господарювання незалежно від сфери їх функціонування, при цьому відмінність може полягати лише в його ступені;

- повне усунення ризику неможливе через цілий ряд причин як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру (наприклад, відсутність повної інформації, постійний розвиток як безпосередньо конкретного ризику, так і економіки країни загалом тощо) [9].

Виникнення зацікавленості до проявів ризику в діяльності українських підприємств пов'язане з проведенням економічної реформи. Господарське середовище дедалі більше набуває ринкового характеру, що вносить у підприємницьку діяльність допоміжні елементи невизначеності, розширює зони ризикових ситуацій. Бізнес завжди пов'язаний з ризиком. При цьому найбільші прибутки, як правило, приносять ринкові операції з підвищеним ризиком. Однак у всьому потрібно дотримуватися міри.

Отже, хочемо ми того чи ні, але, займаючись підприємництвом, доводиться мати справу з невизначеністю й підвищеним ризиком. Завдання справжнього підприємця, господаря нового типу полягає не в тому, щоб шукати справу із заздалегідь передбаченим результатом, справу без ризику. При такому підході до ринкової економіки можна взагалі залишитись без справи. Треба не зменшувати ризик, а вміти відчувати, правильно оцінювати його ступінь, не переступати допустимої межі.

На сьогодні в Україні найбільш ризиковою є виробнича діяльність. Це пов'язано з тим, що структурна перебудова економіки не забезпечила необхідних умов для розвитку виробничої діяльності. Ризик непотрібної продукції, що виготовляється й залишається неспожитою, хронічні неплатежі

між підприємствами, численні занадто високі податки, збори й мито, гальмують розвиток підприємництва у виробничій сфері.

Процес виробництва включає в себе кілька стадій, на кожній з яких підприємство може зазнати втрат у результаті помилкових дій керівництва, або негативного впливу зовнішнього середовища.

Сама по собі наявність ризику, що супроводжує діяльність підприємства, яке працює в ринкових умовах, не є недоліком ринкової економіки. Більше того, відсутність ризику, тобто небезпека виникнення непередбачуваних і небажаних для підприємств наслідків його власних дій, як правило, шкодить економіці, оскільки підриває її динамічність і ефективність.

Практика показує, що підвищення ризику має місце за різних обставин, зокрема при незадовільно виконаних підлеглими завданнях, невдалому виборі виконавця, помилці в маркетинговому прогнозі, відмові керівництва прийняти радикальну пропозицію менеджера. При ринковій економіці виробники, продавці, покупці діють в умовах конкуренції самостійно, тобто на свій страх і ризик. Їх фінансове майбутнє при цьому є невизначеним і мало прогнозованим. Але ризиком можна керувати, вживаючи різноманітних заходів, що дають змогу значною мірою прогнозувати виникнення ризикового випадку і своєчасно вживати заходи для зменшення ступеню ризику. В економічній літературі існує достатньо велика кількість визначень управління ризиком, і більшість вчених визначають його як процес впливу на керований об'єкт, метою якого є пошук можливих шляхів зниження ризику. Управління ризиками – спеціальний вид діяльності, спрямований на пом'якшення впливу ризику, на результати роботи підприємства. Ефективність організації управління ризиком значною мірою визначають за класифікацією ризику. В таблиці 1.3 подана класифікація ризиків за певними ознаками [9, с.122].

Класифікацію слід розуміти як поділ на окремі групи за певними ознаками для досягнення визначеної мети. Науково обґрунтована класифікація ризиків дозволяє чітко визначити місце кожного ризику в їх загальній системі. Вона створює можливості для ефективного застосування відповідних методів і прийомів управління ризиком. В економічній літературі, присвяченій вивченню

проблеми, пов'язаної з теорією ризиків, пропонуються різні способи класифікації. Класифікація ризиків, що найчастіше використовується, проводиться за такими ознаками: рівень виникнення, сфера походження, ступінь обґрунтованості їх прийняття, а також за характером походження ризиків.

Доцільність прийняття конкретного управлінського рішення, у суті якого від самого початку закладена певна частка ризику, може бути виявлена шляхом його аналізу й оцінювання. Це означає, що для ефективного управління необхідно не лише знати про можливий ризик і зробити його якісний аналіз, а також необхідно оцінити його ступінь.

Кількісна оцінка підприємницького ризику є якісним доповненням. При її наявності керуючий суб'єкт може досягти максимуму ефективності у процесі управління фірмою. Кількісне оцінювання підприємницького ризику особливо важливе, коли існує можливість вибору конкретного управлінського рішення.

При його оцінці, зазвичай, цікавить не доля всього суб'єкта, а заходи безпеки і ступінь потенціального збуту в умовах конкретної угоди й супутніх його видів діяльності.

Центральне місце в оцінці підприємницького ризику належить аналізу і прогнозу можливих витрат ресурсів при здійсненні підприємницької діяльності, маючи на увазі випадкові витрати.

Кількісний аналіз ризику є однією з важливих складових процесу ефективного управління фірмою. Мало знати, який точно ризик буде впливати на фірму у випадку вибору нею конкретного напрямку підприємницької діяльності, проблема також полягає і в тому, що необхідно також кількісно оцінити його. Оцінка ступеню ризику важлива і в контексті того, що при цьому фірма одержує можливість вибору конкретного напрямку, виходячи із власних пріоритетів.

Під час кількісної оцінки ризику слід знати розміри реальної вартості предмета, об'єкта, який підлягає ризику, величину очікуваного прибутку, збитку. Зазвичай перший параметр буває відомий уже на момент прийняття рішення, а розміри прибутку чи збитку можуть бути визначені лише з відомою

часткою невизначеності.

Таблиця 3.3

Класифікація ризиків за певними ознаками [9]

№	Класифікаційні ознаки	Види ризиків
1	Зв'язок з підприємницькою діяльністю	Підприємницькі Не підприємницькі
2	Належність до країни функціонування господарського суб'єкта	Внутрішні Зовнішні
3	Рівень виникнення	Фірмовий (мікрорівень) Галузевий Міжгалузевий Регіональний Державний Глобальний (світовий)
4	Сфера походження	Соціально-політичні Адміністративно-законодавчі Виробничі Комерційні Фінансові Природно-екологічні Демографічні Геополітичні
5	Причини виникнення	Невизначеності майбутнього Нестача інформації Суб'єктивного впливу
6	Ступінь обґрунтованості прийняття ризику	Обґрунтовані Частково обґрунтовані Авантюрні
7	Ступінь системності	Системні Несистемні (унікальні)
8	Відповідність допустимій межі	Допустимі Критичні Катастрофічні
9	Реалізація ризиків	Реалізовані Нереалізовані
10	Адекватність часу прийняття рішення про реагування на реалізацію ризиків	Застережні Поточні Запізнені
11	Група, що аналізує ризик і приймає рішення про поведінку у випадку його реалізації	Індивідуального рішення Колективного рішення
12	Масштаб впливу	Одноосібні Багатоосібні
13	Можливість прогнозування	Прогнозовані Частково непрогнозовані
14	Ступінь впливу на діяльність	Негативні Нульові Позитивні

Імовірний характер економічних рішень, прийнятих в умовах ринкової економіки, може бути виявлений лише за допомогою певних методів аналізу ризиків і їх впливу на діяльність фірми. Пошук саме такого рішення, яке містило б лише виправданий ризик, є одним з основних завдань якісного та кількісного аналізу ризику.

Під час проведення кількісного аналізу ризику дається кількісне визначення розмірів окремих ризиків, а також ризику всього обраного напрямку підприємницької діяльності. Підприємницький ризик може визначатись як в абсолютних, так і у відносних величинах, при чому вимірювання ступеню ризику в абсолютних величинах доцільно застосовувати при характеристиці окремих видів втрат, а у відносних – при порівнянні запропонованого рівня втрат з реальним середньо галузевим рівнем тощо [20].

На сьогодні найбільш поширеними методами кількісної оцінки ступеню ризику є: статистичний, експертний, розрахунково-аналітичний, використання аналогів, аналіз доцільності витрат (рис.2.2).

Статистичний метод полягає в тому, що вивчається статистика втрат, які мали місце в аналогічних видах підприємницької діяльності, встановлюється частота появи певних рівнів втрат. При використанні цього методу ступінь ризику виражається через величину середньоквадратичного відхилення від очікуваних величин.

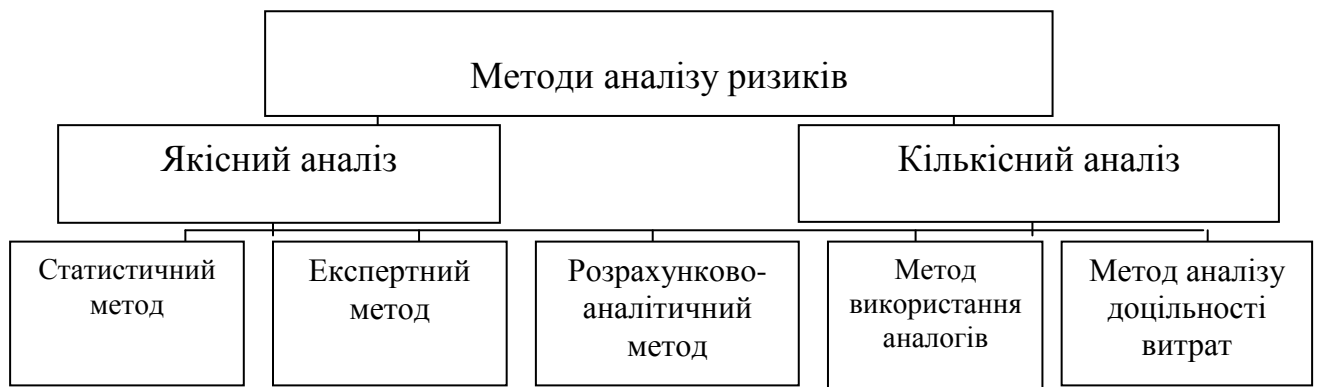


Рис. 3.2. Методи якісної та кількісної оцінки ступеню ризику [20, с.12]

Ступінь ризику являє собою ймовірність настання ймовірних втрат, а також розмір можливого збитку від нього.

Невизначеність господарських ситуацій часто визначається фактором випадковості. Випадковою називають таку величину, яка в результаті випробування набуває одне й тільки одне можливе значення, наперед невідоме й залежне від випадкових причин, які заздалегідь не можуть бути врахованими. Згідно теорії розподілу при більшій кількості спостережень за випадковими

подіями, їх повтор відбувається з певною частотою. Частота випадкових подій являє собою відношення числа появи цієї події, до загального числа спостережень.

Ця властивість випадкових величин особлива для теорії ризику з точки зору того, що вона дає можливість прогнозувати ймовірність реалізації конкретних видів ризику, тобто дати їм кількісну оцінку. Для розрахунку й визначення виду ризику необхідно знати закон його розподілу, тобто мати інформацію про те:

- при наявності яких умов вид може бути реалізований;
- як його реалізація вплине на діяльність господарського суб'єкта.

Математичне очікування даного впливу являє собою суму добутків всіх його можливих значень на ймовірність їх виникнення:

$$M(X) = X_1P_1 + X_2P_2 + \dots + X_nP_n, \quad (3.1)$$

де $M(X)$ – математичне очікування;

X_1, X_2, X_n – значення, які можуть набувати досліджуваних параметрів залежно від конкретних умов;

P_1, P_2, P_n – ймовірність прийняття цих значень.

Експертний метод, відомий під назвою метод експертних оцінок. Цей метод має більш суб'єктивний характер у порівнянні з іншими. Суб'єктивність полягає в тому, що група експертів, яка займається аналізом ризику, висловлює особисту суб'єктивну думку як про минулу ситуацію, такі і про перспективу її розвитку. Експертний метод доцільно використовувати, коли немає достатньої кількості інформації, або при визначенні ступеню ризику такого напрямку підприємницької діяльності, яке не має аналогів, що також не дає можливості аналізувати минулі показники.

Розрахунково-аналітичний метод побудови кривої розподілу ймовірності втрат і оцінка на цій основі показників підприємницького ризику базується на теоретичних уявленнях. Елементи теорії гри в принципі можуть застосовуватись до всіх видів підприємницького ризику, але прикладні математичні методи оціночних розрахунків виробничого, комерційного, фінансового ризику на основі теорії гри на сьогодні ще не знайшли широкого

застосування. Перспективи таких розрахунків пов'язані зокрема з реалізацією алгоритмів частково цілочисельності програмування, їх інтерпретації відповідно до розрахунків і цілочислових розподілів. Переваги розрахунково-аналітичного методу полягають у тому, що він поєднує в собі як можливість пофакторного аналізу параметрів, які впливають на ризик, так і виявляють можливі шляхи зниження його ступеню за допомогою впливу на них.

Метод використання аналогів. Сутність цього методу полягає в тому, що при аналізі ступеню ризику певного напрямку підприємницької діяльності доцільно використовувати дані про розвиток аналогічних напрямків у минулому.

Аналіз минулих факторів ризику здійснюється на основі інформації, отриманої із найрізноманітніших джерел, зокрема таких, як опубліковані звіти компаній про свою минулу діяльність, які поширюються державними організаціями, даних страхових компаній тощо.

Метод аналізу доцільності витрат. Сутність цього методу полягає в тому, що ступінь ризику двох різних напрямків діяльності однієї і тієї ж фірми неоднакова, а сутність ризику за окремими елементами витрат в середині одного й того ж напрямку діяльності також неоднакова. Визначення ступеню ризику шляхом аналізу доцільності витрат орієнтоване на ідентифікацію потенційних зон ризику.

Без сумніву, кожний господарський суб'єкт, який бажає здійснювати успішну господарську діяльність повинен враховувати ризик. Його не можна ігнорувати, або панічно боятися. У практику господарювання, у психологію підприємця входить принцип “не ризикнеш – прогориш”, замість іншого колишнього “хто ризикує, той програє”. Облік ризику і вміння йти на підприємницький ризик повинні поєднуватись із заходами по зменшенню ризику. Одним із найбільш раціональних заходів такого роду є страхування ризику.

Проведення внутрішнього аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Адже існує розуміння внутрішнього аудиту як процесу зменшення до

прийнятого рівня інформаційного ризику для власника або керівництва. При поданні результатів зацікавленому користувачу інформаційний ризик певною мірою впливає на внутрішніх аудиторів.

Інформаційний ризик – це ймовірність того, що у фінансових звітах, які публікуються підприємством, містяться неправдиві відомості (дані). Акціонери, інвестори, кредитори, урядові органи, аналітики, профспілки та прості службовці, приймаючи рішення, покладаються на те, що інформація достовірна, передбачаючи наявність певного рівня ризику. Внутрішній аудитор повинен підтвердити достовірність фінансової звітності, що дає змогу користувачам розраховувати на те, що інформаційний ризик не великий.

Ризик взагалі виникає лише тоді, коли має місце невизначеність, відсутність вичерпної інформації щодо умов прийняття рішень. Якщо все відомо – ризик відсутній. Тільки за умов багатоваріантності майбутнього, наявності елементів непередбаченості можна говорити про наявність ризику. Під невизначеністю слід розуміти наявність неповної інформації про умови прийняття рішень, а не її відсутність взагалі. Невизначеність – стрижень ризику, вона також являє собою досить широке поняття, яке відображає об'єктивну неможливість отримання абсолютного знання про внутрішні й зовнішні умови функціонування соціально-економічних систем, неоднозначність їх параметрів [9]

Поняття та будь-які методики оцінки інформаційного ризику або будь-якого іншого ризику при здійсненні перевірок, традиційних для адміністративно-командної системи, частіше за все були відсутні. Практики добре розуміли, що такий ризик існує, що в одних випадках перевіряючим вдалось звести його рівень до мінімуму, а в інших – перевірку швидше за все слід вважати нерезультативною (а ризик невизначеним).

Сучасні економісти говорять про наявність ризику як певної ознаки зрілості економіки, її розвиненості. В економіці з низьким рівнем виробництва тенденції розвитку практично детермінуються стратегією виживання, суворою необхідністю забезпечення мінімальних потреб населення. Якщо ж відсутні альтернативні рішення, то відсутній і ризик. Отже, ризик може існувати лише

за умови можливості активного управління, прийняття рішень. Ризик відсутній також у разі, коли немає зацікавленості в результатах прийняття рішень.

Внутрішній аудитор повинен чітко з'ясувати для себе, в чому полягає аудиторський ризик, його сутність, складові, а також і те, як визначити його максимально допустимий рівень. Це дуже важлива проблема, оскільки від її рішення залежить складання плану перевірки та її термінів, вибір напрямків, підходів, методів, прийомів визначення інформаційної бази для проведення аудиторської перевірки.

Аудит має декілька підходів: підтверджуючий аудит, процедурний аудит, системний аудит, аудит зон ризику.

Підтверджуючий аудит полягає в перевірці великої кількості фактичного матеріалу, різних бухгалтерських записів для того, щоб зробити загальний висновок. При цьому має місце майже повне дублювання бухгалтерських записів із застосуванням значної за обсягом праці внутрішнього аудитора. Але навіть при цьому має місце ризик помилкового висновку про фактичний стан справ, наприклад, через невірне тлумачення отриманих даних, їх узагальнення тощо [20].

З використанням процедурного аудиту обсяг роботи внутрішнього аудитора певною мірою скорочується у зв'язку з тим, що на підприємстві заздалегідь визначені процедури обробки даних, а внутрішній аудитор перевіряє їх надійність. Але в цьому випадку внутрішній аудитор може застосовувати невідповідні методи отримання аудиторських доказів, що також являє собою аудиторський ризик.

При системному аудиті оцінюється ефективність функціонування бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю. Тому слід передбачити, а значить і оцінити ризик того, що в цих системах у певних місцях можуть виникати збої або вони недосконалі, тобто оцінюються не самі дані, а спосіб їх отримання й контролю.

Аудит зон ризику полягає у визначенні найбільш суттєвих позицій об'єкту перевірки з урахуванням особливостей діяльності підприємства, а

також зон ризику за всіма напрямками перевірки, тобто місцях, де існує найбільш висока ймовірність виникнення, припущення й можливого невиявлення помилок і шахрайства. Такий підхід до проведення внутрішнього аудиту є найбільш перспективним, оскільки він доволі економічний через те, що скорочує термін проведення аудиторської перевірки, її трудомісткість і підвищує ефективність

Сутність аудиторського ризику полягає в тому, що внутрішній аудитор може припустити окремі помилки у своїй роботі (відсутність тестування контрольних моментів та інших аудиторських процедур) і при підбитті загальних підсумків зробити неправильні висновки. Слід розрізняти два основні методи оцінки аудиторського ризику: інтуїтивний; розрахунковий.

Інтуїтивний полягає в тому, що внутрішні аудитори, виходячи з особистого досвіду і знання діяльності підприємства, визначають ризик на підставі звітності в цілому, або окремих груп операцій і використовують цю оцінку в плануванні внутрішнього аудиту.

Розрахунковий метод зумовлює оцінку аудиторського ризику шляхом складання й розв'язання спеціальної факторної моделі відносних величин.

$$PA = BP * PK * PB, \quad (3.2)$$

де PA – ризик аудиту;

BP – власний ризик;

PK – ризик контролю;

PB – ризик виявлення.

Таким чином, аудиторський ризик складається з трьох компонентів: власний ризик, ризик контролю та ризик невиявлення (рис. 3.3).

Слід підкреслити, що ризик, який існує при проведенні аудиторської перевірки, поділяється на два види. Перший вид ризику не підлягає контролю з боку внутрішнього аудитора, оскільки він лише оцінює його, але не може змінити.

Другий вид ризику, який називається ризиком невиявлення викривлень може контролюватись внутрішнім аудитором шляхом вибору і проведення відповідних перевірок, спрямованих на одержання конкретних висновків щодо

фінансової звітності.

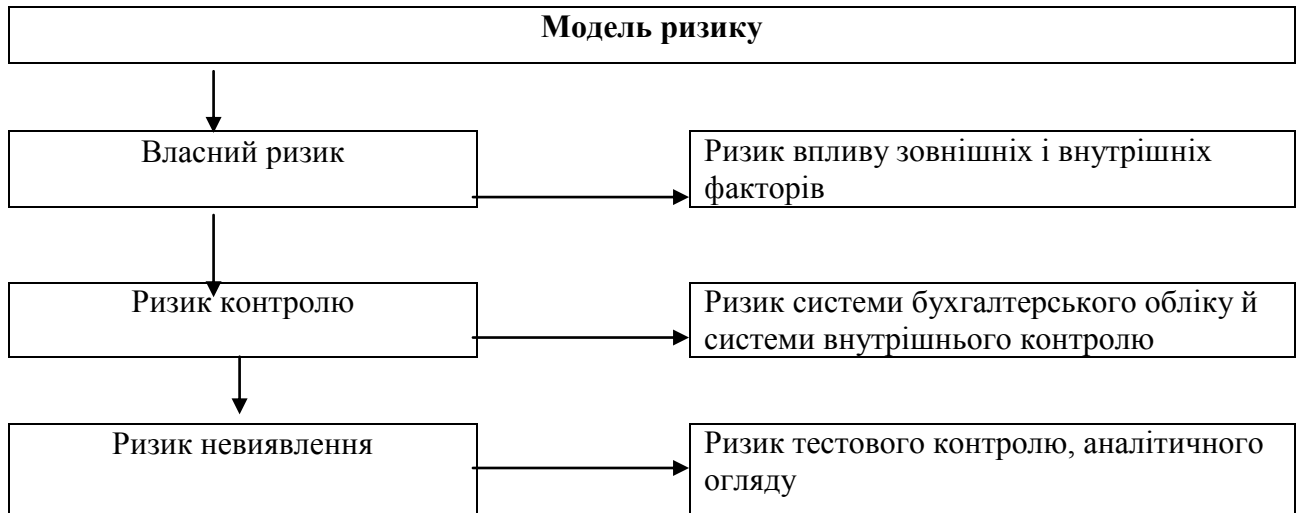


Рис. 3.3. Графічна модель аудиторського ризику

Власний ризик (внутрішній ризик – у Шотландії, загальний ризик, пов’язаний з підприємством – у Франції) являє собою всі можливі ризики, пов’язані з функціонуванням підприємства, тобто це всі ті помилки, які можуть бути допущені в результаті діяльності підприємства.

Величина власного ризику може бути виражена відношенням:

$$0 < VR \leq 1 \quad (3.3)$$

Якщо брати до уваги залежність між власним ризиком і ризиком виявлення, а також кількістю свідочств, які плануються, то власний ризик зворотно пропорційний ризику виявлення і прямо пропорційний кількості свідочств. Наприклад, якщо внутрішній аудитор робить висновок, що за дебіторською заборгованістю власний ризик високий, або багато замовників підприємства банкрутують у зв’язку з несприятливими економічними умовами, то ризик виявлення повинен бути низьким, а кількість свідочств, яка планується, – великою (без урахування ризику контролю).

Ризик контролю являє собою оцінку внутрішнім аудитором системи внутрішньогосподарського контролю підприємства відповідно до її здатності попередження чи виявлення помилки. Згідно з МНА “Суттєвість і аудиторський ризик”, ризик контролю є побоювання того, що недостовірна інформація, яка може виникнути й бути суттєвою окремо чи разом з іншою

недостовірною інформацією, не буде виявлена, або своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Величина ризику контролю може бути виражена відношенням:

$$0 < PK \leq 1 \quad (3.4)$$

Як і у випадку з власним ризиком, ризик контролю зворотно пропорційний ризику виявлення в той же час між ризиком контролю й кількістю свідоцтв, які підлягають збору, існує пряма залежність.

Перш ніж встановити ризик контролю нижчий від максимального рівня, тобто менше 100 %, внутрішньому аудитору слід виконати такі дії:

- проаналізувати систему внутрішньогосподарського контролю підприємства й на основі цього оцінити наскільки добре вона працює;
- протестувати на ефективність контрольні моменти, структура яких складає систему внутрішньогосподарського контролю.

Перша дія стосується до будь-якого внутрішнього аудитора, а друга – обов'язкова для внутрішнього аудитора в тих випадках, коли він встановлює ризик контролю нижчий від максимального рівня[27, с.87].

Однак, якщо внутрішній аудитор вирішує не оцінювати ризик контролю нижчий від максимального рівня, то йому слід встановити ризик контролю на рівні 100% не залежно від фактичної ефективності системи контролю, що визначає рівень ризику. При цьому внутрішньому аудитору, використовуючи модель аудиторського ризику, варто враховувати достатньо низький рівень невиявлення (маючи на увазі високий рівень власного ризику).

Ризик системи бухгалтерського обліку полягає в тому, що можливо будуть допущені помилки й шахрайство в результаті документування господарських операцій або відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку і складання звітності. Тобто система обліку виявляється неефективною та ненадійною.

Ризик виявлення – це ризик, який внутрішній аудитор готовий взяти на себе тоді коли він ризикує пропустити суттєві помилки під час аудиторських процедур, припускаючи, що в системі внутрішньогосподарського контролю їх не змогли виявити і виправити.

Величина ризику виявлення може бути визначена відношенням:

$$0 \leq PV \leq 1 \quad (3.5)$$

Ризик виявлення визначається кількістю свідчень, які внутрішній аудитор планує зібрати. При низькому рівні ризику виявлення аудитор не слід брати на себе великий ризик не виявлення помилок за браком свідчень, тому в даному випадку необхідно отримати якомога більшу кількість свідчень. Коли внутрішній аудитор готовий взяти на себе великий ризик, свідчень потрібно менше.

Ризик виявлення – це та частка похибки при проведенні аудиторської перевірки, яку внутрішній аудитор може собі дозволити при існуючих системах обліку та контролю, які склалися на підприємстві за умови дотримання умов якості проведення робіт і виконання покладених обов'язків.

Внутрішній аудитор ніколи не може бути впевненим, що в поданій фінансовій звітності відсутні помилки, незалежно від виду доказів. Відповідно визначені елементи ризику присутні у процесі аудиторського доказу. Керівництво може тільки вимагати, щоб надані докази були достатньо надійними й ризик значимої помилки не перевищував встановленого рівня.

Якщо якість доказів залишається постійною, то знизити ризик можливо шляхом підвищення рівня значимості.

На ступінь ризику впливають такі чинники:

1) на макрорівні – знання бухгалтерського обліку, загальний концептуальний підхід, зміни в нормативно-правовій системі, ступінь комп'ютеризації, система контролю на підприємстві, ступінь змін керівництва і як наслідок - його персоналу;

2) на мікрорівні – оцінка отриманих результатів, їх повнота, кількість незвичайних операцій, надійність системи внутрішнього контролю [11].

Отже, при вивченні аудиторського ризику варто відзначити таку особливість, окрім типових дій або подій з низьким ступенем надійності (робота в нестабільній економічній ситуації з нестійкою нормативно-правовою системою тощо) доводиться мати справу з особливими явищами, які стають наслідком виникнення “вузьких місць”. Ризик ніколи не може бути зведений до

нуля, тому завдання внутрішнього аудитора полягає у скороченні ймовірності виникнення помилки.

Оцінка аудиторського ризику досить складна справа, яка багато в чому визначається здатністю внутрішнього аудитора до професіональних суджень. При цьому внутрішній аудитор у своїй практиці чітко розрізняє різні категорії оцінки ризику і прагне оцінити його рівень за компонентами.

Висновки до розділу 3

Виходячи із проведеного у даному розділі дослідження можна зробити такі основні висновки.

Внутрішній аудит й зокрема аудиторська діяльність відділу внутрішнього аудиту підприємства в цілому повинні, як і кожен процес, здійснюватись на високому якісному рівні. Адже це справа не тільки престижу, іміджу відділу, а й інші показники роботи всього підприємства – прибуток, заробітна плата тощо. Тому внутрішній аудит є об'єктивною необхідністю, яку слід оцінювати якісно. Якість внутрішнього аудиту – здатність його елементів формувати інформацію про стан виробничо-господарської діяльності або її складових, необхідну для здійснення основних функцій управління (планування, коригування тощо), тобто здійснення процесу управління підприємством.

Практична користь від створення відділу внутрішнього аудиту для кожної окремо взятої організації різна. Найбільш загальні аспекти доцільності створення служб контролінгу й внутрішнього аудиту на українських підприємствах: по-перше, це дозволить раді директорів або виконавчому органу налагодити ефективний контроль за автономними підрозділами організації; по-друге, проведені внутрішніми аудиторами цільові контрольні перевірки й аналіз виявляють резерви виробництва й найбільш перспективні напрямки розвитку; по-третє, внутрішні аудитори поряд з контролем часто виконують і консультативні функції для посадових осіб фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб у головній організації, її філіях і дочірніх компаніях.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Результати дослідження свідчать про досягнення поставленої мети і дали підставу зробити такі висновки:

1. Розвиток вітчизняної обліково-аналітичної практики підтверджує наявність реальних економічних, законодавчих і наукових передумов впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. При цьому з метою ефективної організації управлінського обліку в межах конкретного підприємства доцільно здійснити ряд заходів, запропонованих автором в дисертаційній роботі.

2. З точки зору процесно-функціонального підходу управлінський облік представляє собою елементну інтеграцію окремих методів управління у процесі збору, обробки та передачі інформації внутрішнім користувачам з метою прийняття управлінських рішень. В управлінському обліку відбувається інтегрування окремих елементів методів обліку, планування, контролю, аналізу, моделювання, інформаційно-комунікативних і регулятивних методів.

3. Застосування системного підходу дає змогу ідентифікувати управлінський облік як відкриту систему збору, обробки та передачі інформації, що включає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених елементів (складових), орієнтованих на забезпечення успішної реалізації його основних функцій і завдань.

4. До характерних ознак управлінського обліку відносяться: необов'язковість ведення, відсутність державної регламентації, свобода вибору правил ведення, орієнтація на внутрішніх користувачів інформації, конфіденційність інформації, націленість інформації на майбутнє, різноманітність використовуваних вимірників і методів, сфокусованість на окремих сегментах діяльності, спрямованість на облік витрат, доходів і результатів діяльності, відсутність жорстких вимог до звітності.

5. Завдання визначення сутності контролінгу перестає бути суто теоретичною проблемою й стає практичною функцією управління соціально-економічними процесами підприємства. Це зумовлюється тим, що контролінг

перетворився в дуже ефективний інструмент менеджменту, тому що, по-перше, його складовими і невід'ємними елементами є облік, планування, контроль, аналіз господарської діяльності, інформація й внутрішній аудит у системі управління підприємством, по-друге, визначення величини відхилень планових даних від фактичних, виявлення причин і вживання заходів щодо їх подолання стає важливим фактором удосконалення управління; по-третє, прийняття постійних коригувальних впливів не тільки тактичного, але й стратегічного плану на виробничо-господарську діяльність підприємства для вирішення поставлених перед підприємством завдань.

6. Обґрунтована роль контролінгу в системі управління підприємством. Сьогодні система контролю все частіше повинна доповнюватись системою контролінгу, який забезпечує ефективніше управління суб'єктом господарювання. Об'єктом контролінгу є все підприємство, система управління й система виробництва, у т.ч. операційний менеджмент, структура й процес управління, інформація й внутрішній аудит. Процес реалізації контролінгу може бути пасивним і активним. Пасивний контролінг виступає як періодична діяльність керівництва, фахівців з удосконалення системи управління підприємством. Активний же контролінг являє собою безперервний процес дій для забезпечення цілей підприємства. Останньому відповідає технологічний контроль і консультування.

7. Головне в контролінгу – орієнтація управлінського процесу на досягнення стратегічних цілей підприємства. Для досягнення цих цілей контролінг виконує такі функції: координація управлінської діяльності для досягнення цілей підприємства; інформаційна й консультативна підтримка підприємства в управлінських рішеннях; створення й забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством; забезпечення раціональності управлінського процесу.

8. Контролінг стає дієвим засобом удосконалення господарства на мікрорівні лише тоді, коли він використовується в тісному й безпосередньому зв'язку з маркетингом, фінансовим і виробничим плануванням, бухгалтерським обліком (насамперед управлінським), інформаційним забезпеченням

оперативного й стратегічного планування. Контролінг, як гнучкий інструмент, дозволяє повною мірою й вчасно враховувати особливості та динаміку ринку, його невизначеність, багатоваріантність управлінських рішень у цих умовах, можливість фінансових ускладнень і навіть банкрутства. Він спонукає менеджмент діяти тільки на основі точного економічного розрахунку й з урахуванням можливого ризику та його досліджень.

9. Дослідженням було встановлено, що сучасний стан методології та організації контролю ще не дозволяє досягти належного результату в питаннях збереження власності. У практичній діяльності не завжди забезпечується раціональне застосування способів та прийомів контролю. Виходячи з цього обґрунтовано необхідність становлення внутрішнього аудиту, від якого залежить не тільки збереженість матеріальних цінностей засновників, але й кредитоспроможність підприємства. За таких обставин кожне підприємство має виробити власну стратегію і тактику стабілізації виробництва, а в подальшому піднесення виробництва та зростання ефективності.

10. Внутрішній аудит дає інформацію вищій ланці управління суб'єкта господарювання про його фінансово-господарську діяльність, сприяє створенню вискоєфективної системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перешкоджає виникненню порушень та підтверджує достовірність звітів його відокремлених структурних підрозділів. Організація внутрішнього аудиту ґрунтується на властивості компаративності, яка розкриває методологічний аспект сутності внутрішнього аудиту. Необхідною передумовою контрольних дій є наявність норм внутрішнього аудиту та інформації, що відображає фактичний перебіг контрольованих процесів і порівнюється з встановленими нормами.

11. Внутрішній аудит необхідний для підвищення ефективності всієї системи управління підприємствами, сприяючи дотриманню законодавчих вимог до організації бухгалтерського обліку, здійсненню господарських операцій, створенню необхідних умов застосування правових норм захисту майнових інтересів і дотриманню вимог установчих документів, скороченню економічних санкцій раціональної організації й використанню висновків

зовнішніх аудиторських перевірок. В умовах функціонування підприємств на принципах підприємництва назріла потреба створення апарату управління служби внутрішнього аудиту, насамперед для забезпечення безконфліктного співіснування з органами державного контролю та незалежним (зовнішнім) аудитом.

12. Як функція управління підприємством внутрішній аудит забезпечує:

- достовірність бухгалтерської та фінансової звітності;
- дотримання законності при здійсненні господарсько-фінансових операцій;
- дотримання майнових інтересів підприємства і його засновників;
- створення середовища соціально-економічної довіри на підприємстві – шляхом введення чіткої регламентації майнових відносин засновників і підприємства як юридичної особи;
- систему внутрішнього контролю;
- розмежування повноважень і відповідальності органів управління підприємством посадових осіб;
- готовність підприємства до обов'язкових перевірок зовнішнього аудиту з метою одержання позитивного висновку про достовірність річної звітності, тим самим скорочуючи витрати підприємства на обов'язкову перевірку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаптация системы SAP R/3 для решения задач пользователя / [А.Г. Кобыляцкий, А.В. Пархоменко, И.А. Галушко и др.] // *Радиоелектроніка. Інформатика. Управління*. 2009. № 1. С. 124–128.
2. Акентьева О. Б. Контролінг як фактор підвищення ефективності управління підприємством [Електронний ресурс] / О. Б. Акентьева, Ю. А. Журавльова. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/44704.doc.htm
3. Апчерч А. *Управленческий учет: принципы и практика*: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.
4. Батуева Д.Д. *Взаимосвязь информационной, контрольной и аналитической функции системы бухгалтерского учета*. Диск. канд. экон. наук. – М.; 1998. – 188 с.
5. Белова І.М. , 2015. Сучасний аспект трактування економічного змісту та інформаційного забезпечення управлінського обліку. *«Молодий вчений»: науковий журнал*. Херсон. № 1(16). С. 52-55.
6. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. *Інноваційна економіка. Економічна діагностика підприємства*. 2012. № 1. С. 169–171.
7. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва. *Сталий розвиток економіки. Облік, аналіз і аудит*. 2012. № 1. С. 234–236.
8. Белова І.М. Коробей К., (2017). Аналітичні процедури в аудиті. *Аграрна наука та освіта Поділля: збірник наукових праць міжнар. наук.-практ. конф. Ч. 2. (14-16 березня 2017 р., м. Кам'янець-Подільський)*. Тернопіль: Крок. С.94 -97.
9. Білуха М.Т., 1998. *Курс аудиту: Підручник*. К.: Вища шк. Знання. 574 с.
10. Блаженкова .М. *стратегический управленческий учет а промышленном предприятии. Бухгалтерский учет*. 2008. № 11. С. 72–74.
11. Бородкін О.С. *Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація. Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. № 2. С. 45-53.

12. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
13. Бруханський Р. Ф., Скирпан О. П. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
14. Бруханський Р. Ф., Палюх М. С. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2017. 350 с.
15. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 384 с.
16. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 223 с.
17. Бруханський Р. Ф. Контролінг. Тернопіль : ТНЕУ, 2010. 114 с.
18. Булеев, И.П. и Пилипенко, А.А., 2007. Инструментарий и методы организации внедрения сбалансированой системы показателей на предприятии. Бизнес-Информ, 10, с.70-80.
19. Бутинець Ф.Ф., 2003. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. Частина 2. Житомир: ЖДТУ. 524 с.
20. Бутинець Ф.Ф., 2006. Аудит.: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – 3-є видання, доповнене і перероблене. Ж.: ПП “Рута” . 512с.
21. Бутко, М.П. (2014). Організація системи контролінгу на підприємствах України. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія Економічні науки, 6 (2). с. 116-118.
22. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / [Бутинець Ф.Ф., Дем’яненко М.Я., Каблук П.Т. та ін.] . Житомир: ПП. «Рута», 2003. 511 с.
23. Валебникова Н.В., Василевич И.П. Современные тенденции управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2000. № 18. С. 53-58.
24. Валуев Б.И. Проблема управленческой ориентации бухгалтерского учета. *Світ бухгалтерського обліку*. 1998. № 1. С. 2-10.
25. Варфоломеєва, К.О., 2010. Сутність і значення інформаційного потенціалу контролінгу в системі управління підприємством. Вісник ЖДТУ, 3.

- 26.Вебер, Ю. и Шеффер, I. 2014. Введение в контролинг. Москва: Объединение контролеров.
- 27.Вітвицька Н.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посіб. – К.: КНЕУ, 2000. – 166 с.
- 28.Гаррисон Р. Управленческий учёт – перспектива. *Контролинг*. 61992. № 3. С. 70-92.
- 29.Голов С.Ф., 2008. Управлінський облік: підручник. [4-те вид.]. К.: Лібра. 704 с.
- 30.Гудзинський О.Д. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-методологічний аспект): монографія / О. Д. Гудзинський, Г. Г. Кірейцев, Т. М. Пахомова, В. К. Савчук; за заг. ред. О. Д. Гудзинського. – К. : ІПК ДСЗУ, 2009. – 226 с.
- 31.Гуменюк О.О. “Аналіз як важливий елемент управління підприємством”. *Інноваційна економіка*. 2017. № 5-6 (69). С. 185–189.
- 32.Гуцайлюк, З.В. 2013. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції. Тернопіль: Крок.
- 33.Гуцайлюк З.В. Мех Я.В. Щирба М.Т. Аудит / Навчальний посібник, Тернопіль, Економічна думка 2002 -405 с.
- 34.Давидович І. Є. Контролінг : навч. посібник. К. : ЦУЛ, 2008. 460 с
- 35.Дайле, А. 2003. Практика контроллинга. Москва: Финансы и статистика.
- 36.Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 108-109.
- 37.Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу. Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 55-57.

38.Єршова, Н.Ю., 2015. Ідентифікація предмету та методу стратегічного управлінського обліку. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Серія «Економіка», 1/2, с.148-152.

39.Завитій О.П. Аудиторський ризик і контролінг, як основа прийняття управлінських рішень в сільському господарстві. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монограф. / М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло, Р.Ф. Бруханський. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка» ТНЕУ, 2015. 316 с.

40.Завитій, Ольга. Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю і аудиту. Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 121-122.

41.Завитій, Ольга Внутрішній аудит на сільськогосподарських підприємствах. Прикладна економіка - від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол.: П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 149-152.

42.Загородній, А.Г., Вознюк, Г.Л. та Смовженко, Т.С., 1996. Фінансовий словник. Львів: Видавництво Державного університету «Львівська політехніка».

43.Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві : монографія. Тернопіль: Економічна думка. 2006. 336 с.

44.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 1999. – № 40.

45.Зоріна О. А. Організація контролінгу в Україні: питання теорії та практики / О. А. Зоріна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Management/2009_647/61.pdf.

46.Іванова З. О. Особливості формування системи контролінгу на підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2012. № 6. С. 136–142.

- 47.Ивашкевич, В.Б., 1991. Котроллинг: сущность и назначение. *Бухгалтерский учет*, 7, с.8.
- 48.Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: [монографія]. Полтава : РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.
- 49.Карцева, В.В., 2010а. Систематизація інструментарію контролінгу на підприємстві: теоретичний аспект. Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України, 1, с.118-127.
- 50.Карцева, В.В., 2010б. Нові погляди на класифікацію інструментарію контролінгу. Науковий вісник Полтавського університету споживчої кооперації: Економіка, організація і управління підприємством, 1 (40), с.68-72
- 51.Кірейцев Г.Г. Про поділ обліку на фінансовий та управлінський. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 999. №11. С. 2-7.
- 52.Конащук, В.Л. та Фоміна М.М., 2013. До питання про місце контролінгу в системі управління підприємства. Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії, 4, с. 75-82.
- 53.Корчажникова Л. Проблеми бухгалтерського й управлінського обліку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2001. №12. С. 51.
- 54.Кривов'язюк, І.В, Кривов'язюк, Л.В. та Кривов'язюк, О.І., 2013. Місце контролінгу і моніторингу в процесах прийняття та реалізації інвестиційних рішень на підприємстві [online]. Доступно: < [http:// irbisnbuv.gov.ua /cgi-bin/irbis-nbuv / cgiirbis_64.exe? >](http://irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis-nbuv/cgiirbis_64.exe?)
- 55.Левицька, І.В. та Житник, І.В. Моніторинг як інформаційне забезпечення контролінгу підприємства. В: Матеріали наукових конференцій [online]. Доступно: <http://intkonf.org/levitska-iv-ken-zhitnik-iv-monitoring-yak-informatsiyne-zabezpechennya-kontrolingu-pidpriemstva/>
- 56.Лемішовський, В.І., 2017а. Контролінг в управлінні машинобудівним підприємством: координаційні елементи. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство, 11, с.94-97.
- 57.Ліпич Л. Г. Контролінг в системі антикризового управління. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 377–381.

58. Лукава І.М Місце внутрігосподарського (управлінського) обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством / І.М. Лукава// Агроінком. – 2008. – № 3-4. – С. 94–98 107.

59. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава // Стратегія ресурсозберігаючого використання аграрно-економічного потенціалу на основі активізації інноваційно-інвестиційної діяльності – об'єктивна передумова інтеграції країни в світове співтовариство: Тези доповідей 56 міжнародної науково-практичної конференції 18 травня 2007р. Частина 2 – Тернопіль: ТНЕУ, 2007. – С. 113 – 115.

60. Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб оперативного управління виробництвом / І.М. Лукава// Агроінком. - Київ, 2004. – № 11-12. – С. 19 – 25.

61. Лукава І.М. Нормативний метод обліку як засіб управління виробництвом / І.М. Лукава// Іноваційна економіка АПК. – 2010. – №5. – С.126 – 125. 55.

62. Лукава І.М. Організація управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / І.М. Лукава, Т.В.Дідоренко // Формування економічних відносин в умовах ринку. Збірник наукових праць. Тернопіль: ТДЕУ, 2003. С.168–182.

63. Маєвська Я. В. Види та місце фінансового контролінгу на підприємстві / Я. В. Маєвська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.6. – С. 47–52.

64. Майер, Э. 1993. Контролинг как система мышления и управления. Москва: Финансы и статистика.

65. Мельник, О.Г. та Пецкович, М.Д., 2012. Моніторинг діяльності підприємства. Вісник НУ «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 722, с. 381-386.

66. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств на 01.12.2005 // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 2. – С. 3 – 52.

67. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.

68. Міщенко, Н.Г. та Градюк, Н.М., 2015. Контролінг соціальної відповідальності підприємства. Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць Львівської комерційної академії, 19, с.63-66.

69. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И. Е. Мизиковский. – М. : Экономистъ, 2006. – 199 с.

70. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность // Бухгалтерский учет. – 1995. – № 8. – С.11-18.

71. Мозенков, О.В. ред. 2005. Система фінансового моніторингу. Методологія проектування. Харків: ВД «ІНЖЕК».

72. Моссаковський В. Інтеграція господарського обліку / В. Моссаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №6. – С. 16-24.

73. Нападовська Л. Методологічні засади управлінського обліку / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит – 2004. – № 4. – С. 26-30.

74. Нидлз Б., Андерсен Е., Колдуелл Дж. Основные принципы управленческого учёта // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 40-44.

75. Палюх М.С. “Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством”. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку: збірник наукових праць всеукр. наук.-практ. конф. (30 березня 2017 р., м. Тернопіль). Тернопіль : Крок, 2017. 220 с. – С. 42-44.

76. Палюх М.С. “Контрольна функція бухгалтерського обліку”. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнародної науково-практичної конференції [Тернопіль, 27 жовтня 2017 р.]. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 276 с. (С. 155-158).

77. Панков В.А. Контролінг і бюджетування фінансово-господарської діяльності підприємства : навч. посібник / В. А. Панков, С. Я. Єлецьких, Н. М. Михайличенко. – К. : ЦУЛ, 2007. – 112 с.

78.Панченко, Г.С., 2014. Контролінг в системі обліково-аналітичного забезпечення прийняття управлінських рішень. В: Обліково-аналітичне забезпечення: вітчизняний і міжнародний досвід: монографія. Донецьк: В-во «Дмитренко Л.Р.».

79.Пізенгольц М.З. О содержании управленческого учета // Бухгалтерский учет – 2000. – № 19 – С. 62

80.План рахунків П(С)БО: нормативний довідник бухгалтера / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс Клуб, 2012. – 150 с.

81.. Прохорова, В.В. и Олейник, А.Н., 2007. Финансовый контроллинг как инструмент обеспечения устойчивого финансового состояния предприятия. Бизнес Информ, 12, с.78-81.

82.П(С)БО 16 «Витрати» від 31.12.1999 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу:<http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

83.Пустовіт Л. Є. Система контролінгу як чинник стабільності діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Л. Є. Пустовіт. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Staptp/2012_53/files/ST53_38.pdf

84.Пушкар, М.С. та Пушкар, О.М. 2004. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту. Тернопіль: Карт-бланш.

85.Пушкар, М.С., 1997. Контролінг. Тернопіль: Тернопільська академія народного господарства.

86.Райхман, Т., 1999. Менеджмент и контроллинг. Одни цели - разные пути и инструменты. Международный бух. Учёт, 5, с. 26-36.

87.Рибак, О.В., 2014. Формування механізму контролінгу в управлінні результативною діяльністю підприємства. Кандидат наук. Хмельницький національний університет.

88.Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова – М.: “Финансы и статистика”, 2000. – 150 с.

89.Рудницький, В.С. та Рудницький, Т.В., 2012. Види сучасного контролінгу. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія

«Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку», 722 (81), с. 221-225.

90.Румак О.Х. Управлінський облік у сільськогосподарських підприємствах / О.Х. Румак. – К.: Урожай, 1994. – 120 с.

91.Садовська І.Б. Організація системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах / Садовська І.Б.// Тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «Управлінський облік і конкурентоспроможність бізнесу». – Київ: ФПБАУ, МІМ, 2006. – С. 200 – 206.

92.Садовська І.Б. Нормативний облік витрат: інструмент і методологія управлінського обліку і контролю / Садовська І.Б. // Матеріали Науково-практичної конференції «Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства». – Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2007. – С. 355 – 361.

93.Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 50-52.

94.Стражев В.И. Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособие / В.И. Стражев, О.В. Латыпова. – Мн.: Выш. шк., 2003. – 205 с.

95.Стуков С.А. И все-таки производственный, а не “управленческий” учет // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 64.

96.Сухарева, Л.А. и Петренко, С.М., 2002. Контроллинг – основа управления бизнесом. Киев: Эльга, Ника-центр.

97.Терещенко, О.О., 2006. Поняття «контролінг» та «управлінський облік» в теорії і практиці. Фінанси України, 8, с.137-145

98.Хан, Д., 1997. Планирование и контроль: концепция контроллинга. Москва: Финансы и статистика.

99.Ходзіцька В.В., 1997. Управлінський (внутрішньогосподарський) облік: його суть та місце в системі формування економічної інформації в умовах ринкових відносин. Світ бухгалтерського обліку. № 6. С. 36-38.

100.Хорват, П. 2006. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование. Москва: Альпина Бизнес Букс, 2006.

101. Цабиева, Т.О., 2005. Обеспечение устойчивого функционирования и развития морских портов Украины. Кандидат наук. Одесский национальный политехнический университет.

102. Цигилик, І.І., 2004. Контролінг. Київ: Центр навчальної літератури.

103. Черкас, А.В., 2014. Моніторинг як гарант інформаційного забезпечення системи контролінгу підприємства. В: Проблеми та перспективи інноваційного розвитку економіки: Міжнародна науково-практична конференція. Одеса, Україна, 21-22 березень 2014. Херсон: Видавничий дім «Гельветика».

104. Чумаченко Н.Г., 1968. Внутриводской экономической анализ. Киев: Техніка, 288 с.

105. Чумаченко М., 2001 Управлінський облік в Україні. Бухгалтерський облік і аудит. № 6. С. 43-47.

106. Чумаченко Н.Г., 1997. Развитие управленческого учета в Украине. Світ бухгалтерського обліку. №10(16). С. 2-9.

107. Шнайдер, Д., Ананькина, Е., и Данилочкин, С., 1998. Контроллинг как инструмент управления предприятием. Москва: Аудит, ЮНИТИ.

108. Шароватова Е. Моделирование управленческого учета в информационной системе предприятия // Автореф. дис... канд. экон. наук.- Ростов-на-Дону: РГЭА, 1998. 189 с.

109. Штрайт, Б. та Петрик, О., 1995b. Контролінг у реалізації функцій планування і контролю. Бухгалтерський облік і аудит, 6, с. 31-34

110. Яцишин І.М., (1997). Перехід до ринкової економіки і формування нової моделі управлінського обліку. Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції «Проблеми реформування 71 бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання», Львів, 15- 16 травня 1997 р. – тези доповідей. Львів: ЛКА. С. 288–291.

111. Яцишин І.М. , 1999. *Управлінський облік і аналіз у галузі рослинництва*. Тернопіль. 74 с.