

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

Беган Володимир Михайлович

ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ДІЯЛЬНОСТІ
СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ/ FINANSIAL AND ECONOMIC
CONTROL OF BUSINESS ENTITIES

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконала студентка групи

ОПЗм-21

В.М. Беган

Науковий керівник:

к.е.н. доцент Завитій О.П.

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ ” _____ 20 ____ р.

Завідувач кафедри

_____ Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ.....	7
1.1. Генезис контрольної діяльності: передумови формування та розвиток в суспільстві.....	7
1.2. Сутність контролю в системі управління, його роль та місце у забезпеченні економічної безпеки	16
1.3. Основні види, форми й методи контролю в умовах ринкової економік.....	24
1.4. Сучасні моделі системи фінансового контролю в країнах Європейського Союзу.....	37
Висновки до розділу 1.....	56
РОЗДІЛ 2. ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ.....	57
2.1. Фінансовий та управлінський контроль як функція менеджменту	57
2.2. Організація контролю за виконанням бюджету в підсистемі управлінського обліку	65
2.3. Організація контролю в управлінні підприємством.....	76
Висновки до розділу 2.....	90
РОЗДІЛ 3. ДІАГНОСТУВАННЯ РІВНЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ.....	91
3.1. Внутрішньогосподарський контроль: сутність, сучасний стан та перспективи розвитку	91
3.2. Відбір інформаційних джерел для зовнішнього аудиту та методика аудіювання.....	98
3.3. Об'єкти внутрішнього аудиту і методика роботи аудитора на сільськогосподарських підприємствах.....	105
Висновки до розділу 3.....	109
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	110
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	113

Вступ

Актуальність теми. Ринкові відносини, що розвиваються в Україні, передбачають якісно нові зміни в реалізації контрольної функції як з боку зовнішніх контролюючих органів, так і всередині підприємств різних організаційно-правових форм. Контроль присутній на всіх стадіях управління і протягом усього часу реалізації управлінських рішень.

Система контролю є важливим елементом загальної структури управління підприємства. Вона дозволяє керівництву шляхом здійснення нагляду, перевірок і стеження за його фінансово-господарською діяльністю переконатись, що остання проходить у відповідності до розробленої стратегії розвитку, прийнятої керівництвом маркетингової політики, інструкцій, інших нормативних документів та вимог діючого законодавства. Для власників та потенційних інвесторів контроль виступає гарантією збереження та ефективного використання інвестованих коштів.

Мета контролю полягає у своєчасному виявленні та запобіганні невинуватим відхиленням, які перешкоджають раціональному використанню майна та коштів товариства, ідентифікації і усуненні „слабких місць” в системі управління, пошуку шляхів оптимізації господарських рішень структурними підрозділами та на рівні підприємства в цілому, оцінці виконання управлінських рішень тощо.

Аналіз роботи діючих служб контролю підприємства показує, що використовувані ними методи і процедури не забезпечують належний контроль за діяльністю осіб, які розпоряджаються отриманими інвестиціями, та надійний захист майнових інтересів інвесторів. Отже, на даному етапі розвитку економіки потребують перегляду і уточнення питання теоретичного, методичного та організаційного характеру контролю. Зокрема, потребують уточнення поняття сутності й завдань, місця і його ролі в управлінській інформаційній системі; основних його форм і видів, принципів та умов, що визначають ефективність функціонування системи контролю в підприємстві. Потребують уточнення також організаційна структура служб внутрішнього

контролю, методи оптимізації їх діяльності, порядок проведення контролю підприємства, організація інформаційного забезпечення, автоматизація контрольних процедур тощо.

Значний внесок у наукове та практичне дослідження проблем контролю зробили вітчизняні вчені та практики, зокрема: М.Т.Білуха, Ф.Ф.Бутинець, В.А.Дерій, Н.І.Дорош, З.В.Гуцайлук, А.М.Кузьмінський, Є.В.Мних, Л.В.Нападовська, М.С.Пушкар, В.С.Рудницький, В.О.Шевчук. Дослідження різноманітних аспектів контролю провели : Е.А.Аренс, Ю.О.Данилевський, Я.В.Соколов, В.П.Суйц, А.Д.Шеремет та інші вчені. В той же час багато питань залишаються недостатньо розкритими, зокрема, питання методики і організації контролю як підсистеми в системі управління підприємством.

Аналіз праць вчених-економістів показує, що раціональна організація контролю потребує системного підходу з урахуванням особливостей впровадження ринкових механізмів в управління підприємницькою діяльністю.

Метою роботи є обґрунтування теоретичних аспектів і вивчення практичної роботи щодо системи контролю на підприємстві для підвищення ефективності управління його діяльністю.

Реалізація поставленої мети передбачає вирішення певних **завдань**, зокрема:

- з'ясувати суть та визначити місце і роль контролю в системі управління підприємством;
- визначити основи створення системи контролю та розробити практичні рекомендації щодо його впровадження на підприємстві;
- проаналізувати формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю та внести пропозиції по його покращенню;
- розробити рекомендації щодо вдосконалення організації і методики контролю в підприємствах.

Об'єктом дослідження є система контролю господарської діяльності підприємства, а предметом дослідження є теоретичні, методичні і організаційні аспекти його побудови.

Методи дослідження. Використовувалися загальнонаукові методичні прийоми: на етапі збору, систематизації і обробки інформації – аналізу і синтезу; під час встановлення спільних відмінних рис об'єкта дослідження – метод порівняння; розрахунково-аналітичні прийоми; а також специфічні методи контролю - тестування, експертиза, перевірка, групування недоліків, узагальнення, спостереження.

Відповідно до поставленої мети та завдань проведеного дослідження в роботі зроблено рекомендації та пропозиції, які мають певну **новизну**:

- класифіковано інформаційне забезпечення контролю за часом виникнення, джерелами надходження, характером впливу на показники, відношенням до етапів контрольного процесу, що спрощує процес збору, переробки і аналізу інформації на різних рівнях менеджменту;

- виділено функції контролю: інформаційну, консультаційну, спостереження і координації зусиль працівників, що підвищує організацію внутрішнього контролю та продуктивність праці менеджерів, яким делегована контрольна функція;

- вивчено і узагальнено поняття фінансового контролю, як функції управління із відповідною сукупністю методів і прийомів, здійснюваних особами, що представляють інтереси підприємства;

- досліджено завдання управлінського контролю з розробкою пропозицій щодо оперативного усунення недоліків і своєчасного прийняття коригуючих управлінських рішень;

- узагальнено принципи внутрішнього контролю, зокрема, відповідальності, збалансованості контрольних дій, безперервності, взаємодії й координації, комплексності, делегування повноважень, пріоритетності, дієвості, інтеграції, підконтрольності, цільової спрямованості, превентивності контрольних дій, дотримання яких забезпечує ефективне функціонування, стабільність і оптимальний розвиток підприємства, збереження та ефективне використання його виробничо-фінансового потенціалу;

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у розробці пропозицій, що спрямовані на сприяння організації та удосконалення організації контролю на підприємствах .

Структура і обсяг роботи. Основний зміст магістерської роботи викладено на 120 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел з 87 найменувань, містить 6 таблиць, 10 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Генезис контрольної діяльності: передумови формування та розвитку в суспільстві.

Сучасне бачення контролю як функції управління формувалося тисячоліттями і нерозривно пов'язано з виникненням, становленням і розвитком функції обліку. Контроль формувався і розвивався на тлі еволюції обліку. Інтерес до дослідження облікової думки поступово зростає з розвитком економічних перетворень.

Свідченням цього є вихід декількох фундаментальних теоретичних досліджень професора Я.В. Соколова його послідовників Т.Н. Малькової С.М. Бичкової та професора Ф.Ф. Бутинця .

Виникненню перших цивілізацій передувала неолітична революція. Наявність надлишкового продукту дозволяла утримувати людей, що не були зайняті у виробництві їжі, вони виконували різні адміністративні функції. Відтак, з урахуванням нових виробничих можливостей, з'явилися перші осередки цивілізації з над обшинними соціальними структурами і ранніми формами політичної адміністрації. Пов'язаний з цим перехід від реального господарства сприяв кардинальним змінам у культурі, способі життя, у духовній, соціальній сферах. Мисливці, рибалки і збирачі, засвоїли майже всі природно-кліматичні зони Землі, та значною мірою почало розвиватися землеробство та скотарство. Саме у такому середовищі створюється значний прибавочний продукт та певною мірою нагромаджуються матеріальні та духовні цінності.

Витоки ранніх цивілізацій виходять з існування ранньоземлеробських товариств. Завдяки будівництву грандіозних, на той час, іригаційних споруд, значно підвищилася продуктивність сільського господарства. У суспільствах ремесло відокремилася від сільського господарства, з'явилися міста. Почали

споруджуватись монументальні споруди: піраміди, храми, усипальниці тощо, які мають безпосередньо господарське призначення.

Також почався процес соціального розшарування суспільства, почали з'являтися різні соціальні групи, відмінні одна від іншої, в залежності від матеріального становища, соціального статусу, фахових ознак а також від обсягу прав та привілеїв.

Відбувалося формування держав, тобто систем органів управління та організації життєдіяльності суспільства, захисту прав та інтересів одних груп та придушення інших.

З'явилася писемність, завдяки якій люди могли фіксувати досягнення власної культури у матеріальній формі: закони, ідеї, традиції, вірування та передавати їх з покоління в покоління

Також, значними темпами почав розвиватися контроль. В перекладі з французької "controle" контроль означає спостереження або перевірку. Також цей термін трактують як нагляд, перевірку з метою попередження небажаних явищ. У теперішньому розумінні контроль - це систематичне спостереження та перевірка певного об'єкта з метою виявлення відхилень, у процесі його функціонування, від заданих показників та параметрів. В давні часи використовувались різні прийоми та методи контролю, але найпершим таким прийомом контролю була інвентаризація [72].

Намагаючись якнайкраще дотримуватись принципу точності, у стародавньому Єгипті, для відображення фактів господарського життя було задіяно три особи: одна з них записувала на папірусі перелік матеріальних цінностей, які передбачалися для відпуску, інша - фактичний їх відпуск а третя - порівнювала ці дані та робила відмітки про виявлені порушення і відхилення. Значні розміри Перської багатонаціональної імперії та велика, постійно діюча армія, за правління царя Дарія (522-486 рр. до н. е.) слугували передумовами для появи великого контрольного апарату, що здійснював перевірку витрат війська. Осіб, котрі здійснювали контроль, називали "вухами й очима царя".

При добре розвиненому обліку матеріальних цінностей, велику увагу надавали контролю в Китаї. Облік надходження та відпуску матеріальних цінностей вели у так званих «червоних списках», один її примірників такого списку подавали у центральне управління [72]

Також, в Греції почав розвиватися державний контроль. У великих містах, зокрема в Афінах працювали спеціальні контролери і чиновники, які займалися обліком державних витрат і доходів, храмового майна, організували та проводили інвентаризацію усього рухомого і не рухомого майна. Почалося розмежування контролю і господарського обліку, а ревізія розглядалася як частина контролю.

У Єгипті, під час епохи еллінізму, для підтвердження показників звітних відомостей застосовували метод зустрічної перевірки - колації або стикування. Його суть полягала у співставленні фактичних даних, що отримувалися від різних матеріально-відповідальних осіб із запланованими. Особа, яка займалася такою перевіркою (відкупник) вказувала у звітах що, з кого, і скільки вона збрала. А завідуючий складом, у свою чергу, записував, відомості про осіб, від яких він приймав товарно-матеріальні цінності, та за схоронення яких ніс повну матеріальну відповідальність.

У Римі в II - I ст. до н.е. сформувалася тотальна система контролю державних фінансів, здійсненням якого займалися квестори (особа, яка наглядала за фінансовими справами в державі та армії та контролювала весь обсяг господарських операцій, пов'язаних з витратами грошових коштів). Оскільки шахрайство та обман були достатньо поширеними, у Римі була створена складна організація контролерів та ревізорів, основною функцією якої було розкриття інформації про збитки, що виникали через невміле ведення господарських справ. Контроль розглядався як одна із функцій обліку [82]

На самому початку епохи Середньовіччя (XIII - XIV ст.) було характерним таке явище, при якому перевага надавалася усному свідченню перед письмовим. У присутності господаря чи його довіреної особи, управитель розповідав усе, що він чув, робив та бачив. Потім проводилися дебати між

господарем та управителем: господар намагався розкрити факти безгосподарності, а управитель намагався зменшити доходи. Майже завжди визначення боргу управителя було результатом суперечки, оскільки ті суми, за якими він не міг навести доказів, тобто виправдатися, стягувалися з нього.

У Західній Європі в XIII столітті облік мав бюджетний (камеральний) характер та використовувався тільки в господарствах при монастирях. Об'єктами такого обліку були: витрати і доходи, каса, кредиторська та дебіторська заборгованість. Виходячи з цього, можна сказати, що основним напрямком контролю є перевірка кошторису доходів і витрат. Але і необхідно зазначити, що характерною ознакою для цього періоду була відсутність контролю з боку держави. Можновладці-фінансисти дуже часто використовували казначейські кошти на особисті потреби. У разі виявлення крадіжок у значних розмірах використовували таке покарання як смертна кара [64, с. 12].

Звісноно, що такий порядок справ не міг залишатись без змін. Передумовою для розвитку нових форм контролю за якістю інформації був стрімкий розвиток господарської діяльності. Наслідком цього стало заснування інституту контролерів (аудиторів) в Англії (1299 р.).

На сучасному етапі розвитку контролю в Україні організацію фінансово-господарського контролю можна побачити із наступної схеми (рис. 1.1).

Як видно з рисунка, свідченням достовірності бухгалтерської звітності суб'єкта господарювання при переході економіки країни до ринкового типу, особливою мірою, є аудиторський контроль.

Достовірна та повна інформація про діяльність підприємства є необхідною для всіх осіб, що мають справу з конкретним підприємством, а саме його власників, контрагентів, державних контрольних органів, банків, інвесторів та ін. Найпершими користувачами такої інформації були феодалі та рабовласники. Для здійснення контролю за збиранням та ефективністю використання податків створювались спеціальні контрольні органи державного рівня.



Рис.1.1. Організаційні форми фінансово-господарського контролю

Розвиток промисловості та торгівлі викликав необхідність створення недержавного контролю – аудиту (від лат. «auditus» - слухати, вислуховувати), оскільки державного контролю вже було не достатньо, і він захищав інтереси тільки держави. В такому контролі зацікавленими були обидві сторони: і держава, і власники. За послугми аудиторів також звертались і незацікавлені треті сторони (арбітраж, суд), що захищали справедливість [64, с. 54].

Судячи із даних історичних джерел можна сказати, що аудит як незалежний контроль, має багатовікову історію, та як один із видів професійної діяльності він виник в Англії. Найдавнішими згадками про аудит (1130 р.) є записи в англomовних облікових документах, які зберігаються в архівах Казначейств Англії та Шотландії. Також є інформація про існування аудиторського контролю із 1299 по 1324 рік, коли указом короля аудиторів були призначені в графствах Беркшир, Оксфорд, Уїлтс, Південний Ельтон, Дорсет і Самсет. Законом, який видав король Англії Едвард I 1285 року аудиторам надавались певні привілеї [64, с. 12].

Як вже зазначалося, поштовхом для виникнення аудиту був розвиток ринкової економіки. У Великобританії люди, потрапляючи під вплив реклами про стрімке та швидке збагачення, та про значні дивіденди, вкладали всі свої заощаджені кошти у збиткові та сумнівні підприємства, що супроводжувалося масовим розоренням цих людей зі сторони таких компаній. Один із відомих тогочасних юристів писав, що усі, разом узяті війни розорили менше людей, ніж акціонерні товариства. Після цього група досвідчених професійних бухгалтерів в Шотландії створила об'єднання, в якому усі зацікавлені особи могли перевіряти фінансові звіти з метою встановлення їх достовірності, виявлення шахрайства та обману і цим застерігати їх від прийняття хибних рішень [64, с. 15].

Ці бухгалтери називали себе аудиторами і розробили відповідні професійні правила, основними з яких були: добросовісність і чесність аудиторів, неупередженість, особиста незацікавленість, високий професіоналізм та незалежність від будь-яких адміністративних структур.

З часу, коли виникло розуміння компанії, як окремого юридичного суб'єкта, почав формуватись сучасний аудит (наприкінці XIX ст.). Саме це спровокувало роз'єднання функцій управління та права власності. Наслідком цього стала потреба захисту інтересів власників (акціонерів), оскільки вони не приймали участі у повсякденному процесі прийняття рішень.

Офіційною датою виникнення аудиту, як форми контролю вважається 1853 рік — дата реєстрації перших у світі професійних організацій аудиторів. Вимога обов'язкового здійснення аудиту фінансової звітності компаній була законодавчо закріплена 1867 року у Франції, 1887 - у США, 1895 - у Швеції, 1931 – у Німеччині. У складі царської Росії на території України вже у 1811 році в особі державного контролера існував державний контроль [5, с. 89 - 97].

У першому аудиторському довіднику, виданому у 1805р. в Единбурзі були зазначені імена 17 аудиторів. У 1880 році в був заснований Інститут присяжних бухгалтерів в Уельсі та Англії [64, с. 14].

Це все свідчить про те, що на повних правах до ділового світу професійний аудитор увійшов лише у другій половині XIX століття [51, с. 22].

Заснування у 1977р. Міжнародної федерації Бухгалтерів із штаб-квартирою в Нью-Йорку стало початком інтернаціоналізації аудиту. До завдань цієї організації було віднесено розробку Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу Етики Професійних Бухгалтерів, навчальних посібників для професійної освіти а також аудиту державних підприємств та положень для ефективного ведення управлінського і державного обліку.

Становлення аудиту в Україні виходить ще з часів російської імперії, оскільки до 1991 року Україна розвивалась як адміністративно-територіальна одиниця, що входила до складу Росії.

Звання аудитора тут було введено Петром I, який у «Табелі про ранги», а також у військовому статуті (1716 р.) відніс аудитора до військових чинів. До обов'язків аудитора відносилось розслідування справ, які були пов'язані із майновими суперечками. В окремих випадках посада аудитора поєднувала

обов'язки діловода, прокурора і секретаря, хоча державного і громадського визнання такі обов'язки не здобули [51, с. 8]

У СРСР, після 1917 року, потреба в аудиті не виникала, оскільки на основні засоби виробництва відбулося установлення державної власності.

До 1987 року проблема організації і методології аудиту не тільки не вирішувалась, але й не розглядалась зовсім. У 1987 – 1989 рр. при міністерствах фінансів створювались госпрозрахункові контрольні-ревізійні групи, а також в Україні (а саме у Києві) було відкрито дочірнє підприємство фірми «Інаудит», яке назвали «Інаудит-Україна». Вони були створені з метою контролю за діяльністю спільних підприємств (1989 р.) (з участю іноземного капіталу). Іноземною стороною спільних підприємств було поставлено завдання щодо аудиторського підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності таких підприємств. Співробітниками «Інаудит-Україна» були колишні державні службовці контрольні-ревізійного управління Міністерства фінансів України. Саме це можна вважати першими зернами в розвитку аудиту в Україні [51, с. 73]

Значний розвиток аудиту в Україні відбувся вже після розпаду Радянського союзу 1991 року.

У 90-х роках ХХ століття в СНД та Україні з'явилась велика кількість трастових компаній, що організовували свою діяльність за типом «фінансових пірамід». Прикладами таких компаній були — «МММ», «Саламандра», «Елайс» та інші. Збанкрутувавши, вони не змогли повернути гроші населенню [64, с. 18]

У світовій практиці теорія аудиту обґрунтовує його виникнення у різних аспектах. Проведені нами дослідження показують, що у США та Великій Британії найбільшого визнання набули такі підходи:

- потреби потенційного та існуючого інвесторів. Даний підхід полягає в тому, що кожен інвестор компанії, навіть за наявності достатнього рівня знань з фінансового аналізу, не має достатнього рівня впевненості у достовірності показників фінансової звітності, є необізнаним з даними бухгалтерського

обліку, які слугують підставою для складання звітності. Актуальність цієї проблеми загострюється також із зростанням кількості акціонерів, котрі фактично не мають відношення до управління підприємством. Тому, підтверджуючи публічну звітність, аудитор виступає гарантом порядності відносин між учасниками господарської діяльності;

- теорія агентів пояснює потребу в аудиті, опираючись на історичні факти незалежної перевірки звітів управляючих на замовлення землевласників. Дана теорія враховує можливість конфлікту інтересів управляючих та власника. Роль третейського судді, у цьому випадку, відводиться аудитору. Підтвердження аудитором фінансової звітності посилюють довіру до власників компанії;

- теорія мотивацій. Ця теорія враховує суто психологічні моменти. Вважається, що менеджери більш відповідально ставляться до складання звітності, оскільки знають, що вона обов'язково буде перевірена, а тому зменшується ймовірність помилок та шахрайства.

Традиційні форми і методи економічного контролю, що діяли в умовах командно-адміністративної системи, виявились неспроможними задовольнити нові інформаційні потреби управління суб'єктів господарювання, інвесторів, кредиторів, власників підприємств, та інших споживачів інформації. Це все сприяло запровадженню в Україні незалежної форми контролю - аудиту.

Тому в Києві, 14 лютого 1992 року на установчому з'їзді аудиторів України був прийнятий Статут громадського об'єднання громадян, котрі здійснюють аудиторську діяльність — Спілки аудиторів України (САУ).

З ініціативи САУ був підготовлений і прийнятий 22 квітня 1993 року Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після прийняття закону 28 жовтня 1993 року була створена Аудиторська палата України (АПУ).

Також сприяло розвитку аудиту прийняття у грудні 1994 року закону України «Про оподаткування прибутку підприємств». Даний закон вимагав від усіх суб'єктів господарювання підтвердження звітності, що передбачало обов'язковий аудит.

Характерним є те, що обов'язки аудиторів значно обмежені, в той же час роль і значення аудита в умовах інтернаціоналізації та глобалізації економіки країни зростає. Тому АПУ щорічно здійснює заходи з удосконалення аудиторської справи.

Таким чином, можна зробити висновок, що потреба в аудиті була викликана такими обставинами: розходження інтересів тих, хто формує інформацію і тих, хто нею користується (кредитори, банки, власники акцій, та ін.), що призводить до її необ'єктивності; негативних наслідків прийняття господарських рішень на основі необ'єктивної інформації; необхідністю спеціальних знань, необхідних для оцінки достовірності одержаної інформації, яких не мають її користувачі; відсутність у останніх матеріалів і часу для оцінки достовірності інформації та її якості. Усі ці проблеми можуть усунути аудиторські служби, котрі мають відповідних кваліфікованих спеціалістів, досвід та права доступу до інформації, захисту своїх клієнтів.

1.2.Сутність контролю в системі управління, його роль та місце у забезпеченні економічної безпеки

Трансформаційні перетворення, що відбуваються в Україні, зокрема, у соціально-економічній сфері, вимагають впровадження нових підходів та принципів у функціонуванні системи контролю. У свою чергу визнання України державою з ринковою економікою ставить перед нею нові завдання із забезпечення економічної безпеки країни і окремого підприємства, передусім внутрішньої безпеки.

У Законі України „Про основи національної безпеки України” серед сучасних основних і реальних загроз національній безпеці України в економічній сфері виділяється ослаблення системи державного регулювання й контролю у сфері економіки [36]. Визначення наведеної загрози має достатньо загальний підхід, оскільки контроль є важливим елементом управлінської

діяльності не тільки в економічній сфері, а й у багатьох інших сферах і тому потребує подальшої деталізації та конкретизації.

Контроль є складною динамічною системою, яка складається із сукупності різних елементів, що знаходяться у тісній взаємодії і постійному розвитку. Контролю властиві основні риси системи – наявність зв'язків, у тому числі зворотних, поділ на частини, наявність структури, багатоаспектність. У системі економічної безпеки контроль виступає як її важливий елемент та дієвий інструмент забезпечення. Недооцінка, применшення ролі контролю у забезпеченні економічної безпеки підприємства можуть вести до неконтрольованості ситуації, втрати керованості економікою.

На сучасному етапі радикальних реформ в Україні особливої ваги набувають питання вдосконалення управління підприємствами. Однією з найважливіших його функцій є контроль. Будь-який вид управління неможливий без чітко організованої системи контролю, тому що не можна ефективно управляти, не перевіряючи виконання поставлених вимог та не виявляючи фактичного стану на управлінських об'єктах.

У цьому значенні контроль, який є самостійною функцією управління, виступає засобом установлення зворотних зв'язків, завдяки чому керівний орган (суб'єкт управління) може простежити хід виконання прийнятих рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на відхилення в роботі підконтрольного об'єкта від заданої програми та вносити відповідні корективи в його діяльність. Контроль як самостійна функція управління тісно пов'язаний з іншими сторонами управлінської діяльності – прогнозуванням, плануванням, обліком та аналізом.

Сутність контролю можна визначити як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою виявлення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень, інформування про ці явища керівників органів та усунення несприятливих ситуацій. Таким чином, контроль виконує інформаційну та корекційну функції.

На інформаційному етапі контрольної діяльності здійснюється пошук та збирання інформації про об'єкт управління, порівнюється фактичне виконання з накресленими цілями. А на корекційному етапі встановлюють спосіб та розробляють конкретні заходи щодо усунення виявлених розбіжностей, приймають рішення щодо нормалізації діяльності підконтрольного об'єкта.

Міжнародна організація вищих контролюючих органів (ІНТОСАІ) визначила, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль – невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії витрачання матеріальних ресурсів на попередній стадії, щоб мати можливість притягнути винуватців до відповідальності, одержати компенсацію за збитки та розробити заходи щодо запобігання таким порушенням у майбутньому.

Здійснення у розвинутих закордонних країнах будь-яких значних програм (економічних, соціальних, політичних) передбачає включення до них підсистем контролю з обов'язковим виділенням на їх функціонування частини загальних асигнувань, передбачених на реалізацію таких програм. І це виявляється завжди виправданим заходом. Таким чином, контроль як соціальна функція існує в системі державного управління незалежно від суспільно-політичного ладу та типу економічних відносин. Однак зміст і місце контролю в системі управління зумовлюються характером суспільно-економічних відносин та політичної організації суспільства.

Існуюча в Україні система контролю та відповідно система контролюючих органів була сформована на базі командно-адміністративної системи, за якої акцент робився на політичних функціях контролю та його масовості, часто всупереч компетентності та об'єктивності. Тому останнім часом в Україні, все сильніше поряд із суб'єктивними стали проявлятися об'єктивні чинники, які впливали на зниження якості контрольної діяльності.

У сучасних умовах складність контрольованих об'єктів значно перевищує можливості суб'єктів контролю (органів управління та контролюючих органів). Таким чином, контроль стає недостатньо ефективним, тому що його органи з об'єктивних причин не в змозі регулярно, своєчасно та повністю переробляти інформацію, необхідну для якісної організації контрольної діяльності. А система контролю продовжує розвиватися, як правило, екстенсивним методом, тобто шляхом формування нових органів державного контролю, не дивлячись на те, що вже зараз фахівці нараховують більш як 100 різних систем зовнішнього контролю діяльності підприємств. При цьому якість керівних рішень значно знижується (одні рішення суперечать іншим), а технічна і наукова бази для їх прийняття не встигають за потребами суспільства і не відповідають сучасним вимогам.

За таких умов об'єкти управління поступово стали виходити з-під реального контролю; процес контролю стає більш формальним, що перш за все впливає на темпи розвитку суспільного виробництва.

Предметом будь-якого контролю є стан та поведінка об'єктів управління. Ця поведінка може бути описана системою показників, за допомогою яких можна встановити якісний стан об'єкта. Окрім того, кожний об'єкт оточує середовище, з яким він взаємодіє. Тому завдання контролю полягає і в тому, щоб виявити чинники, які істотно впливають на поведінку об'єкта контролю. Визначивши об'єкт контролю та істотні фактори, що впливають на його поведінку, встановлюють необхідні параметри об'єкта та їх відповідність меті управління. Від правильного визначення цих параметрів значною мірою залежить результат контролю.

Однак сутність контролю не може бути всебічно розкритою поза сферою управління, яку він обслуговує. Тому що не існує контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм. У залежності від сфери управління, яку він охоплює, виділяють такі галузі контролю: адміністративний, технічний, екологічний та економічний (фінансово-господарський).

В умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування підприємства виникає комплекс загроз у сфері економічної діяльності внаслідок неврахування ролі контролю у забезпеченні економічної безпеки. Серед таких загроз можна виділити наступні:

- 1) суттєве погіршення стану розрахунково-платіжної дисципліни;
- 2) розширення сфери та збільшення обсягів фінансових порушень;
- 3) недонадходження до бюджету значного обсягу податків, зборів та обов'язкових платежів;
- 4) послаблення відповідальності у фінансово-економічній сфері;
- 5) послаблення координуючої функції у системі контролю підприємства.

Наведені загрози можна систематизувати за певними критеріями з точки зору відношення до аналізованої системи, тривалості періоду дії, ймовірності виникнення, придатності управлінському впливу, сфери виникнення [16]. Виходячи з цих підходів, усі зазначені загрози є внутрішніми щодо економічної системи, мають тимчасовий характер, при цьому більшість із них існують вже тривалий період. Виявлені загрози є реальними і мають аналітичне, наукове та практичне обґрунтування.

На даний час визначені нами загрози знаходяться на рівні можливої керованості з боку системи управління. Виникає необхідність створення відповідної системи противаг існуючим загрозам економічній безпеці підприємства [36]. Важливим інструментарієм у цьому процесі повинна стати ефективна, дієва система контролю. Для цього необхідно провести комплексний аналіз сутності контролю, а також визначити ключові функції, які забезпечують економічну безпеку. Оскільки контроль є одним із важливих елементів управління, що забезпечує належне функціонування всієї економічної системи, то ринкові умови, в яких вона існує, не зменшують роль контролю у фінансово-господарських відносинах, а навпаки, спонукають до впровадження нових, більш дієвих та ефективних форм та механізмів контролю, які б враховували особливості розвитку підприємства.

До останнього часу усталене в Україні поняття „контроль”, застосовувалося в досить вузькому аспекті – як перевірка фактичної дії (бездіяльності) та виявлення відхилення її від регламентованої. Мета його здійснення переважно зосереджувалася на встановленні таких відхилень з тим, щоб застосовувати покарання до осіб, які вчинили протиправні дії.

Сучасна міжнародна теорія та практика використовує вже інші підходи щодо поняття „ контроль”. У процесі контрольних дій контролюючим органам або особам необхідно встановити не лише факт наявного відхилення від норми, а й проаналізувати природу виявлених фактів порушення та встановити залежність між контрольними відхиленнями в окремих частинах системи та загалом. За результатами перевірки обов’язково робиться висновок про причини порушення та його наслідки для державного або приватного інтересу, а також надаються рекомендації щодо недопущення порушень у подальшому. Контроль – це й активне спостереження за виконанням прийнятих управлінських рішень, впливом керівників на управління, а також за дотриманням законів, правил, норм економічним процесом, господарською діяльністю. Крім того, контроль реалізує зворотний зв’язок в управлінні [31].

На основі проаналізованих сучасних українських джерел із проблематики контролю у сфері управління підприємством можна дійти висновку, що поняття „контроль” трансформується й набуває нового змісту. Це дуже важливо, оскільки визнання країни з ринковою економікою вимагає прогресивного підходу в управлінні господарським процесом як усієї економічної системи, так і окремих суб’єктів господарювання [31]. Контроль як один з важливих елементів управління повинен допомагати керівникам усіх рівнів як при підготовці управлінського рішення, його прийнятті, так і при реалізації цього рішення. Контроль має стати важливим інструментарієм в ухваленні найбільш раціональних, ефективних та об’єктивних управлінських рішень [28].

Аналіз свідчить, що в Україні процес трансформації розуміння та застосування поняття „ контроль” відбувається досить повільно. На це є декілька причин. По-перше, це вплив історичної спадщини радянських часів.

По-друге, практична відсутність достатніх теоретико-методологічних розробок та напрацювань у цій сфері. По-третє, небажання керівників державного рівня змінювати стиль та систему управління. Усі ці фактори уповільнюють розвиток системи контролю в Україні.

Щоб побудувати сучасну дієву систему контролю в Україні, передусім держава повинна ініціювати процес кардинальних змін у цій сфері. Розпочати цей процес необхідно з перегляду теоретичних і практичних підходів щодо поняття „контролю” як функції управління.

Однією з основних складових системи контролю можна назвати фінансовий контроль, який є важливою функцією управління, забезпечує умови належного та стабільного функціонування інших систем управління, що безпосередньо або опосередковано пов’язані з фінансовими відносинами.

Окремі автори наголошують, що фінансовий контроль є результатом практичного використання державою контрольної функції фінансів, тобто внутрішньої властивої їм риси – можливості слугувати засобом контролю за виробництвом, розподілом і використанням сукупного суспільного продукту і національного доходу [51].

Це дуже вузьке бачення сутності фінансового контролю. На нашу думку, дати визначення фінансовому контролю можна тільки, окресливши його місце у ширшому розумінні. Контроль є важливим елементом системи управління ресурсами, і не лише фінансовими, оскільки він впливає на управління майном, природними та трудовими ресурсами. Фінансовий контроль впливає на хід будь-якої управлінської діяльності через комплекс цілеспрямованих заходів щодо дотримання законності, економічності, ефективності, результативності, коригуючи цю діяльність у разі виявлення відхилень від визначеного напрямку.

Ринкові відносини змінюють принципи фінансування та кредитування, процедури платіжних розрахунків, механізми розподілу доходів, склад та структуру облікової системи, а також взаємодію між її елементами. У зв’язку з цим об’єктивно з’являються нові функції контролю. Унаслідок чого контроль

повинен застосовувати сучасні форми діяльності: спостереження, аналіз, зіставлення, моніторинг, аудиторська діяльність тощо.

Система контролю у практичній площині переважно використовується як засіб силового впливу, тобто використовується здебільшого „регулююча” і „каральна” його функції. У сучасних умовах основною метою контролю є підвищення ефективності управління ресурсами. Демократичне оновлення сутності контролю полягає в тому, що першочерговим при його здійсненні є завдання попередження та профілактики порушень, сприяння у досягненні раціональності та економічності при використанні ресурсів. Застарілі підходи при здійсненні контролю повинні поступитися місцем контролю якості та ефективності, із „спрямовуючою” та „відновлюючою” функціями.

У цьому аспекті досить об’ємними є визначення сутності контролю як важливої функції управління підприємством. З одного боку, він розглядається засобом поєднання функцій фінансового планування й прогнозування, фінансового обліку та статистики, з іншого – передумовою здійснення функцій фінансового аналізу та регулювання. При цьому контроль розглядається як багатоаспектна система спостереження і перевірки законності, доцільності, раціональності процесів формування й використання фінансових ресурсів на всіх рівнях управління для оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень і досягнення на цій основі економічного зростання. Виходячи з цього, головною метою контролю вбачається зміцнення фінансового стану, економічного зростання шляхом стеження за досягненням цільових орієнтирів та перевірки дотримання обмежуючих параметрів фінансового й економічного розвитку [26,с. 53].

Сучасний процес контролю дає можливість діагностувати економічну систему й отримати інформацію, на підставі якої можливо дійти висновків або зробити припущення стосовно її стану та виявити ризики, що виникають внаслідок здійснення управлінських функцій. Ефективна та дієва система контролю дозволяє проводити моніторинг ситуації та втручатися у процес

управління будь-якої сфери з метою його відповідного коригування та недопущення порушень.

Розглянувши та проаналізувавши підходи фахівців щодо сутності системи контролю, слід відмітити, що воно не вичерпується і не зводиться лише до системи спеціалізованих контрольних процедур [66]. Це поняття набагато ширше, оскільки включає й органи та посадових осіб, для яких контроль не є основною діяльністю, а таких суб'єктів набагато більше.

З метою забезпечення виконання визначених стратегічних цілей щодо економічної безпеки, а також виходячи з необхідності посилення ролі контролю у системі економічної безпеки та підвищення ефективності його розвитку на часі постало питання розробки Стратегії розвитку системи контролю підприємства.

Ця стратегія на довгострокову перспективу дозволить окреслити основні стратегічні напрями розвитку контролю, визначити стратегічні завдання для контрольних органів усіх рівнів, створити дієву систему протидії наявним загрозам економічній безпеці та гарантовані умови забезпечення її на відповідному рівні, який необхідний для стабільного розвитку системи [87].

В умовах розвитку демократичного суспільства, з переходом економічної системи до ринкових відносин об'єктивною є необхідність розвитку ефективної системи контролю, яка стане одним із дієвих інструментів у забезпеченні економічної безпеки підприємства.

1.3 Основні види, форми й методи контролю в умовах ринкової економіки

Розробка та створення сучасної теорії та методології у сфері контролю та забезпечення її ефективного функціонування може відбуватися за умов систематизації у єдину класифікацію. У практичному аспекті це має вирішити питання дублювання функцій та повноважень контролюючих органів, дозволить чітко окреслити сферу дії контролю, сприятиме створенню єдиної інформаційно-комунікативної системи, поліпшить якість системи підготовки і

перепідготовки кадрів у цій сфері, а також наблизить українське законодавство до сучасних міжнародних вимог та стандартів.

У наукових працях вітчизняних та зарубіжних авторів багато уваги приділяється проблемі упорядкування та застосування основних видів, форм та методів. Проте єдиного підходу щодо систематизації їх у єдину класифікацію не вироблено, що створює плутанину у визначенні єдиних підходів, механізмів, процедур контролю і як наслідок є однією з причин хаотичного визначення функцій та повноважень.

Проаналізувавши цей аспект, ми можемо виділити декілька причин відсутності єдиної класифікації контролю в Україні, зокрема:

- різні підходи науковців та практиків до критеріїв та формату класифікації контролю;
- пряма залежність системи контролю від системи управління, яка постійно розвивається;
- трансформація фінансово-господарських аспектів діяльності у зв'язку з переходом економіки до ринкових відносин.

Зазначені причини відсутності єдиної класифікації контролю у своїй більшості притаманні й деяким іншим країнам світу, особливо це стосується постсоціалістичних країн.

За результатами аналізу наукових джерел вважаємо, що в основу створення єдиної класифікації контролю в Україні слід покласти науково обґрунтовану систему основних видів, форм і методів контролю.

Серед українських та російських науковців і практиків найбільш поширений підхід, що визначає необхідність розмежовувати поняття „види” і „форми” контролю, а відповідний вид контролю може бути організований у різних формах та різними методами [45].

Можна погодитися з цим підходом лише в загальному аспекті. На нашу думку, для створення класифікації у цій сфері недостатньо лише розмежувати зазначені поняття. Потрібно визначити чіткі критерії, за якими необхідно систематизувати функцію контролю. У нашому дослідженні класифікаційною

об'єднуючою одиницею виступає система контролю. Було розглянуто та виокремлено у цій системі ті подібні ознаки, за якими можна у найбільш оптимальний спосіб класифікувати предмет, суб'єкти, об'єкти та принципи системи. На наш погляд, чітке визначення основних видів та підвидів контролю надасть можливість упорядкувати всю систему контролю за подібними ознаками.

Деякі українські автори формулюють усталену для попереднього та нинішнього етапу розвитку держави думку, що види контролю залежать від контролюючих суб'єктів. Залежно від контролюючих суб'єктів автори виділяють контроль власника та державний, муніципальний, незалежний види фінансового контролю [72,с. 54].

Зокрема, державний контроль здійснюється від імені держави з використанням державних повноважень. Відповідно суб'єктами державного фінансового контролю є органи державної влади, які у визначеному законодавством порядку утворюють контрольні органи, сукупність яких складає інфраструктуру державного фінансового контролю. Становлення в Україні громадянського суспільства, тобто сфери, яку представляють відносно незалежні від органів державної влади та місцевого самоврядування громадяни та утворювані ними організації, обумовлює розвиток незалежного фінансового контролю, що здійснюватиметься шляхом створення спеціальних контролюючих інститутів, метою функціонування яких є захист фінансових інтересів членів громадянського суспільства.

За результатами загального огляду українських та російських досліджень виявлено, що в окремих країнах у період функціонування соціалістичної форми державного управління в основу критерію розподілу контролю на державний, позавідомчий, відомчий, внутрішньогосподарський і громадський покладено декілька підходів. Якщо узагальнити дані проаналізованих нами наукових джерел, можна зазначити, що у більшості випадків систематизація контролю відбувається за такими основними ознаками та критеріями:

- залежно від суб'єкта контролю;

- за організаційними ознаками контролю;
- за часом та періодом, який контроль охоплює;
- за формами здійснення контролю;
- за джерелами інформації.

Така кількість підходів та критеріїв систематизації фінансового контролю призводить до методологічних та теоретичних дискусій та непорозумінь, що відбуваються останніми роками як у колі науковців, так і практиків, погляди яких базуються переважно на адміністративно-командному уявленні сутності „контролю”. Практика застосування фінансового контролю в Україні потребує нових системних підходів до теоретико-методологічних основ у цій сфері, передусім у понятійному середовищі та створенні єдиної класифікації, оскільки це теоретичний базис ефективного розвитку сучасної системи контролю.

Слід зазначити, що з переходом економіки на ринкові умови та механізми діяльності господарюючих суб'єктів критерії фінансового контролю, притаманні соціалістичному суспільству, у дослідженнях поступово зникають та з'являються нові підходи до систематизації фінансового контролю.

Окремі сучасні дослідники зазначають, що державний контроль зосереджує свою увагу здебільшого на ключових позиціях економіки, господарської діяльності й збереження власності у різних галузях народного господарства, міністерствах, комітетах, відомствах і на підприємствах. Формуються підходи, в яких основою систематизації контролю за організаційними формами є структура органів контролю, що виступають його суб'єктами. Це дає змогу розподілити контроль на зовнішній (державний, приватний) і внутрішній (відомчий або галузевий і контроль власника) [46]. При цьому зовнішнім вважається контроль, що здійснюють спеціальні, вищі стосовно до об'єкта, що перевіряється, або незалежні від нього органи господарського контролю. Відповідно - внутрішнім контролем – контроль у межах однієї організації або галузі (відомства) силами їхніх структурних підрозділів і штатних працівників.

Такий підхід до систематизації фінансового контролю певною мірою наближений до основних сучасних європейських стандартів щодо класифікації контролю, зокрема, положень Лімської декларації керівних принципів контролю державних фінансів [19]. Так, органи зовнішнього контролю не входять до організаційної структури підконтрольних їм органів. Поряд з цим кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього контролю. Підрозділ внутрішнього контролю має обов'язково підпорядковуватися керівництву організації, у складі якої він створений. Проте він повинен мати максимально можливу функціональну та організаційну незалежність усередині органу, до складу якого він входить. Вищий орган контролю державних фінансів є органом зовнішнього контролю, завдання якого – перевірка ефективності внутрішнього контролю.

Однак щодо принципів та процедур віднесення органів фінансового контролю до зовнішнього чи внутрішнього в українських реаліях сьогодення можна визначити певні особливості. Якщо проаналізувати організаційну структуру системи державного фінансового контролю в Україні, то чітко вимальовується централізована авторитарна система контролю за фінансовими ресурсами держави на тлі поступового процесу децентралізації державного управління в цілому. Така нерівномірність у процесі розвитку системи фінансового контролю по відношенню до системи державного управління призводить до формування різних точок зору щодо імплементації в Україні відповідних міжнародних стандартів.

Ми проаналізували два основних погляди щодо віднесення суб'єктів фінансового контролю до „внутрішніх” або „зовнішніх”.

Один погляд, який висловлюють окремі автори, полягає в тому, що до суб'єктів внутрішнього фінансового контролю належать контрольні служби (посадова особа), які функціонують:

- у структурі суб'єкта господарювання (підприємства, організації, бюджетної установи) і здійснюють контроль за його фінансово-господарською діяльністю (так званий внутрішньогосподарський контроль);

- у структурі вищої організації (міністерства, іншого центрального органу виконавчої влади) і здійснюють контроль за фінансово-господарською діяльністю підпорядкованих (підконтрольних, підзвітних) суб'єктів господарювання (так званий відомчий контроль) [36,с.11].

Усі інші суб'єкти ДФК, які не підпадають під жоден із цих пунктів, вважаються суб'єктами зовнішнього фінансового контролю (щодо суб'єкта господарювання, діяльність якого контролюється).

Другий погляд полягає в тому, що зовнішнім можна вважати лише контроль, який здійснюється незалежним органом. Незалежним органом, з цієї точки зору, вважається Рахункова палата, створена при Верховній Раді України. Усі інші суб'єкти фінансового контролю кваліфікуються деякими фахівцями як внутрішні органи контролю.

Разом з тим більшість українських авторів ототожнюють види, форми й методи контролю. В інтерпретації різних авторів ревізія, обстеження і тематична перевірка є методом, способом, видом чи формою контролю. Ці поняття часто застосовуються як взаємозамінні або, навпаки, спостерігається їхнє нечітке співвідношення. Ознаки класифікації видів фінансового контролю часто розглядаються як критерії для виділення його форм, а форми у свою чергу ототожнюються з технікою контрольних дій. З метою досягнення єдиного підходу щодо визначення поняття „форма фінансового контролю”, яке сьогодні по-різному трактується у дослідженнях, а також для узгодження із загальноекономічним підходом щодо терміна „контроль”, проаналізовано основні методологічні підходи, які на даний час існують.

На думку більшості фахівців, під формами контролю слід розуміти окремі аспекти виявлення змісту фінансового контролю залежно від часу здійснення контрольних дій. Формами фінансового контролю є попередній (превентивний), поточний і наступний (ретроспективний). Критерії виділення цих форм визначаються зіставленням часу здійснення контрольних дій з процесами формування й використання фінансових ресурсів. Разом з тим вони

знаходяться у тісному взаємозв'язку і доповнюють один одного, відображаючи тим самим безперервний характер контролю [36,с.42].

За цією теорією попередній контроль забезпечує перевірку проектів бюджетів, фінансових планів, кошторисів тощо. Поточний контроль допомагає своєчасно виявити недоліки і порушення у процесі фінансово-господарської діяльності та своєчасно їх ліквідувати. Наступний контроль має визначити недоліки, які не виявлені попереднім і поточним контролем. Ще цей контроль називають контроль за фактом, оскільки він здійснюється після господарської операції.

Деякі інші автори виділяють попередній, поточний, наступний, контроль обов'язків, ініціативний, за органами фінансового контролю як види контролю. При окресленні схеми класифікації фінансового контролю попередній, поточний і наступний контроль відображається як форма контролю, а до видів контролю відносять загальнодержавний, відомчий, внутрішньогосподарській, громадський, незалежний [51].

Існує підхід щодо розподілу контролю на документальний та фактичний залежно від джерел даних .

Ще один автор зазначає, що форма виражає внутрішній зв'язок і спосіб організації контролю, дає змогу розкрити його зміст та вказує на техніку його здійснення [64,с.59].

Деякі автори висловлюють позицію, що форма контролю – це передусім засіб відстеження (порівняння, зіставлення) певного явища, об'єкта, процесу, охоплених контрольними діями. Тобто під формами державного фінансового контролю потрібно розуміти сукупність способів конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на виконання функцій контролю.

Діюча правова база у цій сфері вказує на існування двох основних форм державного фінансового контролю: інспектування та аудит, що повною мірою кореспондується з тлумаченням, яке дається у великому економічному словнику щодо терміна „форма” як способу здійснення якої-небудь дії [19].

Інспектування (ревізія) та аудит проводяться зовсім різними способами та прийомами, а також мають відмінні цілі та мету.

Слово „ревізія” є похідним від латинського „revisio” – „перегляд” і відповідно за трактуванням словника іноземних слів означає обстеження діяльності (головним чином фінансової та господарської) певної установи, підприємства чи посадових осіб з метою перевірки правильності та законності дій [31].

Ревізія є формою контролю всієї фінансово-господарської діяльності підконтрольного об’єкта за певний період часу з метою встановлення законності здійснюваних операцій, їх доцільності, правильності обліку й достовірності облікових і звітних даних. За умов командно-адміністративної форми правління ревізія розглядалась як універсальний засіб, здатний подолати всі прорахунки у функціонуванні фінансового й господарського процесу. Основною метою ревізій є встановлення порушення, виявлення порушника та покарання винних [31].

Контролюючі органи України до останнього часу використовували у своїй практиці такі основні форми контролю, як ревізія та перевірка.

Ревізія відповідно до законодавства України – це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку й звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Перевірка – це обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їхніх підрозділів [51].

З 2006 року в Україні на законодавчому рівні введено поняття „інспектування”. Законодавством визначено, що інспектування здійснюється у формі ревізії та полягає у документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності

підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб [77].

Інспектування фактично є прообразом ревізії та перевірки, тобто є усталеною формою державного фінансового контролю в Україні, що ставить за мету перевірку дотримання вимог чинного законодавства, зосереджуючись на фіксуванні факту порушення, накладенні стягнень та застосуванні санкцій до порушників. При цьому у ході інспектування не передбачається комплексного аналізу діяльності підконтрольних об'єктів та результатів вжиття контрольних заходів, не приділяється увага вивченню чинників, що спричинили порушення, не передбачається проведення профілактики порушень.

Проте в міжнародній практиці більш поширеною у застосуванні є така форма фінансового контролю, як „аудит”. Слово „аудит” латинського походження й означає „слухати”. Термін „аудит” у сучасному світі використовується у трьох значеннях, а саме:

- окремий вид підприємницької діяльності у сфері послуг економіко-правового характеру;
- окрема функція управління (складова загальної функції господарського контролю) – функція незалежного фінансового контролю (експертизи);
- економічна наукова дисципліна, яка досліджує функціонування інституту незалежного фінансового контролю в ринковій економічній системі [6,с.13].

Аудит є прикладною економічною науковою дисципліною, за допомогою якої реалізується на практиці одна з основних функцій управління – контрольна функція. Наведемо найбільш поширене у світовій практиці поняття аудиту як функції управління: аудит – системний процес одержання (збору) інформації про економічні дії та події з метою встановлення рівня відповідності її (інформації) визначеним (установленим) критеріям та надання результатів зацікавленим користувачам.

Така, більш вузька сфера дослідження, як поняття „державний фінансовий аудит”, також свідчить про його багатогранність. Окремі українські фахівці

наголошують, що внаслідок еволюційного розвитку організації державного фінансового контролю за кордоном у стандартах з аудиту державних фінансів INTOSAI було визначено, що повний обсяг державного контролю реалізується через два типи контролю: фінансовий аудит правильності та відповідності (regularity audit) та аудит адміністративної діяльності (performance audit) [64].

Фінансовий аудит часто називають „регулятивним аудитом”, або „аудитом виконавської дисципліни”. Підхід, що використовується у фінансовому аудиті, розвивався від вивчення бюджетних статей до вивчення систем управління в організації. Основною метою фінансового аудиту є оцінка достовірності й відповідності проведених операцій.

Фінансовий аудит зосереджено переважно на наступному:

- аналіз та підтвердження показників фінансової звітності, включаючи експертизу та оцінку законності фінансових операцій та правильності ведення бухгалтерського обліку;

- перевірка фінансової системи та господарських операцій, включаючи перевірку дотримання норм законодавства і статутної діяльності об'єкта аудиту;

- дослідження адекватності адміністративних рішень, прийнятих органами управління;

- оцінка надійності внутрішнього контролю та якості внутрішнього аудиту.

А. Аренс та Дж. Лоббек класифікують аудит за трьома типами, виходячи з міжнародної практики:

- 1) операційний – перевірка будь-якої сфери й методів діяльності господарської системи з метою оцінки продуктивності та якості;

- 2) аудит на відповідність – перевірка на дотримання персоналом правил, вимог, розпоряджень, що доведені вищим керівництвом;

- 3) аудит фінансової звітності – перевірка відповідності організації фінансового обліку та звітності чинному законодавству з даних питань [1].

У свою чергу операційний аудит деякі фахівці поділяють на три категорії [1].

Функціональний – за видами діяльності (постачання, виробництво, збут), за формами розрахунку, за типами операцій тощо. Функціональний аудит передбачає спеціалізацію аудиторів, що якісно підвищує їхній професіональний рівень. Разом з тим він не дозволяє оцінювати міжфункціональні зв'язки.

Організаційний – вивчає ефективність взаємозв'язків підсистеми або її структурних підрозділів, метод координації діяльності.

Спеціальний – спеціальне призначення операційного аудиту, яке визначається потребами керівництва. Наприклад, визначення причин недостатньої ефективності системи електронного опрацювання даних, дослідження можливості зловживань у будь-якому підрозділі, обґрунтування пропозицій щодо зниження вартості реалізованої продукції тощо.

Деякі українські науковці виділяють три види аудиту (три його форми). Зокрема – це аудит звітності, достовірності; аудит діяльності; аудит відповідності. Зупинимось лише на останньому – аудиті відповідності, основним завданням якого є аналіз діяльності тієї чи іншої установи, того чи іншого суб'єкта господарювання на предмет того, наскільки він виконує розпорядження організації чи установи, яка для нього є вищою. На їхню думку, аудит відповідності – це виконання законів, контроль дотримання інструкцій, нормативів, розпоряджень органу управління [20]. На нашу думку, такий поділ не є оптимальним, оскільки аудит відповідності повною мірою у повному обсязі дублює аудит діяльності.

До останнього часу в Україні поняття „аудит” застосовувалося переважно в аспекті фінансового аудиту, що здійснювався незалежними аудиторами, які мають відповідні сертифікати, та ліцензованими аудиторськими й бухгалтерськими фірмами. За Законом України „Про аудиторську діяльність” аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти й відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [76].

Починаючи з 2006 року, в Україні вводиться на законодавчому рівні поняття „державний фінансовий аудит”, який відповідно до законодавства є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю [30]. Водночас в Україні розвивається „аудит ефективності”. За визначенням нормативно-правових документів – це форма контролю, яка становить сукупність дій зі збору та аналітичного опрацювання статистичних і звітних даних, матеріалів ревізій і перевірок, іншої публічної інформації, спрямованих на визначення рівня ефективності державних вкладень для реалізації запланованих бюджетними програмами (функціями) цілей, встановлення факторів, які перешкоджають досягненню максимального результату за використання визначеного обсягу трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, та обґрунтування пропозицій щодо підвищення ефективності використання державних активів [34,с.16].

Вітчизняні фахівці дають таку характеристику аудиту ефективності: це оцінка досягнення запланованих цілей, виявлення проблем у виконанні бюджетної програми та розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання бюджетних ресурсів. Підкреслюється, що аудит ефективності значно відрізняється від фінансового аудиту як в теорії, так і щодо аспектів практичної роботи. Узагальнюючи, можна стверджувати, що фінансовий аудит за кінцеву мету має підтвердження правильності фінансового обліку та звітності, а аудит ефективності – оцінку ефективності господарювання [51].

За результатами дослідження ми дійшли висновку, що аудит – це особлива самостійна форма контролю. Процес впровадження аудиту в Україні досить суперечливий і проблемний, оскільки не існує науково обґрунтованої вітчизняної методики його функціонування. На даний час в Україні відбувається процес удосконалення правового, нормативного та методичного

забезпечення цього процесу, визначення основних процедур та підходів здійснення, який потребує державної підтримки та координації дій на рівні Міністерства фінансів.

Реалізація наведених форм контролю потребує відповідних процесів, механізмів та процедур, які досягаються різними методами проведення контролю. Будь-які форми контролю потребують застосування різних методів та методичних прийомів. За тлумаченням словника іншомовних слів метод – це спосіб дослідження або прийом дії, а диверсифікація існуючих наукових методів вказує на їхнє розмаїття [45]. Співзвучним є визначення поняття „метод” у Великому економічному словнику, зокрема, метод – це прийом, спосіб або образ дії.

За оцінками фахівців, важливою ознакою класифікації фінансового контролю є метод контролю. До методів контролю відносяться конкретні способи (прийоми), що застосовуються при здійсненні контрольних функцій. На їхню думку, методами фінансового контролю є ревізія, тематична перевірка, обстеження, безперервне відстеження фінансової діяльності [45].

Широку характеристику методів (приймів) фінансово-господарського контролю дає М. Т. Білуха, поділяючи їх на загальнонаукові та методичні прийоми [7].

Деякі українські фахівці та науковці визнають загальнонауковими прийомами наступні: аналіз і синтез, індукція та дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування й конкретизація, системний і функціонально-вартісний аналіз [34].

Аналіз джерел доводить, що методичні прийоми фінансово-господарського контролю об'єднуються у різні групи, такі як: розрахунково-аналітичні; документальні; органолептичні; аналітичне групування; узагальнення й реалізація результатів контролю.

Підсумовуючи, слід зазначити, що для ефективного функціонування системи контролю та її розвитку використання всієї сукупності видів, форм і методів контролю має надзвичайно велике значення. Усі розглянуті критерії

контролю є науково-методичною основою та складовою системи у цілому, яка повинна постійно розвиватися і вдосконалюватися, з урахуванням сучасних економічних тенденцій. Теоретико-методологічне дослідження класифікації фінансового контролю за видами, формами і методами довело необхідність вироблення нового підходу до критеріїв класифікації у сучасних умовах розвитку економічних процесів. Обґрунтований системний підхід до класифікації фінансового контролю як із точки зору науки, так і у практичній площині вимагає обов'язкового законодавчого регулювання.

1.4. Сучасні моделі системи фінансового контролю в країнах Європейського Союзу

Проведення дослідження у цьому напрямі є необхідним з точки зору вивчення сучасних європейських моделей системи фінансового контролю із метою виокремлення кращого досвіду та застосування його у процесі розвитку системи контролю в Україні, враховуючи національні інтереси та забезпечення економічної безпеки.

Україна прагне набути статусу кандидата до вступу у ЄС і дотримується курсу на всебічне входження у політичний, правовий та економічний простір європейської спільноти. Вступ України до ЄС вимагає виконання певних умов щодо системи фінансового контролю, оскільки кожна країна, яка намагається стати членом Об'єднаної Європи, повинна здійснити ревізію своєї системи та адаптувати цю систему до вимог ЄС.

Проведений нами аналіз засвідчив, що система фінансового контролю в країнах ЄС має багато складових, і організаційні структури такої системи, що існують в різних країнах Європи, можуть відрізнятися. Однак у цій сфері створена і застосовується єдина професійна термінологія, чітко регламентований організаційно-функціональний механізм дії та подібні напрями розвитку системи. При цьому система механізмів, процедур, підходів та стандартів є спільною для всіх країн ЄС, що обумовлено історичною специфікою формування та становлення системи фінансового контролю.

У Китаї ще майже 3 тисячі років тому істориками знайдено перші згадки про рахункові органи (служби). На європейському континенті більш окреслені характеристики органи контролю набувають у XII-XIII ст., зокрема, у Великобританії, Франції, Бельгії. У XVII-XVIII ст. відповідні контрольні відомства з'являються в Пруссії, Чехії, Австро-Угорщині, Польщі, Іспанії, Туреччині, Румунії [36].

Науковцями описується, що історично контроль на приватному рівні найбільшого розвитку набув у Древній Греції та Римі, на державному – у Вавилоні, Єгипті та Китаї. Тенденція паралельного співіснування контролю на приватному й державному рівнях зберігається в багатьох європейських державах і досі. Визнання необхідності оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю як невід'ємної частини аудиторської перевірки у XIII-XVI ст. й, особливо у перші десятиріччя XX ст., стало підставою зародження внутрішнього аудиту. У міру розвитку аудиту поступово змінювались його цілі й методи [51].

Завдяки давній історії розвитку цієї сфери на даний час у країнах із розвиненою економікою сформовано досить сталу систему функціонування ДФК. Професор Шарль Бланкарт, відомий у західних наукових колах, окреслює систему ДФК таким чином [72]. Апарат управління не є монолітним блоком, який підлягає цілісному контролю з боку держави, а представлений складною ієрархією, дії якої мають контролюватися на кожному її рівні. Для цього створюються різноманітні механізми контролю, серед яких розрізняють насамперед внутрішній та зовнішній адміністративний контроль.

Зокрема, він наголошує на тому, що професійний контроль, який передбачає перевірку раціональності управлінських дій при використанні бюджетних коштів, застосовується стосовно нижчих інстанцій, які відповідальні за виконання розпоряджень вищих. При застосуванні тільки внутрішнього адміністративного контролю в решті-решт розвиток бюджетного процесу може відбуватися в іншому напрямі, ніж це заплановано парламентом. Саме з цієї причини практично в усіх країнах поряд із внутрішнім

адміністративним контролем проводиться і зовнішній адміністративний контроль, здійснюваний рахунковими палатами. Громади в свою чергу підлягають контролю з боку відповідних контролюючих відомств, що підпорядковуються рахунковим палатам. Об'єктом перевірок є не тільки вірогідність звітності, правильність ведення бухгалтерського обліку й правомочність при отриманні доходів та здійсненні витрат, а й їхня раціональність. Поряд з наступним контролем додатково проводиться і попередній, спрямований на запобігання проблемам ще до моменту виникнення.

Досвід у сфері здійснення контрольної роботи країн із розвинутою економікою вивчається досить обмеженим колом українських фахівців, проте, такі дослідження стосуються лише окремих напрямів та мають несистематизований характер. Більшість з цих досліджень відносяться до сфери зовнішнього фінансового контролю.

Так, деякі з авторів виділяють чотири основних типи державних органів фінансового контролю у країнах ЄС [72].

1. Аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Іспанія, Італія) або судові органи, що є складовими судової системи країни (Греція, Португалія). Суд є незалежним від парламенту та уряду. Сфера впливу аудиторського суду поширюється на всі установи та відомства федерального та регіонального рівнів, а також на підпорядковані їм державні організації й підприємства.

2. Колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина). За цим принципом діють Рахункові палати України, Росії, Польщі тощо.

3. Незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Великобританія, Ірландія, Данія). Вищим органом фінансового контролю Великобританії є Національне управління аудиту, яке очолює Генеральний контролер за призначенням королеви. Ніхто не може вказувати Управлінню, як воно повинне виконувати свої обов'язки, що, коли і як перевіряти.

4. Контрольні управління у складі структури уряду (Швеція, Фінляндія). При цьому існує два контролюючі органи: один – підзвітний урядові, а другий – очолюваний членами парламенту.

Коментуючи такий поділ на типи, можна зазначити, що він стосується тільки державних органів зовнішнього фінансового контролю. Щодо четвертої групи контрольних органів, то на даний час їх фактично не існує у країнах ЄС, оскільки вони, як неефективні, трансформувались та відносяться тепер за ознаками до колегіальних органів при парламенті без наявності судових функцій.

З точки зору необхідності застосування позитивного досвіду країн ЄС у процесі реформування та розвитку системи контролю України нами було проведено дослідження у цьому напрямі та систематизовано основні підходи, положення та механізми функціонування сучасних європейських моделей контролю. Вони є наступними.

У 1953 році створено Вищий орган контролю державних фінансів. До його складу входять понад 170 учасників організації, що є членами Організації Об'єднаних Націй чи її спеціалізованих органів – INTOSAI. БОКДФ відіграє значну роль щодо контролю державних фінансів та державної управлінської діяльності, сприяє удосконаленню фінансового управління та посиленню відповідальності на усіх рівнях державного управління. INTOSAI визнана як одна з найважливіших організацій у сфері контролю державних фінансів, яка видає міжнародні директиви у сфері фінансового управління; розробляє методологічні підходи стосовно ДФК; здійснює навчальні заходи та сприяє обміну інформацією між своїми учасниками. Україну репрезентує в INTOSAI Рахункова палата [19].

INTOSAI забезпечує виконання своєї місії та реалізує визначені цілі через функціонування окремих органів, програм та заходів, зокрема, це:

- Міжнародний Конгрес БОКДФ (INCOSAI), що організовується кожних три роки однією з країн учасників;

- Виконавчий Комітет, що збирається один раз на рік з метою поточного управління та забезпечення неперервності функціонування організації між Конгресами;

- Генеральний Секретаріат, розташований у Відні (Австрія), здійснює функцію центрального апарату INTOSAI, виконує бюджет INTOSAI, забезпечує роботу Виконавчого Комітету та Конгресів, сприяє обміну інформацією між членами та організовує семінари і спеціальні дослідження;

- регіональні робочі групи забезпечують реалізацію цілей INTOSAI на регіональному рівні, надаючи при цьому членам можливість сконцентрувати увагу на притаманних їхньому регіону питаннях [19].

EUROSAI є однією з регіональних організацій INTOSAI, членами якої є національні ВОКДФ сорока шести країн європейського континенту. Відповідно до Статуту EUROSAI основна мета організації – сприяти розвитку співпраці між національними ВОКДФ, а також обміну інформацією і документацією, дослідженням у сфері контролю державних фінансів, створенню університетських кафедр із цієї дисципліни та уніфікації термінології.

З нагоди IX Конгресу було прийнято Лімську декларацію керівних принципів контролю державних фінансів, що відома як „Magna Carta” контролю державних фінансів, яка встановила концептуальні рамки діяльності INTOSAI і вважається Хартією аудиту державних фінансів.

Основною метою прийняття Лімської декларації керівних принципів контролю державних фінансів є визначення незалежності аудиту державних фінансів у країнах, які є членами INTOSAI. ВОКДФ, що не відповідає цій умові, не може претендувати на свій статус. Проте необхідно підкреслити, що вимоги Лімської декларації вважаються досягнутими у відповідній країні лише за умови законодавчого закріплення цієї незалежності.

У Лімській декларації наголошується на тому, що запровадження контролю є невід’ємною складовою управління громадськими фінансовими ресурсами, яка забезпечує відповідальний та підзвітний характер цього управління. Контроль державних фінансів не є самоціллю, а виступає

обов'язковим елементом регуляторної системи, мета якої полягає у своєчасному виявленні відхилень від прийнятих стандартів, порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економності управління фінансовими ресурсами. Це дозволяло б у кожному конкретному випадку вносити відповідні корективи, посилити відповідальність уповноважених осіб, отримати відшкодування збитків та перешкодити або принаймні не допускати повторення виявлених порушень у майбутньому.

Традиційними завданнями ВОКДФ за такою моделлю функціонування системи є контроль за дотриманням законодавства та контроль правильності фінансового управління, бухгалтерського обліку та звітності. Крім цього, існує також контроль, що спрямований на оцінювання результативності, ефективності та економичності державного управління. Контроль ефективності охоплює не лише окремі фінансові операції, а й усі сфери функціонування державного сектору, включаючи перевірку систем організації та управління.

ВОКДФ може виконувати свої завдання об'єктивно та ефективно лише за умови незалежності від підконтрольних йому органів та захищеності від зовнішнього впливу. Хоча органи державної влади не можуть бути абсолютно незалежними, оскільки загалом вони є складовою держави, ВОКДФ повинен мати функціональну та організаційну незалежність, достатню для виконання своїх обов'язків та завдань.

Створення ВОКДФ та необхідний рівень їхньої незалежності повинні визначатися у Конституції, інші нормативні положення можуть встановлюватися окремими законами. При цьому Верховний орган судочинства має забезпечити юридичний захист ВОКДФ від будь-яких посягань на його незалежність та контрольні повноваження.

Незалежність ВОКДФ невід'ємно пов'язана з незалежністю його посадових осіб, яка повинна гарантуватися Конституцією. Зокрема, процедура відкликання, що має встановлюватися Конституцією, не має зашкоджувати їхній незалежності. Порядок призначення та звільнення членів ВОКДФ визначається конституційним устроєм кожної окремо взятої країни. ВОКДФ

має бути забезпечений фінансовими ресурсами, необхідними для виконання покладених на нього завдань.

Відносини між ВОКДФ та парламентом країни повинні бути визначеними Конституцією відповідно до умов та вимог кожної конкретної країни. ВОКДФ контролює діяльність уряду, адміністративно-управлінських органів та підпорядкованих їм організацій. Проте це не означає, що уряд підпорядковується ВОКДФ. Зокрема, уряд несе повну та виключну відповідальність за свої дії та помилки і не може ігнорувати рішення, прийняті за результатами перевірок та висновків ВОКДФ, якщо вони діючі та обов'язкові до виконання.

ВОКДФ здійснює свої контрольні заходи відповідно до планів роботи, які вони самостійно встановлюють. Зважаючи не те, що контроль рідко може бути всеохоплюючим, ВОКДФ застосовує, як правило, вибіркового підхід. Однак контроль повинен здійснюватися на основі певної моделі та аналізувати достатню кількість елементів, необхідних для підготовки висновків про якість фінансового управління та його відповідність законодавству. При цьому форми та методи контролю постійно удосконалюються відповідно до досягнень науково-технічного прогресу та розвитку управлінської діяльності.

Норми Конституції повинні зобов'язувати ВОКДФ щорічно надавати звіт про результати своєї діяльності в парламент чи інший уповноважений державний орган. Цей звіт має бути оприлюдненим та опублікованим. Це забезпечує широке поширення інформації та поглиблене обговорення матеріалів звіту, а також сприяє виконанню висновків ВОКДФ.

Слід наголосити, що крім зовнішнього незалежного контролю, другою важливою складовою системи ДФК у країнах ЄС є підсистема внутрішнього фінансового контролю. В Україні цей важливий елемент ДФК майже не прогресував. Лише в останні роки з'являються українські наукові дослідження щодо вивчення найкращого досвіду системи функціонування внутрішнього фінансового контролю в окремих країнах ЄС. Проте цей напрям потребує системного вивчення позитивного досвіду з розвитку внутрішнього

фінансового контролю та використання його основних складових в Україні. У країнах ЄС система ДФК базується на чітко визначених власних і делегованих повноваженнях учасників процесу. Це досягається за умов якісної організації внутрішнього фінансового контролю. Проведено аналіз основних складових, на яких побудована система державного внутрішнього фінансового контролю. Метою такого аналізу є виокремлення сучасних та ефективних механізмів та процедур у цій сфері для запровадження їх в Україні.

Основні складові системи внутрішнього фінансового контролю, що функціонують в країнах ЄС, можна представити таким чином:

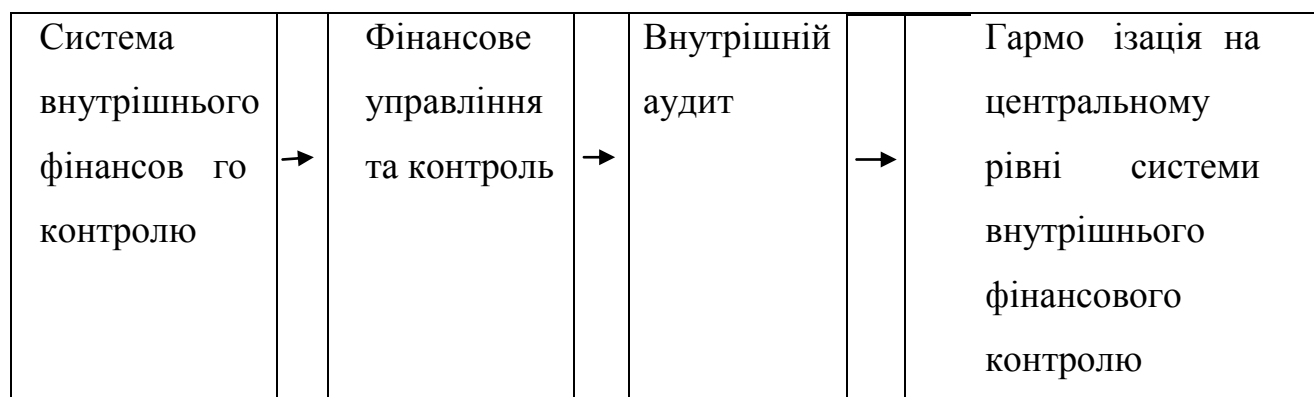


Рис. 1.2. Складові системи фінансового контролю ЄС

За результатами проведеного аналізу наведемо основні типові положення функціонування системи внутрішнього фінансового контролю в країнах ЄС. Перший рівень – фінансове управління і контроль за бюджетними ресурсами – є рівнем розпорядника бюджетних коштів. Це базовий рівень побудови сучасних європейських систем. Кожен державний орган чи організація мають у своєму складі власний підрозділ внутрішнього фінансового контролю. Здійснення внутрішнього контролю – це одна з основних функцій керівників, які відповідають за витрачання бюджетних ресурсів. Керівники бюджетних установ, міністерств та відомств (розпорядники бюджетних коштів), крім відповідальності за свої прями функціональні обов'язки, також несуть відповідальність за стан внутрішнього фінансового управління та контролю діяльності даної установи у відповідній сфері. У державному секторі чітко

визначається відповідальність керівника у своїй та підвідомчих установах, а також перед зовнішнім органом фінансового контролю, переважно з питань витрачання бюджетних коштів та досягнутого результату діяльності. У демократичних системах державного управління важливим елементом системи внутрішнього фінансового контролю є загальна відповідальність міністрів перед парламентом та громадськістю. Поряд з цим усі внутрішні аудиторські служби звітують перед органами зовнішнього контролю.

У більшості країн ЄС міністерство фінансів є досить потужним міністерством у системі внутрішнього фінансового контролю, яке формує та здійснює державну політику в сфері фінансового контролю та аудиту. Міністерство фінансів забезпечує роботу щодо координації та підтримки служб внутрішнього аудиту та фінансового контролю з боку розпорядників бюджетних коштів. У міністерствах фінансів більшості країн ЄС існує підрозділ, який відповідає за гармонізацію фінансового управління та контролю і внутрішнього аудиту. В окремих країнах до складу міністерства фінансів входять два окремих централізованих підрозділи: з питань гармонізації фінансового управління та контролю та з питань гармонізації внутрішнього аудиту. Це залежить від загальної організації системи контролю у країні.

Завданням підрозділу з питань гармонізації фінансового управління та контролю є супроводження діяльності міністра фінансів щодо нагляду за дотриманням бюджетного процесу та адмініструванням надходжень до бюджету. Цей підрозділ визначає напрям здійснення державної фінансової політики та функціонування системи фінансового управління. Крім цього, підрозділ з питань гармонізації фінансового управління та контролю здійснює нагляд та координацію інформаційної та регуляторної політики, що стосується державного управління і контролю за бюджетним процесом.

Завданням централізованого підрозділу з питань гармонізації внутрішнього аудиту є розробка та надання рекомендацій, інструкцій, методик щодо організації проведення внутрішнього аудиту, а також надання консультацій внутрішнім аудиторам у бюджетних організаціях стосовно

застосування відповідних стандартів. Крім того, цей підрозділ є центром, який забезпечує створення надійної та сталої структури внутрішнього аудиту в органах державного управління.

У свою чергу в усіх міністерствах створюються підрозділи внутрішнього аудиту, які перевіряють діяльність безпосередньо апарату міністерств та підзвітні цим міністерствам організації. Підрозділи внутрішнього державного аудиту звітують про результати проведених аудитів відповідному міністру. Крім того, внутрішні аудитори виконують функцію надання допомоги керівництву міністерства в забезпеченні належних засобів контролю, об'єктивно оцінює діючі системи управління та контролю. За необхідності служби внутрішнього аудиту надають рекомендації щодо вдосконалення процедур та методів контролю в установі.

Зазначені підрозділи діють незалежно від інших функціональних підрозділів та не займаються питаннями основної поточної діяльності організації. З точки зору ієрархії внутрішній аудитор є підзвітним керівнику, але він є незалежним щодо проведення аудиту та у своїй роботі керується лише відповідним законодавством і встановленими етичними нормами. INTOSAI запроваджено міжнародний Кодекс етики контролерів (аудиторів) державного сектору. Кодекс етики – це декларація системи цінностей та принципів, на яких базується повсякденна робота [102]. Планування внутрішнього аудиту побудовано на управлінських ризиках, які чітко регламентовані та обґрунтовані. Отже, збалансованість внутрішніх повноважень дає змогу забезпечувати повну незалежність державних аудиторів у їхній професійній діяльності.

Раніше внутрішні аудитори здійснювали переважно поточний фінансовий аудит, але останнім часом дедалі більше уваги приділяється операційному аудиту (аудиту ефективності, економічності, результативності). Це пов'язано здебільшого з переходом країн ЄС до політики відповідальності у процесі діяльності.

Ще одним важливим елементом системи внутрішнього фінансового контролю є муніципальний. Для забезпечення внутрішнього аудиту коштів

місцевих бюджетів у деяких країнах органи місцевого самоврядування (муніципалітети) створюють служби внутрішнього аудиту. В інших країнах кошти місцевого бюджету перевіряються тільки приватними аудиторами, які не підпорядковані державним структурам. Але в будь-якому випадку аудитори, що уповноважені проводити внутрішній аудит коштів місцевих бюджетів, повинні неухильно дотримуватися вимог та правил, встановлених законодавством. За цим наглядає відповідний підрозділ мінфіну. У разі виявлення відповідними службами порушень у діяльності державних або приватних аудиторів такі аудитори можуть бути позбавлені права займатися аудиторською діяльністю на тривалий термін або таке обмеження може бути застосовано назавжди.

Наприклад, у Великобританії аудит використання коштів місцевих бюджетів здійснюється аудиторами Аудиторської Комісії, яка має статус державної. Відповідно до законодавства зазначені аудитори повинні здійснювати обов'язковий зовнішній аудит місцевих бюджетів один раз на рік. Проведення поточного внутрішнього аудиту обов'язково забезпечується коштами місцевих бюджетів. Навчання та підвищення кваліфікації державних внутрішніх аудиторів забезпечується відповідними підрозділами міністерства фінансів.

Для кращого вивчення та розуміння організації контролю у країнах ЄС було детально проаналізовано декілька моделей системи контролю на прикладі двох країн – Нідерландів та Ірландії.

Нідерланди є конституційною монархією. Конституція встановлює склад органів державного управління. Конституція також передбачає вищі органи судочинства, одним із яких є Служба вищого аудиту Нідерландів.

У Нідерландах діє чітка система внутрішнього контролю та аудиту (рис. 1.2.). Основні положення функціонування системи внутрішнього фінансового контролю визначені у законі про розподіл фінансової відповідальності. Законодавчі та нормативно-правові акти у сфері державного внутрішнього контролю розробляються міністерством фінансів Нідерландів, при цьому воно обов'язково контролює виконання цих актів. Слід відмітити, що міністр

фінансів згідно із законом несе відповідальність за координацію та нагляд за фінансовим управлінням державними коштами та забезпечення належного аудиту в державі. У міністерстві фінансів Нідерландів у складі Генерального директорату з бюджету функціонує Дирекція з політики аудиту та нагляду. У складі цієї Дирекції створено три підрозділи з чітко визначеними завданнями та функціями, зокрема: 1 підрозділ займається розробкою політики та методології з питань державного аудиту; 2 підрозділ забезпечує координаційну роль міністра фінансів, здійснює нагляд за виконанням політики державного аудиту в міністерствах; 3 підрозділ здійснює управління кадрами в аудиторських службах міністерств та їх підбір, забезпечує їх навчання.

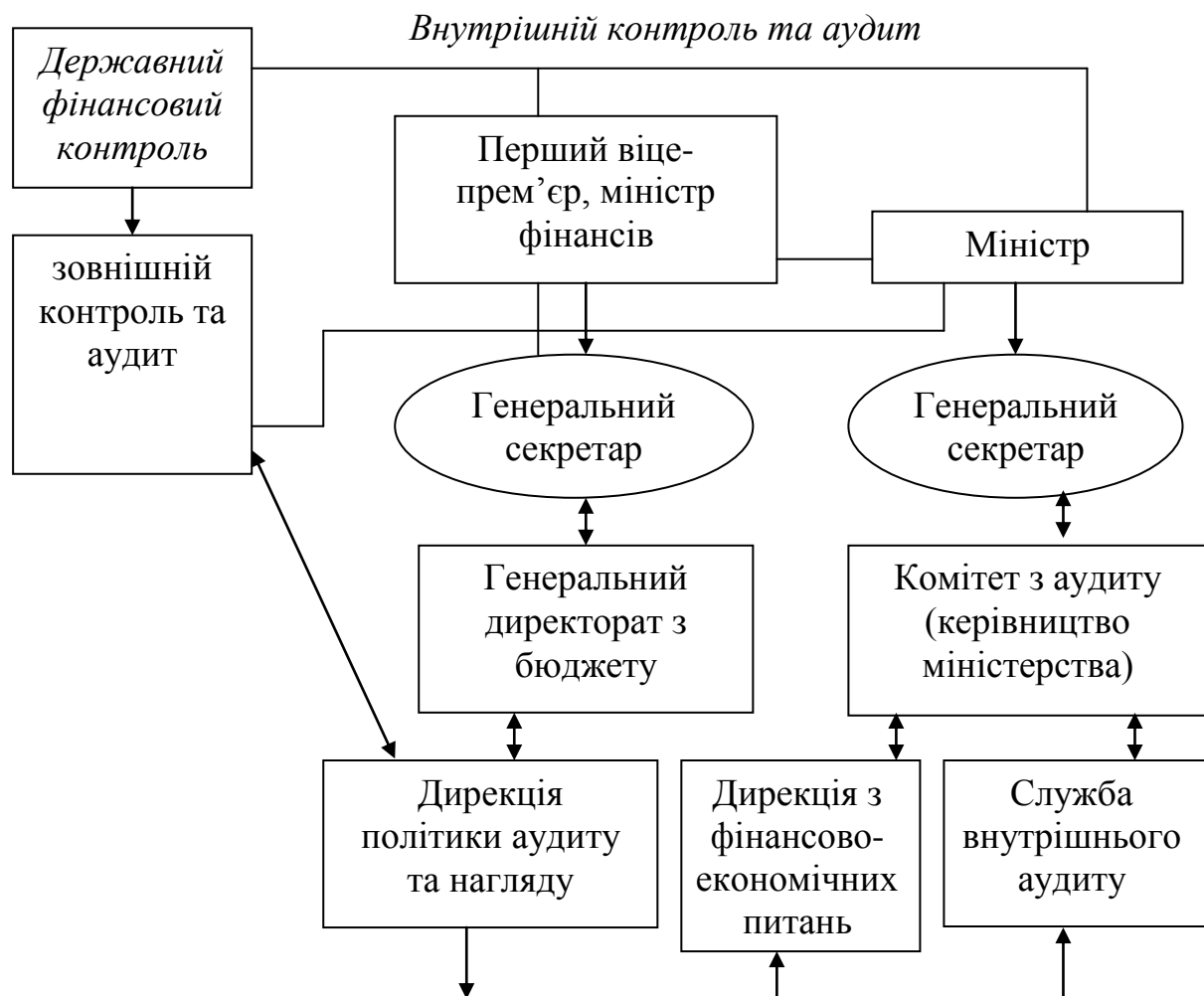


Рис.1.3. Організаційно-функціональна схема системи фінансового контролю у Нідерландах

В усіх 13 міністерствах існують аудиторські служби, які підпорядковані безпосередньо Генеральному секретарю відповідного міністерства. Кількість

аудиторів у службах коливається від 35 до 125 осіб залежно від обсягів робіт. Роль служб внутрішнього аудиту полягає у вивченні, оцінці та звітуванні перед міністром фінансів із таких питань:

- дотримання процедур та вимог бюджетного та іншого законодавства;
- системи бухгалтерського обліку та іншої форми контролю та їхньої спроможності в управлінні та мінімізації фінансових та інших видів ризиків;
- контролю за використанням державних активів.

За необхідності служби внутрішнього аудиту надають рекомендації щодо змін у політиці процедур та методів контролю.

У міністерствах також створюються Комітети з аудиту як колегіальний орган, що формує політику з аудиту в кожному окремому міністерстві. Комітет погоджує відповідні плани з проведення аудиту та звітує перед міністром. До складу такого Комітету входять директори департаментів міністерства та інші керівники.

Крім того, в кожному міністерстві є наглядач, який вивчає всі аудиторські звіти, робить аналіз та доповідає міністру фінансів у разі виявлення порушень або недоліків у роботі аудиторів. Внутрішні аудиторські служби звітують перед Рахунковою палатою про проведену роботу. Крім того, в міністерстві фінансів є представництва Рахункової палати, які здійснюють нагляд за діяльністю внутрішнього контролю та аудиту.

Кошти місцевого бюджету перевіряються тільки приватними аудиторами, які не підпорядковуються службам державного аудиту. При цьому приватні аудитори суворо дотримуються вимог та правил встановлених у законодавстві. У разі порушень, виявлених відповідними службами зовнішнього контролю у діяльності приватних аудиторів такі приватні аудитори можуть бути позбавлені права займатися аудиторською діяльністю на тривалий термін.

Ірландія є невеликою унітарною парламентсько-президентською республікою. Управління Генерального контролера-аудитора – це незалежний орган державного аудиту, правові засади організації якого визначені в Конституції Ірландії, законі від 1866 року „Про департамент казначейства та

департамент аудиту” та законі від 1923 року (з доповненнями від 1993 року) „Про Управління Генерального контролера-аудитора” [60]. Зазначене управління не має регіональних представництв. Під час пікового навантаження залучаються аудитори приватного сектора на контрактній основі (щорічно близько 5 % загальної кількості аудитів).

Основним завданням Управління Генерального контролера-аудитора визначено контроль усіх витрат та аудит фінансової звітності урядових установ, а також звітування парламенту про результати цих перевірок. За результатами аудиту сертифікується відповідність показників фінансової звітності об’єктів аудиту. Щорічно складається письмовий звіт про узагальнені результати аудитів. Основними напрямками діяльності Управління Генерального контролера-аудитора Ірландії є наступні:

- 1) фінансовий аудит або аудит рахунків;
- 2) аудит проектів;
- 3) оцінка систем інформаційних технологій;
- 4) аудит адміністративної діяльності (аудит ефективності).

Фінансовий аудит, що проводиться в Ірландії, це оцінка незалежними експертами показників фінансової звітності щодо їх правильності та правдивості. Методи фінансового аудиту, що застосовуються в Ірландії, є такими:

- оцінка ризиків; для перевірки правильності та правдивості висновку аудитора існують декілька моделей ризиків: внутрішні ризики (оцінка суттєвих помилок); ризики управління (оцінка складності та адекватності процедур, які застосовуються об’єктом аудиту); інші ризики суттєвості;
- оцінка системи бухгалтерського обліку та контролю (перевірка на відповідність законодавству та стандартам бухгалтерського обліку);
- тестування внутрішнього фінансового управління (перевірка якості та ефективності роботи підрозділів внутрішнього аудиту);
- тестування обсягу витрат (визначення найбільш значущих витрат в установі та проведення вибіркової перевірки цих витрат);

- додаткове тестування (проводиться за необхідності додаткових матеріалів щодо перевірок);
- анкетування.

Аудит фінансової звітності самого Управління Генерального контролера-аудитора проводиться приватною аудиторською фірмою.

Аудит проектів проводиться тільки в урядових установах. Завдання такого аудиту – оцінка наслідків упровадження проекту. Висновки аудиту проектів враховуються у змінах до норм та регламентів, а також при внесенні змін до законів.

Аудит ефективності, впроваджено у 1994 році. У процесі його проведення дається оцінка економічності, ефективності та результативності діяльності. Головне завдання цього виду аудиту оцінити, чи правильно з точки зору ефективності функціонує установа. При цьому застосовується наступна термінологія.

1. Економія – отримання якості та кількості за кращу ціну. Основне завдання, яке необхідно вирішити при цьому, визначити можливість здешевлення вхідних матеріалів.

2. Ефективність – максимізація продукту при встановленому ресурсі. Основне завдання, яке потрібно вирішити, – визначення схожих систем для впровадження найкращої практики.

3. Результативність – досягнення запропонованого результату. Основне завдання – оцінка досягнення цілі повною мірою.

Поряд з цим створюються підрозділи внутрішнього аудиту, які є відносно незалежними у своїй діяльності. Директор підрозділу внутрішнього аудиту підзвітний безпосередньо керівнику. У своїй роботі підрозділи внутрішнього аудиту використовують єдині стандарти, які готуються Інститутом внутрішніх аудиторів Великобританії та Ірландії.

На етапі планування діяльності складається стратегічний план на 5 років, список об'єктів аудиту та оперативні плани. При плануванні роботи

обов'язково враховуються ризики (обсяги коштів, плинність кадрів на об'єкті аудиту, дата останнього аудиту, результати останнього аудиту тощо).

Щорічно складається письмовий звіт про узагальнені результати аудитів. Звітність про результати фінансового аудиту включає сертифікацію (посвідчення) окремо для кожного об'єкта аудиту, спеціальні аудиторські звіти (звіт з окремих питань), щорічний звіт виконання бюджету. Звіт про аудит виконання державного бюджету фактично є узагальненням окремих звітів про проведені фінансові аудити, який підлягає обов'язковому опублікуванню.

Остаточний звіт аудиту надсилається керівнику об'єкта аудиту. Також, аудиторські звіти надаються до Парламентського Комітету з нагляду за державними витратами. До функцій Комітету належать питання розгляду матеріалів перевірок та звітування парламенту щодо результатів фінансових аудитів та аудитів адміністративної діяльності. Наприкінці року всі звіти внутрішнього аудиту надсилаються підрозділами внутрішнього фінансового аудиту до Управління Генерального контролера-аудитора. Діяльність цього Управління вважається ефективною, якщо керівництво об'єкта погоджується з висновками аудиторів та вживає відповідних заходів для усунення недоліків.

Слід підкреслити, що Управління Генерального контролера-аудитора не уповноважене вживати адміністративних заходів щодо об'єктів аудиту за невиконання вимог законів. Про випадки виявлених порушень Управління повідомляє відповідні органи влади або правоохоронні органи.

На основі вивчення загальної моделі системи ДФК, що є у країнах ЄС, та специфіки деяких країн, ми дійшли висновку, що ключовим елементом таких систем є внутрішнє фінансове управління і контроль за умови визначеної відповідальності керівників бюджетних установ і чіткого розмежування функцій і завдань, а також незалежності служб та органів ДФК, що забезпечується шляхом ефективно побудованої організаційної системи ДФК, виходячи з конституційних основ відповідної країни.

Основні підходи сучасних систем контролю країн ЄС та країн-кандидатів вступу до ЄС характеризуються наступним:

- 1) система контролю заснована на єдиних міжнародних стандартах щодо організації внутрішнього й зовнішнього аудиту і дотримується їх;
- 2) у системі створюються умови щодо розвитку контролю, удосконалення стандартів контролю та аудиту, підвищення рівня кваліфікації аудиторів;
- 3) встановлена індивідуальна відповідальність керівників усіх рівнів, яка визначається щодо кожного аспекту їхньої діяльності, включаючи повну відповідальність за управління фінансовими ресурсами;
- 4) існує чітке розмежування повноважень контролерів (інспекторів) та аудиторів;
- 5) законами забезпечується високий рівень незалежності державних аудиторів та підрозділів, які здійснюють державний аудит;
- 6) державою забезпечується повна законність діяльності державних аудиторів;
- 7) внутрішній контроль і аудит базується на оцінці ризиків та інших обґрунтованих методах планування контролю та аудиту;
- 8) аудитори та підрозділи, що здійснюють аудит, не беруть участі в поточній діяльності установ і організацій;
- 9) при проведенні аудиту здійснюється не тільки перевірка фінансових або юридичних аспектів фінансово-господарських операцій, але й оцінка їхньої економічності, ефективності й результативності.

Вважаємо, що використання передового досвіду країн ЄС у цій сфері дозволить Україні уникнути більшості помилок при реформуванні своєї системи контролю та забезпеченні стабілізації бюджетного процесу, а також значно наблизить нашу державу до повноправного вступу до ЄС.

Окремі вітчизняні фахівці, які вивчали досвід європейських країн, дають оцінку можливим крокам нашої держави щодо врахування такого досвіду в розвитку системи контролю України. Зокрема, за результатами аналізу світових та європейських тенденцій в організації системи контролю та аудиту пропонується уряду здійснити першочергові заходи з удосконалення

контрольно-ревізійної системи в Україні, серед яких можна виокремити такі [59].

1. Посилення механізмів внутрішнього (внутрісистемного, внутрівідомчого) контролю та аудиту.

2. Створення системи органів незалежного зовнішнього аудиту шляхом формування регіональних рахункових палат на основі діючої розгалуженої мережі регіональних контрольно-ревізійних органів.

3. Підвищення ефективності діяльності правоохоронних органів шляхом створення в їхній структурі власних відділів фінансово-бухгалтерської експертизи за рахунок контингенту районних контрольно-ревізійних органів.

Такі структурні перетворення в управлінні, очевидно, мають підкріплюватися сукупністю правових, інституційних і процесуальних змін.

З нашої точки зору не усі наведені вище висновки відповідають основам теорії та практики європейських країн у цій сфері. Пропозиція щодо утвердження урядового внутрісистемного фінансового контролю та аудиту на базі Міністерства фінансів та Головного контрольно-ревізійного управління не відповідає міжнародним стандартам щодо самого поняття внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю та розмежування їхніх функцій та повноважень. Поняття „урядового внутрісистемного фінансового контролю та аудиту” штучно створено та використовується окремими фахівцями в Україні. Такий підхід призведе до пролонгації функціонування централізованої адміністративно-командної системи ДФК, владні повноваження якої зосереджені в одному центральному органі виконавчої влади з розгалуженою системою територіальних органів, основними функціями якого є інспектування, нагляд та покарання винних. Таких штучно створених урядом каральних структур не існує в жодній країні, що є членом ЄС. На нашу думку, це є хибний шлях для України, держави у центрі Європи, яка прагне стати демократичною країною.

Вважаємо, що найбільш оптимальними та ефективними підходами на сучасному етапі розвитку нашої держави є наступні:

- основою системи контролю є внутрішній контроль та аудит, що зосереджений у міністерствах, установах та організаціях;
- основною метою служб внутрішнього аудиту та контролю є попередження та недопущення фінансово-бюджетних порушень;
- гармонізація та координація внутрішнього контролю та аудиту відбувається на центральному рівні державного управління;
- здійснюється незалежний зовнішній контроль за дотриманням законів та єдиних стандартів службами та посадовими особами внутрішнього фінансового контролю.

Світовій практиці притаманні різні підходи до проблеми організації та функціонування фінансового й адміністративного контролю. Обрання тієї чи іншої моделі базується на таких чинниках: історично прийнята в країні форма правління, унормована форма державного устрою, особливості розподілу функціональних повноважень між гілками влади, а також ступінь демократичного розвитку суспільства [51].

На сьогоднішній день потрібно визначити модель, за якою має функціонувати система контролю в Україні. Для цього необхідно окреслити основну стратегічну мету, напрями розвитку та шляхи реалізації. При цьому обов'язково слід врахувати історичні особливості українського державотворення та підприємництва останнього періоду. Статус країни з ринковою економікою вимагає відповідної переорієнтації як системи державного управління в цілому, так системи контролю підприємства зокрема.

Висновки до розділу 1.

1. Вивчення та аналіз теоретичних основ організації контролю та стану проблем у практичній діяльності підприємств свідчить про те, що наведені визначення та тлумачення суті контролю різняться між собою. Відсутність чіткої концепції контролю зумовила виникнення низки проблем організаційного та методичного характеру і, зокрема, призвело до

недостатнього розуміння місця і ролі контролю в системі управління підприємством.

2. Контроль визначається як процес, який забезпечує систему управління необхідною інформацією про закономірності поведінки об'єктів управління, систематизує дані про всі види господарської діяльності підприємства, створюючи тим самим можливості для якісної розробки та ефективного досягнення управлінських цілей. На відміну від інших видів контролю, внутрішній контроль охоплює усі види економічної діяльності суб'єкту господарювання, діє безперервно і відображає вплив його системи на регулювання внутрішніх і зовнішніх факторів відтворення.

РОЗДІЛ 2

ПОРЯДОК ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Фінансовий та управлінський контроль як функція менеджменту

Однією з основних функцій фінансового менеджменту є фінансовий контроль, ефективне функціонування якого дозволяє отримати якісну інформацію про фінансовий стан підприємства, його фінансові можливості та проблеми, що назрівають. Це дає можливість фінансовому менеджеру приймати правильні та своєчасні управлінські рішення, а підприємству бути досить конкурентоздатним в сучасних умовах.

Проведений аналіз літературних даних дозволив виділити основні принципи фінансового контролю: комплексності, своєчасності, об'єктивності, доречності, демократичності, економічної ефективності. Реалізація указаних принципів за розглянутими функціями фінансового контролю показана в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Реалізація принципів фінансового контролю за його функціями

Функції	Принципи фінансового контролю					
	комплексність	своєчасність	об'єктивність	доречність	Демократичність	Економічна Ефективність
Фінансовий Облік	сплошність; узгодженість	Без перервності (по мірі виникнення)	можливість підтвердження; правдивість представлення; незалежність		зрозумілість; гласність з урахуванням комерційної таємниці	
Фінансова Перевірка	раціональне охоплення	оптимальна	правдивість представлення; незалежність	цінність для регулювання цінність для планування	етичність; гласність з урахуванням комерційної таємниці	Вигоди більше, ніж витрати
Фінансовий Аналіз	об'єктів; узгодженість	Періодичність	правдивість представлення; об'єктивність інтерпретації		гласність з урахуванням комерційної таємниці	

Аналіз практики роботи підприємства показує, що вказані принципи часто

дотримуються не в належній мірі. Це приводить до відхилень в системі фінансового контролю і, отже, до викривлень інформації, що надається фінансовим менеджерам.

Причини викривлень інформації в системі фінансового контролю багаточисельні та різноманітні і вимагають вивчення та систематизації для створення умов їхнього попередження. Причини отримання недостовірної інформації в області фінансового контролю і, отже, фінансового менеджменту знаходяться в сферах функціонування фінансового обліку, перевірки та аналізу.

Усунення викривлень в інформації та забезпечення ефективної роботи системи фінансового контролю на підприємстві вимагає здійснення його функцій в їхній послідовності та взаємозв'язках, для чого необхідна розробка методики проведення фінансового контролю за його основними елементами.

Перший етап проведення фінансового контролю, який включає збирання, реєстрацію та обробку інформації, відноситься до області функціонування системи обліку, основною метою якою на підприємстві є надання менеджерам інформації для прийняття управлінських рішень.

Аналіз критеріїв якості облікової інформації показав, що з урахуванням безперервності реалізації функції обліку особливу роль відіграє встановлення раціональної періодичності, з якою інформація від підсистеми обліку надходить для перевірки та аналізу, а також періодичності передачі інформації менеджеру.

Від періодичності надходження інформації при інших рівних умовах залежать вигоди від її отримання та витрати на її збирання та обробку. Залежність вигід (B) та витрат (Z) на отримання інформації від інтервалу часу між моментами її надходження (τ) може бути виражена статечною функцією, що має затухаючий характер:

$$B(\tau) = B_0 + k_b \tau^m, \quad (2.1)$$

$$Z(\tau) = Z_0 + k_z \tau^n \quad (2.2)$$

де, B_0 , Z_0 – вигоди та витрати на отримання інформації при нескінченно великому інтервалі часу ($\tau \rightarrow +\infty$), грн.,

k_b, k_3, m, n – емпіричні константи.

Економічний ефект (E) визначається як різниця між вигодами та витратами:

$$E(\tau) = B(\tau) - Z(\tau) = E_0 + k_6 \tau^m - k_3 \tau^n, \quad (2.3)$$

де, E_0 – економічний ефект від отримання інформації при нескінченно великому інтервалі часу ($\tau \rightarrow +\infty$), грн.

Необхідно зазначити, що для конкретних умов роботи підприємства залежність витрат на отримання інформації та вигід від її використання від τ носить стохастичний характер, тому при визначенні емпіричних констант для функцій вигод та витрат повинні бути використані методи математичної статистики та теорії ймовірностей.

Для виявлення та усунення причин викривлень в інформації, що поступає на другому етапі фінансового контролю, певний обсяг облікової інформації повинен бути перевірений. Методика контролю передбачає запрограмовану послідовність кроків при проведенні внутрішньої фінансової перевірки, алгоритм якої являє собою систему альтернативних питань, дій перевіряючого та його висновків в залежності від відповідей на питання за окремими елементами, що перевіряються.

Така методика може бути використана при проведенні внутрішніх перевірок наявності і руху будь-яких активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства.

Третій етап фінансового контролю включає аналіз отриманої інформації, який може бути проведений за досить детально розробленими та описаними методиками фінансового аналізу. Однак відомі на сьогоднішній день методики не дозволяють дати кількісно обґрунтовані рекомендації відносно найкращого для даних конкретних умов співвідношення активів, власного капіталу та зобов'язань за їхніми видами.

Аналіз здійснення контрольної діяльності підприємств показує, що роботи з контролю розосередилися по різних відділах (бухгалтерія, планово-економічний та фінансовий відділи). При цьому за багатьма роботами, пов'язаними з контролем, підрозділи перевіряють самі себе, що приводить до

недостатньої об'єктивності результатів.

Для усунення вказаних недоліків необхідні зміни в організаційній структурі управління підприємством. Низку робіт, пов'язаних з контролем фінансової діяльності та фінансової інформації, запропоновано вивести з обов'язків працівників планово-економічного відділу та зосередити в самостійному фінансово-контрольному органі. Для організації роботи такого органу запропоновано реорганізувати фінансовий відділ, розбивши його на бюро перевірки, аналізу та фінансового планування. До структури фінансово-контрольного органу входять бухгалтерія, бюро перевірки та бюро аналізу.

Для визначення обов'язків працівників фінансово-контрольного органу комплекси робіт з фінансового контролю, що виконуються різними підрозділами, були розбиті на роботи та виділені ті з них, які повинні здійснюватися працівниками фінансово-контрольного відділу (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2.

Розподіл робіт з фінансового контролю між підрозділами підприємства
(фрагмент)

1	Роботи, що виконуються підрозділами				
	2	3	4	5	6
Комплекси робіт	Бухгалтерія	Бюро перевірки	Бюро Аналізу	Інші групи фінансового відділу	Планово-економічний відділ
1. Контроль достовірності фінансової звітності та ведення обліку за розділами фінансового обліку	Надання інформації	Організація та проведення контролю	–	–	–
2. Перевірка організації обліку та звітності, своєчасний інструктаж з питань бухгалтерського обліку, контролю звітності та аналізу	Надання інформації	Організація та проведення перевірки, проведення інструктажу з питань бухгалтерського обліку та контролю звітності	Проведення інструктажу з питань аналізу	–	–
3. Комплексний фінансовий аналіз	Надання інформації	–	Організація та	Надання планів та	Надання планів та

виробничо-господарської діяльності підприємства	про фактичний стан та участь в аналізі		проведення аналізу	участь в аналізі	участь в аналізі
1	2	3	4	5	6
4. Надання узагальнюючих матеріалів та довідок за результатами аналізу	Ознайомлення з результатами аналізу	—	Зіставлення необхідних довідок та матеріалів	Ознайомлення з результатами аналізу	Ознайомлення з результатами аналізу
5. Аналіз виконання фінансового, касового та кредитного планів, дотримання фінансової та платіжної дисципліни, прогнозування результатів діяльності, виявлення внутрішньопромислових резервів та нових джерел фінансування	Надання бухгалтерської звітності. Участь в аналізі	Перевірка дотримання фінансової та платіжної дисципліни	Аналіз виконання планів	Участь в аналізі. Виявлення резервів нового фінансування	Участь в аналізі. Прогнозування результатів діяльності, виявлення внутрішньопромислових резервів

Основною рисою документообігу є те, що після бухгалтерії первинні документи надходять в бюро перевірки, де вивчаються на правильність оформлення та обліку. Крім того, доцільно ввести нові документи, які в залежності від конкретної ситуації можуть деталізуватися та видаватися в зручній для менеджера формі.

Розрахунок ефективності впровадження системи фінансового контролю представляє певні труднощі, оскільки результати контролю часто важко оцінити кількісно. Тому для оцінки економічної ефективності впровадження системи фінансового контролю запропонований підхід, заснований на зміні оборотності активів.

Поліпшення контролю за оборотним капіталом дає можливість скоротити розмір кредитів, необхідних для фінансового забезпечення діяльності підприємства, або реінвестувати кошти в активи, які підтримують рівні

продажу, що зросли. Для прийняття рішення про доцільність впровадження системи фінансового контролю треба порівняти суму, що звільняється, з необхідними капітальними вкладеннями на впровадження системи та поточними витратами на її функціонування.

Система управлінського контролю базується на інформації сегментарного обліку та звітності, дозволяє керівникам всіх рівнів реалізувати одну з своїх управлінських функцій – функцію контролю за виконанням прийнятих рішень.

Управлінський контроль включає низку правил і процедур, які використовують менеджери для вимірювання результатів діяльності центрів відповідальності і визначення того, чи відповідають отримані результати запланованим показникам, і якщо ні – для розробки коректурних заходів. Іншими словами, мова йде про регулювання доходів і витрат за окремими структурними підрозділами (або продуктами) на основі економічного аналізу планів і фактичних даних сегментарного обліку. При цьому сегментарний облік визначається як система збору, відображення і узагальнення інформації про діяльність окремих структурних підрозділів організації. Сегментарний облік за своєю суттю є важливішою складовою управлінського обліку, функціонує паралельно з системою фінансового обліку.

На базі інформації сегментарного обліку будується система управлінського контролю підприємства [22, 35, 58]. Дані сегментарного обліку дозволяють контролювати витрати і результати на різних рівнях управління, складати сегментарну звітність, аналізуючи які можна судити про ефективність функціонування того чи іншого структурного підрозділу організації. Крім того, ґрунтуючись на інформації сегментарного обліку і звітності, адміністрація підприємства може приймати різні управлінські рішення.

Основне завдання управлінського контролю полягає у забезпеченні узгодженості поставлених завдань, коли інтереси кожного окремо взятого співробітника співпадають з інтересами всієї організації. Для реалізації цієї цілі менеджери повинні відповідним чином розподілити обов'язки своїх підлеглих і розробити відповідні критерії оцінки їх діяльності на основі даних

сегментарного обліку та звітності. Необхідно врахувати, що планування є одною з складових системи інформаційного забезпечення управлінського контролю. Як інші складові виступають сегментарний облік і сегментарна звітність.

Таким чином, першим кроком на шляху формування в організації системи управлінського обліку та контролю є сегментарне планування – розробка кошторисів для структурних підрозділів. При відсутності обґрунтованого плану процес контролю неможливий. Взаємозв'язок сегментарного планування, обліку, звітності з управлінським контролем ілюструється на рисунку 2.1.

Інформаційне забезпечення, яке по-суті трактується як збір, обробка і передача фінансової інформації, яку використовують менеджери для планування і контролю за ходом природоохоронної діяльності керованих ними підрозділів, виміру та оцінки отриманих результатів, в системі управлінського контролю передбачає:

- ідентифікацію витрат і результатів з діяльністю конкретного структурного підрозділу;
- персоналізацію облікових документів;
- складання менеджерами кошторисів на майбутнє і звітів про результати діяльності за звітний період. Ці звіти повинні бути зрозумілі тим, хто оцінює і тим, чия діяльність оцінюється.

Система управлінського контролю ґрунтується на принципах довіри, контрольованості і наявності у менеджерів відповідних повноважень і ефективна при виконанні двох умов:

- на підприємстві встановлено такі критерії оцінки діяльності виконавців, при яких інтереси працівників співпадають з інтересами фірми;
- управлінський контроль реалізується через систему сегментарного обліку і звітності, якій довіряють працівники організації.

Наслідком управлінського контролю є прийняття менеджерами адекватних управлінських рішень для функціонування повірених їм природоохоронних підрозділів. Зокрема це може виявитися в корекції їх планів на майбутнє

(рис.2.1). Інформація, зібрана і узагальнена в системі сегментарного обліку, доводиться до зацікавлених користувачів у формі сегментарної звітності, яка є звітністю, сформованою за окремими сегментами діяльності організації.

Необхідною умовою постановки і організації ефективної системи сегментарного обліку і звітності, а отже, і управлінського контролю є визначення центрів відповідальності підприємства.



Рис. 2.1. Взаємозв'язок сегментарного обліку і сегментарної звітності організації з системою управлінського контролю

На сучасному етапі розвитку облікових систем можна виділити щонайменше чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри доходів, центри прибутку і центри інвестицій. Серед вітчизняних економістів облік за центрами відповідальності підтримують С. Ф. Голов, В. І. Єфименко, Ю. Я. Литвин, М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. При цьому С. Ф. Голов розуміє під поняттям “центр відповідальності” сферу діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники, які він повинен контролювати, підкреслює контрольну функцію обліку за центрами відповідальності. Актуальною у цьому напрямку є думка про розмежування понять “центрів відповідальності” та “центрів витрат”, яку пропонує проф.

Пушкар М.С., який зауважує, що центри витрат пов'язані з калькулюванням собівартості продукції, а центри відповідальності – з управлінням собівартістю

Центри витрат можуть працювати у двох напрямках. Згідно принципу ефективності, оптимальним буде рішення, яке дозволить реалізувати одну з двох задач:

1. Отримати максимальний результат при визначеному заданому рівні вкладень.
2. Довести до мінімуму вкладення, необхідні для досягнення заданого результату.

Для оцінки діяльності центру витрат недостатньо лише фінансових показників. Такий підхід може стимулювати менеджерів до зменшення витрат за рахунок зниження якості продукції або проведення заходів з охорони навколишнього природного середовища. Тому, формуючи структуру організації виключно як сукупності центрів витрат, в системі управлінського контролю необхідно налагодити спостереження за якістю виробленої продукції

2.2. Організація контролю за виконанням бюджету в підсистемі управлінського обліку

Концепція контролю на підприємстві найтісніше пов'язана з концепцією планування. Якщо розглядати окремі цілі планування, то стає зрозумілим, що в досягненні цілей планування контроль відіграє важливу роль. Ще більш важливим стає значення контролю, якщо врахувати, що більшість планованих даних або планованих дій пов'язані з невизначеністю, крім того, суб'єктивність осіб, що займаються плануванням, при постановці окремих цілей може привести до відхилень від планованих даних. Для керівництва підприємства в цій ситуації буває надзвичайно важливим довідатися, які відхилення від плану можуть з'явитися та які причини їх виникнення. Ця інформація дозволяє стежити за планомірним керуванням всіма процесами, що відбуваються.

Для визначення відхилень від плану необхідне порівняння планового значення з однією або декількома величинами для порівняння. При цьому планове значення

повинне мати характер заданого або нормативного значення (стандарту). Найчастіше плановою величиною є мета (план), а величиною для порівняння – отриманий результат (факт), так що контроль ґрунтується на порівнянні плану й факту. Однак це не завжди обов'язково. У ряді випадків у порівнянні величин поряд із цілями (план) і результатами (факт) включаються також прогнози. Припустивши що величини в плані можуть виступати як планові, так і прогнозовані величини, одержимо всі можливі види порівняння (види контролю) в підсистемі управлінського обліку (табл. 2.3). У той час як планові показники представляють мету плану, при прогнозуванні мова йде про майбутню реалізацію відповідного плану, а показники факту – це вираження кількості реалізованих вартості, обсягів, часу і т.д. Виходячи з цих трьох величин, визначають п'ять видів контролю.

Таблиця 2.3

Використання контролю в підсистемі управлінського обліку

Показники для порівняння	План	Прогноз	Факт
План	Порівняння планових показників (контроль цілей)	Порівняння планових і прогнозованих показників (контроль відповідності плану, прогнозу)	Порівняння за планом і фактом (контроль результату)
Прогноз		Порівняння прогнозованих показників (контроль прогнозів)	Порівняння показників прогнозу й фактичних показників (контроль передумов)

Контроль цілей (порівняння план – план)

При цільовому контролі різні цілі плану (планові показники) перевіряються на сумісність. Це відбувається до початку реалізації цілей у рамках перевірки реальності плану.

Поточний контроль ступеня виконання плану (порівняння план-прогноз).

Поточний контроль плану порівнює в ході планового періоду задану мету (план) з поточними величинами (прогнозом). Метою цього порівняння є виявлення відхилень від плану до кінця планового періоду. Для цього відповідний план поділяють на частини, що відображають прогнози про

очікувану реалізацію плану. Інформація про планові й прогнозовані величини є істотним компонентом попереднього зіставлення цих величин і дає можливість оцінити альтернативи.

Контроль-результатів (порівняння план - факт)

У науці й практиці поняття контролю дуже часто використовується в аспекті порівняння плану з фактом. При цьому порівнюється планова величина (наприклад запланований прибуток) з реалізованою величиною того ж планового періоду (фактичним прибутком) для того, щоб виявити ступінь виконання плану. Оскільки це порівняння є, власне кажучи, порівнянням мети й результату, його називають контролем результату. Оброблені за допомогою аналізу причин дані контролю результатів надають важливу інформацію для зворотного зв'язку в процесі управління.

Як можливий вид контролю розрізняють порівняння факт – факт. Чисте порівняння реалізованих фактичних величин не має прямого відношення до планування, однак про чисте порівняння факту з фактом говорять коли, наприклад, реалізовані витрати на паливно-мастильні матеріали в січні цього року зіставляються з такими ж витратами в лютому того ж року. Інформація про відхилення в споживанні паливо-мастильних матеріалів тільки тоді стає важливою контрольною інформацією, коли одна з порівнюваних величин має заданий плановий або нормативний характер. Так, якщо порівнюють витрати на паливно-мастильні матеріали в січні із середньою вартістю паливно-мастильних матеріалів в галузі, яку в майбутньому розглядають як плановий показник, то проводять фактично порівняння плану з фактом, але з тією особливістю, що планова величина визначається на базі фактично реалізованої величини. Таким чином, перед нами, власне кажучи, випадок схованого порівняння плану з фактом.

Контроль прогнозу (порівняння прогноз – прогноз) – порівняння прогнозу і. прогнозом має за мету додатковий огляд результатів прогнозу.

Контроль-передумов (порівняння прогноз - факт)

Будь-яке планування будується на певних передумовах щодо планових

величин. Планування оптимальної програми збуту ґрунтується на інформації про виробничі потужності на даний період плану. Виробничі потужності прогножуються до реалізації плану як передумова, що береться до уваги при формуванні плану. Як тільки починається реалізація плану, важливо після закінчення певного часу довідатися, чи дійсно є в розпорядженні заплановані потужності, тобто визначається, чи існує ще раніше сформульована передумова.

Це досить просто визначається відповідним порівнянням прогнозу з фактом. Якщо з'ясується, що планові передумови за цей час спростовані дійсністю, то даний план часто стає непридатним. Інформація, що впливає з контролю передумов, має значення в першу чергу для попереднього узгодження даних.

Після того, як виявлені відхилення між плановим значенням і величиною для порівняння, контроль передбачає аналіз цих відхилень. На основі отриманих при цьому аналізі результатів повинні бути розроблені та здійснені заходи щодо адаптації до змін, що настали, у зовнішньому середовищі й на підприємстві. Вони повинні забезпечити усунення пов'язаних із цими змінами порушень або усвідомлення можливостей, що з'явилися. Це завдання фактично полягає в забезпеченні планомірної роботи підприємства й не підлягає контролю. Контроль і забезпечення планомірної роботи підприємства – це приватні фази безпосереднього управління.

Необхідні при контролі порівняння й аналіз відхилень повинні проводитися впорядковано й безупинно. Контроль визначається тоді в такий спосіб: **контроль** – це впорядкований і безперервний процес опрацювання інформації для виявлення відхилень між плановими величинами та іншими величинами, а також аналіз цих відхилень.

У цілому, мова йде про інформаційне забезпечення керівництва підприємства у вирішенні завдань при прийнятті рішень і їх координації.

Як і процес планування, процес контролю протікає по окремих фазах. Кожна із цих фаз відрізняється постановкою особливих завдань. Крім того, фази контролю пов'язані між собою і з фазами планування.

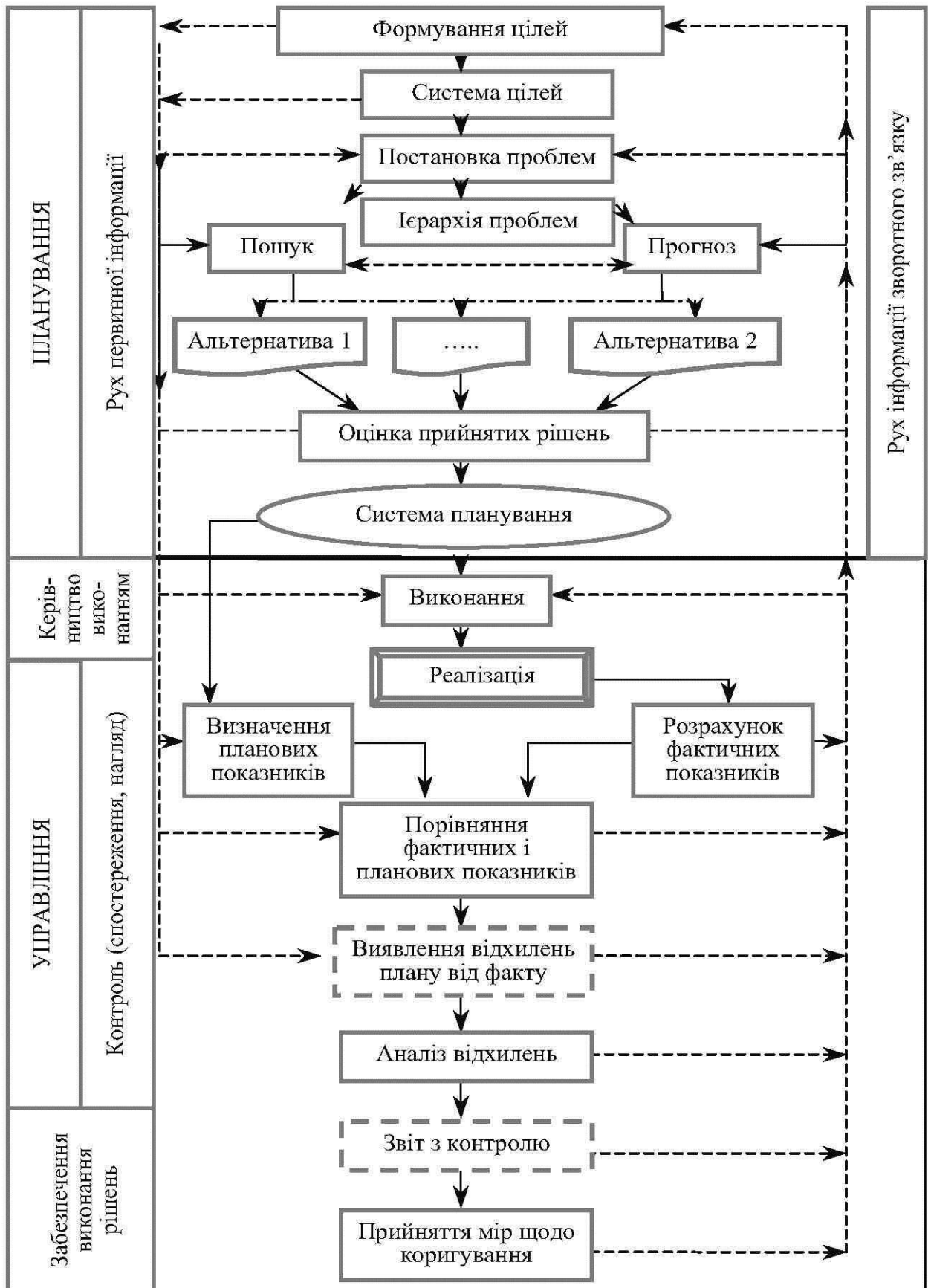


Рис. 2.2. Фази управлінського контролю

Як показано на рис. 2.2, контроль охоплює чотири фази процесу при

порівнянні планових і фактичних показників:

- 1) визначення планових показників;
- 2) розрахунок фактичних показників;
- 3) порівняння фактичних і планових показників (виявлення відхилень між ними);
- 4)аналіз відхилень.

Планові показники визначаються, як правило, на базі приписів плану (мети плану). Це стосується і цілісної системи планування, і коли окремий план формується у вигляді ізольованого завдання. Планові величини виступають, насамперед, як мета, до досягнення якої прагнуть у першу чергу. Чи буде вона досягнута при реалізації плану (виконання плану) і якою мірою, може бути встановлено тільки після порівняння мети й результату, тобто через контроль. Інструментами визначення планових показників є бюджети по витратах, бюджети по покриттю витрат (валовий прибуток) та інші показники.

Розрахунок фактичних показників, поряд із плановими, є другим елементом проведення порівняння. Фактичні величини вимірюють результат реалізації плану й служать для визначення того, чи досягнута й наскільки досягнута задана планом мета. Щоб виразити цей ступінь досягнення мети, масштаби, застосовувані для виміру фактичних величин, повинні мати ті ж розміри, що й ознаки цілей, і бути якнайточнішими.

При неточному формулюванні цілей у планах й при застосуванні неточних масштабів встановлених результатів отримана при контролі інформація буде також неточною або навіть непридатною. При виявленні фактичних величин використовують такі інструменти: розрахунок витрат, виробнича статистика, опитування й ін.

При порівнянні фактичних і планових показників, плановим показникам протиставляються фактичні показники реалізації плану й виявляються відхилення плану від факту. За допомогою порівняння плану й факту встановлюється ступінь виконання плану. Якщо рівень виконання плану високий, як правило, не пропонуються ніякі заходи щодо адаптації або

коригування. І навпаки, при відхиленнях від плану, що перевищують певний розмір, треба досліджувати причини відхилень. Для відбору відхилень, що підлягають аналізу, розроблений ряд моделей прийняття рішень.

Аналіз відхилень має на меті визначити, якими причинами можна пояснити встановлені відхилення. До прийомів аналізу відхилень відносять методи розкладання відхилень по різних видах витрат, а також ряд інших методів.

У звіті про контроль причини й види відхилень пояснюються, систематизуються й узагальнюються таким чином, щоб стало зрозуміло, де і як варто втручатися в планування, реалізацію й навіть у сам контроль шляхом прийняття рішень. Контрольна інформація за допомогою зворотного зв'язку подається у відповідні функціональні відділи або до осіб, відповідальних за виконання завдань, і вимагає вживання заходів з адаптації та коригування попередніх прийомів роботи. Важливо, щоб контрольна інформація, надходячи зворотнім зв'язком, на кожній фазі планування – формулювання цілей, постановка проблем, пошук альтернатив, прогнозування, а також оцінка й прийняття – могла б використовуватися для узгодження й коригування.

Системи бюджетування, що представляють собою один з інструментів управлінського обліку й аналізу, все частіше розглядають в стратегічному контексті. Тому на перший план виходять декомпозиція стратегічних цілей у розрізі центрів відповідальності й побудова збалансованої системи показників, доведених до кожного працівника.

Не менш важливо визначити підхід до бюджетування: чи будуть розраховані бюджети ґрунтуватися на базі бюджетів попередніх періодів, або це будуть бюджети на нульовій основі. Кожен підхід має свої переваги й недоліки, тому вибір підприємством техніки складання бюджету залежить від сформованої на конкретному підприємстві ситуації й визначається суб'єктивною оцінкою прийнятності техніки особами, які проводять розрахунки. Складання бюджетів на нульовій основі доцільно при реінжинірингу діяльності підприємства й хоча вимагає значних тимчасових

витрат, пов'язаних з формуванням нової структури центрів відповідальності, розробкою нових форм бюджетів і переглядом інших аспектів бюджетування, дозволяє ще раз вивчити й критично переосмислити діяльність підприємства.

Бюджетування на базі бюджетів попередніх періодів дозволяє використати алгоритм ковзного бюджетування протягом року. Складання ковзних бюджетів, що перетворює бюджетування з одноразового, що відбувається один раз на рік у події в безперервний процес, змушує менеджерів постійно дивитись вперед і бачити проблеми до того, як вони виникнуть. Тим самим у кожен момент часу інформаційна база планування не звужується й бюджетні дані завжди охоплюють річний період часу. Періодичні коректування вихідних передумов бюджетування з урахуванням зміни умов господарювання забезпечують реальність планованих показників, а процес формування бюджетів, розподілених у часі, вимагає менших зусиль.

Важливо відзначити, що складання бюджету на поточний рік не закінчується з початком планового періоду, тому бюджетування варто розглядати як безперервний і динамічний процес, що не повинен завершуватися його узгодженням. Для цілей аналізу виконання бюджету й виявлення відхилень фактичної діяльності від запланованої в повні бюджетні системи включаються не тільки планові (бюджетні, кошторисні), але й фактичні (звітні) дані.

Фактичні результати потрібно періодично порівнювати із запланованими й складати звіт за результатами порівняння для визначення позицій бюджету, які виявилися невиконаними, і з'ясування причини відхилень. Порівняння може проводитися з різною періодичністю (рік, квартал, місяць день й у режимі реального часу) залежно від бажання керівництва.

Кожне бюджетування дозволяє здійснювати діючий контроль процесу реалізації бізнес-проектів, вчасно виявляти відхилення від бюджетних даних і встановлювати їх причини, ухвалювати рішення щодо усунення негативних факторів або коректування бюджетів, що в цілому буде сприяти досягненню поставлених цілей підприємства і його стійкому функціонуванню на ринку.

Сукупність розроблених розгорнутих бюджетів корисна менеджерам як

критерій організації діяльності центрів відповідальності й прийняття рішень по реалізації бюджетів. Однак у цьому обсязі бюджетної інформації губляться планові значення показників, що формують фінансовий результат, в той час як управління цікавить оцінка впливу прийнятих менеджерами рішень. Тому для зручності подальшого моніторингу фінансового результату складається так званий статичний (твердий) бюджет, у якому об'єднані всі основні показники, що вплинули на нього.

Аналіз фактично досягнутих результатів проводиться порівнянням фактичних даних і бюджетних даних з послідовним поглибленням, у процесі якого виявляються відхилення між ними й причини утворення відхилень, оцінюється діяльність окремих підрозділів, керівників і підприємства в цілому, визначається рентабельність напрямків діяльності або видів продукції.

У процесі порівняння бюджетні (статичний бюджет) і фактичні дані представляються в єдиному форматі, у якому вказуються бюджетні, або фактичні показники, що формують фінансовий результат (рис. 2.3). Виявлені відхилення між цими показниками являють собою базу оцінки кожного центру відповідальності та мотивують прийняття рішень які регулюють виробничо-господарську діяльність підприємства.

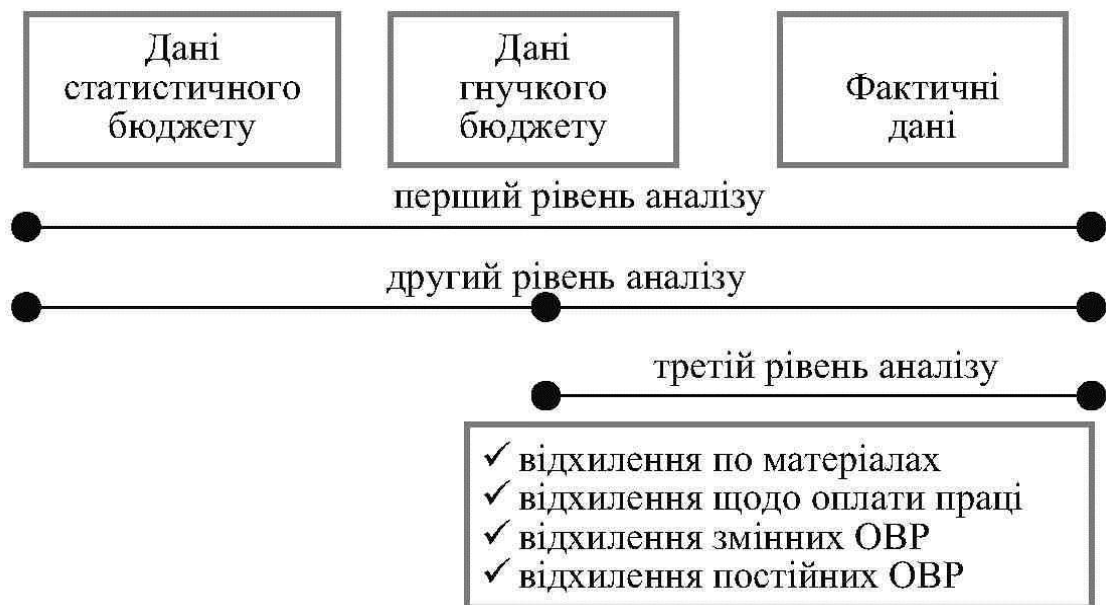


Рис. 2.3. Схема аналізу виконання бюджету вниз

Оскільки бюджетні дані включають кошторисні витрати для

прогнозованого обсягу виробництва, а фактично зроблені витрати ставляться до фактичного обсягу, т, їх порівняння не зовсім коректні. Це стосується, у першу чергу, змінних витрат.

Для коректного порівняння планові й фактичні показники повинні ставитися до одного обсягу тому, перш ніж ухвалювати рішення щодо розподілу відповідальності між визначеними центрами за відхилення, потрібно скоригувати бюджетні дані й перерахувати їх для фактичного обсягу реалізації. З метою одержання нових планових показників складається, так званий гнучкий бюджет, розрахований для фактичного обсягу реалізації й нормативних значень витрат на одиницю. Таким чином, сукупне відхилення бюджетних даних від фактичних розділяють на два відхилення: відхилення, викликане зміною обсягу виробництва (продажів) у порівнянні із прогнозованим і відхилення, викликане порушеннями у виробничо-господарській діяльності. Останнє, що являє собою відхилення фактичних даних від даних гнучкого бюджету, деталізується по кожному показнику, що формує фінансовий результат, у розрізі факторів, що викликали ці зміни.

До речі, гнучкі бюджети можна використовувати не тільки на етапі аналізу виконання бюджету, але й на етапі планування для попереднього аналізу можливих коливань обсягу збуту, припущення по яких є основою розрахунку всіх основних бюджетних показників. Із цією метою у форматі статичного бюджету (узагальнена форма основного бюджету) складаються гнучкі бюджети, які розраховують виходячи з тих же нормативних витрат на одиницю продукції, тієї ж прогнозованої ціни й різних передбачуваних (можливих) варіантів обсягів надання послуг. Тим самим оцінюється, як вплинуть на прибуток підприємства помилкові прогнози. Формула гнучкого бюджету (рівняння) коректно визначає загальні бюджетні витрати для будь-якого рівня виробничої діяльності.

Виявлені відхилення — перший крок в оцінці діяльності підприємства, що допомагає виявити ділянку ефективності або неефективності всієї діяльності або окремих ділянок і функцій підприємства. Крім визначення величин відхилень,

важливо з'ясувати причину кожного з них. Інакше кажучи, для кожного показника фактора важливе кількісне значення відхилення, виявляються його причини й встановлюються центри відповідальності, відповідальні за це відхилення. Коли причина відома й проблема відхилень перебуває в сфері компетенції керівників, то вони можуть почати відповідні дії, щоб усунути подібні відхилення у майбутньому. Однак відхилення можуть з'являтися й у результат того, що бюджетна інформація з самого початку була нереальною або реальні умови планованого року відрізнялися від прогнозованих. У разі зміни реальних умов у порівнянні з очікуваними, бюджет стає не дійсним і його потрібно переглянути та уточнити виробничу програму залишкового періоду.

Для виявлення правильності розрахунків відхилень й узагальнення цієї інформації на все підприємство в розрізі виділених центрів відповідальності складається кошторис узгодження фактичного й бюджетного прибутку, у якому вказуються виявлені відхилення по кожному центру відповідальності. Кожне з відхилень оцінюється як сприятливе або несприятливе. Сприятливим вважається відхилення, що позитивно впливає на операційний прибуток, тобто збільшення прибутку. Відповідно, несприятливе відхилення – це відхилення, що негативно впливає на операційний прибуток. Якщо фактичні доходи перевищують запланований рівень, відхилення буде сприятливим, у протилежному разі – несприятливим.

Застосовується (у тому числі паралельно) і інший підхід, при якому відхилення виявляються на рахунках бухгалтерського обліку в розрізі факторів, що впливають, і потім узагальнюються в кошторисі узгодження бюджетного й фактичного прибутку. Даний підхід реалізується з використанням нормативних витрат, які дозволяють організувати документування фактичної діяльності й облік витрат таким чином, що відхилення бюджетних і фактичних даних виявляються в момент здійснення господарської операції відповідно до фактора, що викликав відхилення. Це вчасно сигналізує про збільшення/зменшення планованого фінансового результату.

2.3. Організація контролю в управлінні діяльністю підприємств

В умовах формування нового економічного механізму, значно зростають вимоги до фінансового контролю, який сприяє ліквідації і запобіганню всіляких втрат. Поряд із забезпеченням виконання основної своєї функції – попередження про фактичні відхилення контрольованих величин від суспільно необхідного рівня і вимог економічних законів в ринкових умовах фінансовий контроль, в тому ж числі ревізії і перевірки, як і будь-яка інша сфера управління фінансами, повинні бути економічно обґрунтовані, тобто перед ревізією, перевіркою і будь-яким іншим видом фінансового контролю постає завдання досягнення максимуму корисного ефекту у розрахунку на кожен одиницю затрат проведення контрольно-ревізійної роботи. Зазначене завдання може бути вирішене за допомогою розробки програм і впровадження комп'ютерної техніки, економіко-математичних методів, а також наукової організації праці, в тому числі нормування праці у сфері контрольно-ревізійної роботи.

У період формування ринкової економіки повністю змінюється структура завдань, поглиблюється інтеграція науково-виробничої управлінської діяльності, і у зв'язку з цим, виникла нагальна потреба пошуку нових підходів до вдосконалення праці управлінського персоналу і, зокрема, контрольно-ревізійних працівників. В той же час проведення реформ в управлінні економікою свідчить про помітні розбіжності між очікуваними і реальними результатами. А це, без сумніву, свідчить не тільки про складність і глибину змін, але і про наявність теоретичних прорахунків, використання недостатньо обґрунтованих наукових підходів до розв'язання нових завдань. Економічна наука виявилась не підготовленою до таких різких змін, внаслідок чого підприємства відчувають значний дефіцит наукових розробок і практичних рекомендацій в галузі організації і нормування праці контрольно-ревізійних працівників.

Функціонування підприємств у ринкових умовах висуває ряд проблем організаційного, технічного і методологічного характеру, у складі яких

важливого значення набуває проблема збільшення ефективності контролю за збереженням власності на основі вдосконалення організації і нормування праці контрольно-ревізійних працівників. Першочергова увага у забезпеченні збереження власності в умовах переходу до ринку повинна приділятися внутрішньовідомчому контролю, який здійснюється у попередньому, поточному і подальшому порядку. В той же час надання підприємствам господарської самостійності призвело до необґрунтованого скорочення чисельності контрольно-ревізійних працівників, а це викликало у ряді випадків скорочення перевірок і ревізій без будь-яких підстав. На сучасному етапі умови господарювання вимагають, в першу чергу, вдосконалення організаційної структури контрольно-ревізійних служб, а не безпідставного їх скорочення. Науково обґрунтований підхід до комплексного аналізу впливу цих факторів і є ефективною передумовою розробки основних напрямків реорганізації контрольно-ревізійних служб.

В існуючих методичних розробках і рекомендаціях з нормування праці, а також організації внутрішньовідомчого контролю у поєднанні з внутрішніми перевітками з боку підприємства, досліджені не всі проблеми організації і методології внутрішньогосподарського контролю, особливо у перехідній економіці. Немає розробок з визначення оптимального складу і структури контрольно-ревізійного відділу. В умовах утворення нових організаційних форм контролю, на основі повного госпрозрахунку, виникає необхідність вдосконалення діючих і розробки нових способів і прийомів контролю, використання яких дозволяє виявити факти приховування зловживань, нестач і крадіжок.

Контроль - історична категорія, корені його виникнення сягають часу, коли вперше з'явився розподіл інтересів між тими, хто безпосередньо займається управлінням підприємствами, і тими, хто вкладає гроші у його діяльність.

У період переходу до ринкових відносин економічний контроль, у якій би формі він не існував, виступає ефективним інструментом втілення у життя економічних і соціальних перетворень у країні. Важливою умовою раціональної

організації і функціонування системи комплексного контролю у суспільстві з ринковою економікою є застосування сучасних технологій контролю, які дозволяють скоротити час контрольно-ревізійної роботи на об'єкті: наприклад, за рахунок застосування економіко-математичних методів контролю у поєднанні з ЕОМ і сучасним контрольно-вимірювальним оснащенням, економічний контроль з допомогою системи економічних стимулів сприяє підвищенню ефективності виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств з різними формами власності. При цьому зливаються інтереси державного контролю (в особі податкових адміністрацій, контрольно-ревізійних управлінь) і внутрішнього контролю власника, зацікавлених у виконанні державних замовлень, контрактів, завдань з метою збільшення економічної ефективності господарської діяльності. Контроль за виконанням цих завдань дає можливість встановити їх наукову обґрунтованість, прогресивність, забезпечення ресурсами, тобто якість управлінських рішень, які приймаються керівниками.

Необхідно визначити умови побудови системи моніторингу фінансової діяльності підприємств або ж в цілому галузі. Моніторинг поточної фінансової діяльності – це механізм здійснення спостережень за найважливішими поточними результатами фінансової діяльності підприємств (галузі) в умовах постійно змінної кон'юнктури фінансового ринку. Моніторинг фінансового ринку - це механізм здійснення фінансовими менеджерами діяльності підприємства (галузі) в умовах нестабільного фінансового ринку. Система моніторингу фінансової діяльності на кожному рівні являє собою механізм здійснення конкретного спостереження за найважливішими поточними результатами цієї діяльності на основі принципів і показників (рис. 2.4). Це можливо за умов раціонального поєднання внутрішньовідомчого контролю з боку відомства з внутрішнім контролем з боку господарюючого суб'єкта.

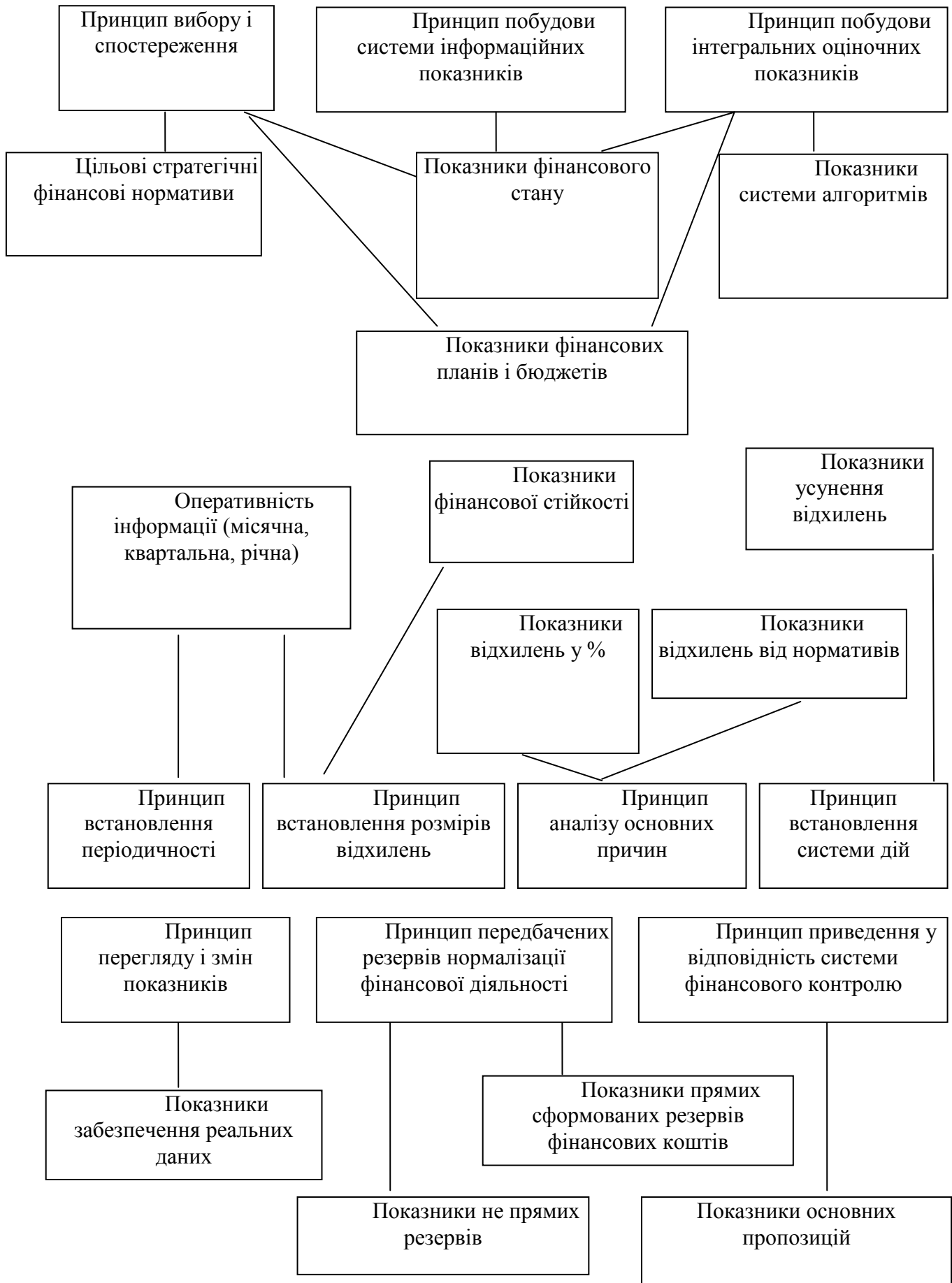


Рис. 2.4. Моніторинг фінансової діяльності підприємств

Основною метою розробки системи моніторингу фінансової діяльності підприємства, комплексу підприємств і галузі в цілому, є своєчасне виявлення відхилень фактичних результатів цієї діяльності від передбачених, які викликають зниження її ефективності, виявлення причин, які викликають це відхилення, і розробка пропозицій з відповідного коректування окремих напрямків фінансової діяльності з метою її нормалізації і підвищення ефективності.

В основу будови системи моніторингу фінансової діяльності підприємства або цілої галузі можуть бути покладені такі принципи:

- принцип вибору для спостереження і контролю найбільш важливих напрямків і цільових показників фінансової діяльності;
- принцип побудови системи інформативних (первинних) звітних показників з кожного із напрямків фінансової діяльності підприємства чи галузі в цілому.

Актуальним є використання методів математичного моделювання виробничих процесів. Аналізу і оцінку можливих методів проектування організацій праці у контрольно-ревізійній роботі, виробничо-фінансовій діяльності підприємства необхідно використовувати при виборі того чи іншого методу управління конкретними чинниками (в тому ж числі активами і пасивами), що представлені у роботі у структурно-логічній схемі сучасного підприємства (об'єднання). При виборі прикладу застосування конкретного методу управління конкретними факторами враховують позитивні моменти, перш за все, наявність високих результатів апробації методу і забезпечення достатньої вірогідності розроблених управлінських рішень.

При розробці проектів удосконалення організації праці контрольно-ревізійних робіт всі форми контролю, більшою чи меншою мірою повинні бути задіяні. До того ж нормування управлінської праці, в тому числі й праці контрольно-ревізійного апарату, повинно відповідати ряду принципів і вимог, які дозволяють отримати найбільш повні і достовірні результати. На рис.2. 5 запропоновано концептуальну модель нормування праці контрольно-ревізійних працівників.

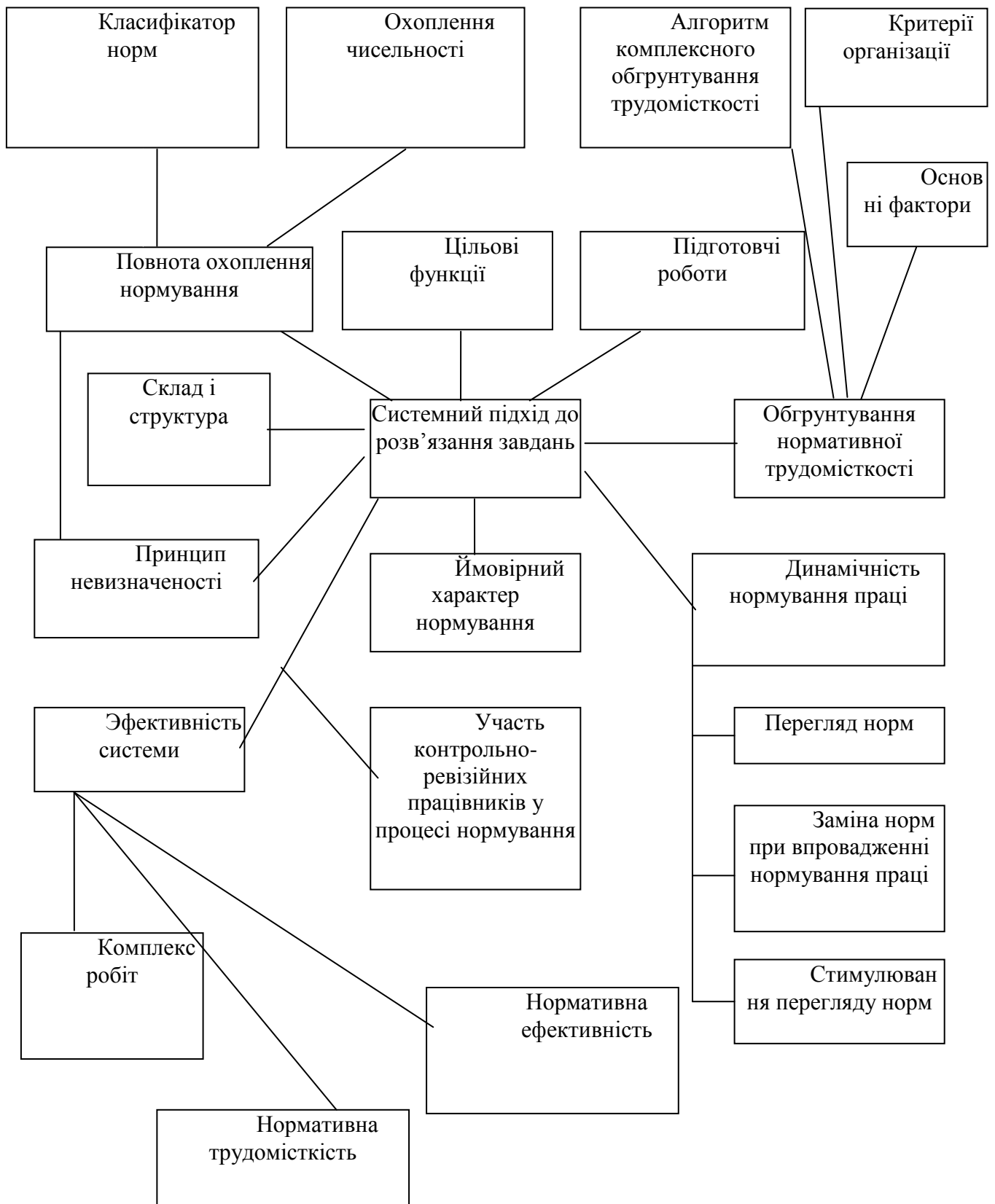


Рис. 2.5 Нормування праці контрольно-ревізійних працівників

Такі підходи до визначення нормативної трудомісткості окремих видів контрольно-ревізійних робіт правомірні як при зовнішньому, так і при внутрішньому контролі. Проте базуючись на викладених положеннях, необхідно також враховувати деякі відмінні особливості, які є у всіх видах контролю.

Щоб встановити безособовість у виконанні контрольних функцій, ревізорам під час проведення комплексної ревізії, необхідно скласти для них робочі програми. Джерелом складання цих робочих програм повинні бути класифікації робіт ревізорів за рівнем складності, що дозволить більш рівномірно розподіляти обов'язки між різними виконавцями. Зміст програм потрібно узгоджувати з кваліфікаційними вимогами, які висуваються до виконавця тієї чи іншої ділянки ревізійної роботи, а також умовами заохочення за дострокове і якісне виконання певних робіт. З допомогою робочих програм забезпечується суворий ритм і надійність у роботі ревізорів. Для того, щоб проаналізувати зайнятість кожного ревізора, визначити послідовність контрольно-ревізійних дій, виявити дублювання, доцільно скласти програми визначення зайнятості ревізорів у процесі документальної ревізії, яка представлена в табл.2.4

Таблиця 2.4

Програма визначення зайнятості ревізорів

	Савчук Д.Н.		Петров А.К.		Іванов В.В.	
	План	Факт	План	Факт	План	Факт
Своєчасне оприбуткування виручки і надходжень грошей в касу, перевірка касових операцій	Суцільна за 12 місяців					
Уцінка і дооцінка товарно-матеріальних цінностей					Суцільна за 12 місяців	
Незаплановані втрати і втрати товарів від псування і надлишкових збитків			Суцільна за 12 місяців			
Перевірка штрафів, пені, неустойок			Суцільна за 12 місяців			
Перевірка обґрунтування отримання позики	Суцільна за 12 місяців					
Перевірка товарних операцій і т.д.					Вибіркова за 12 місяців	

Складання і аналіз таких програм дає можливість правильно та чітко визначити обов'язки між виконавцями у процесі комплексної ревізії, створюють умови для розвитку поглибленої спеціалізації ревізійної роботи і підвищення якості праці ревізорів.

Організація праці ревізорів передбачає забезпечення ефективності контрольно-ревізійної діяльності на основі раціонального використання не тільки знань, вмінь і досвіду ревізорів, але й розширення сфери нормування праці. Дати повну оцінку стану нормування праці, визначити шляхи подальшого його покращення, а також вивчити методи контролю за станом нормування праці, можливо тільки на основі глибокого аналізу рівня організації нормування праці.

В умовах становлення ринкових відносин необхідна координація дій управлінських структур. Є всі підстави вважати, що контрольно-ревізійні служби, взаємодіючи з іншими органами, сприяють реалізації рішень органів влади, які спрямовані на організацію і становлення ринкових відносин. Практика останніх років господарювання показує повсюдне скорочення контрольно-ревізійних працівників і ревізорів.

Вивчення досвіду роботи державного фінансового контролю за кордоном показує помилковість уявлень деяких вітчизняних вчених-економістів, які безпідставно вважають, що в умовах ринку необхідно різко скоротити кількість контрольно ревізійних працівників до мінімуму, не беручи при цьому до уваги науково обгрунтовані нормативи кількості.

Треба зазначити, що нормативні матеріали і методичні вказівки по розробці норм праці контрольно-ревізійних працівників взагалі і контрольно-ревізійних працівників споживчої кооперації зокрема вимагають подальшого вдосконалення, оскільки цим питанням у нашій країні не відведено потрібної уваги.

Особливістю праці контрольно-ревізійних працівників є велика нерівномірність у завантаженні, наявність великої кількості робіт, яких не можна передбачити заздалегідь, віддаленість від об'єктів, котрі перевіряються та інше, і це зумовлює необхідність використання у нормуванні праці

працівників науково обґрунтованих чинників. Нормативи встановлюються і вираховуються у відповідності з вибраними чинниками, які найбільше впливають на кількість працівників. Так, зокрема, розрахунок кількості ревізорів аналітичним способом можна подати, використовуючи формулу такого виду:

$$N_k = \frac{(A \times B / P) + \sum E \times T}{D} \quad (2.4)$$

де N_k – необхідна кількість ревізорів у штаті контрольно-ревізійного управління;

A – кількість балансів;

B – фактичний середній час, який витрачається на проведення однієї ревізії;

P – інтервал проведення ревізій;

E – кількість районних спожив спілок;

T – частка часу у річному корисному фонді робочого часу ревізора, що витрачається на інші перевірки;

D – річний корисний фонд робочого часу ревізора, днів.

Існують певні причини послаблення фінансового контролю у перехідний до ринку період. Так, зокрема, однією із причин недостатньої ефективності внутрішньогосподарського контролю на деяких підприємствах є відсутність належної відповідальності керівників різних відділів за виконанням ними контрольних функцій. Необхідно підвищити дієвість внутрішнього господарського контролю. Для вирішення цього завдання необхідно перш за все створити організаційну систему контролю, яка б відображала загальний, безперервний у часі і систематичний характер внутрішньо-відомчого контролю. Створення організаційної системи внутрішньогосподарського контролю може здійснюватися шляхами: координації і узгодження контрольних функцій різних

відділів, вироблення спеціальних методик здійснення внутрішньогосподарського контролю.

В умовах ринку зростає потреба у вдосконаленні внутрішнього господарського контролю за збереженням власності і зміцненням господарсько-фінансової дисципліни, зростає роль працівників контрольно-ревізійних служб. Крім того, прискорення темпів науково технічного прогресу вимагає організації більш досконалих форм господарського керівництва і контролю.

Важливою умовою вдосконалення внутрішньогосподарського контролю є підвищення його оперативності. Оперативність контролю проявляється перш за все у тому, що він здійснюється у процесі оформлення і реєстрації господарських операцій в обліку, що дає можливість систематично розкривати сутність операцій, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей.

Таблиця 2.5

Періодичність формування показників і контролю поточної інформації у процесі надходження і реалізації матеріальних цінностей

Інформація про процес або показник	Формування показників			Контроль показників	
	Систематичне			Безперервний	Епізодичний
	За звітний період	Безперервне	Епізодичне		
Затримка надходжень товарно-матеріальних цінностей			+		+
Залишки товарно-матеріальних цінностей на оптових базах	+		+	+	
Розпорядження на відпуск товару з баз у роздрібні підприємства	+			+	+
Відпуск товарів з оптових баз на дрібні підприємства		+		+	+
Реалізація товарно-матеріальних цінностей споживачам		+		+	
Здача виручки за реалізовані товарно-матеріальні цінності	+			+	
Залишки товарів на підприємствах даного споживчого товариства	+			+	

Із таблиці 2.5 бачимо, що контроль за надходженням товарно-матеріальних цінностей, а також їх реалізації здійснюється у більшості випадків під час формування показників інформації і виконання операцій. Це свідчить про те, що у практиці переважає безперервний контроль господарських показників. Епізодично контролюють лише ті показники, котрі формуються не систематично, а саме затримки надходжень товарно-матеріальних цінностей від постачальників і деякі інші. Рух товарів і їх реалізація контролюються, як правило, безперервно.

Усунення недоліків внутрішньовідомчого фінансового контролю сприятиме виконанню завдань, які стоять перед ним, і перш за все зросте якість ревізій і перевірок.

Пропозиції щодо комплексного стимулювання контрольно-ревізійних працівників, котрі повинні орієнтуватися на кінцеві результати роботи, а саме за кількість проведених перевірок у даному періоді, суму виявлених нестач, розтрат і крадіжок, суму поданих нарахувань посадовим і матеріально-відповідальним особам і т.д. і в залежності від виявлених порушень необхідно використовувати різноманітні підходи до стимулювання ревізорів. Ряд підприємств практикують заохочення контрольно-ревізійних працівників із фонду матеріального заохочення, що утворюється за рахунок прибутків. Основна заробітна платня виплачується при цьому помісячно, встановлюється на підставі відповідних окладів і не пов'язана з результатами праці конкретного працівника. За цією системою ревізори слабо зацікавлені у кінцевих результатах своєї праці. Трудовий внесок кожного працівника можна визначити кількістю, якістю і складністю виконаних ним службових функцій і т.д. Для цього доцільно ввести систему визначення коефіцієнта трудової участі (КТУ) для кожного працівника відділу контрольно-ревізійної служби. КТУ керівників і спеціалістів доцільно визначати за формулою (від. од):

n

$$КТУ_j = K_j \sum_{i=1}^n j_i, \quad (2.5)$$

K_{ij} – кваліфікаційний коефіцієнт j-го працівника;

$I=1,2\dots n$ – вектор індексів коефіцієнтів якісних характеристик праці;

$Kj2$ – коефіцієнт повноти виконання обов'язків, внеску у виконання виробничого завдання +;

$Kj9$ – коефіцієнт трудової активності, дисципліни+;

$Kj4$ – коефіцієнт дотримання техніки безпеки, протипожежних вимог, чистоти і оснащення робочого місця;

$Kj5$ – коефіцієнт прямої і якості виконання розпоряджень вищого начальника;

$Kj6$ – коефіцієнт обліку вихододнів.

Пошуку кращих рішень у цій галузі може сприяти вивчення зарубіжного досвіду, який, звичайно, не може копіювати у наших умовах механічно. У зарубіжній практиці під час формування системи оплати праці персоналу також можна відзначити різноманітність підходів.

Вдосконалення системи організації внутрішньовідомчого контролю - у поєднанні з внутрішніми перевітками. Окремі автори робіт з ревізії вважають, що її змістом є тільки перевірка того, наскільки операції правильно оформлені документально і чи правильно вони відображались на рахунку бухгалтерського обліку. На думку цих авторів, документи, що перевіряються, можуть висвітлити усю багатоманітність господарської і фінансової діяльності підприємства. У той же час практикою підтверджується, що використання під час ревізій тільки документів істотно знижує її якість і дієвість у зв'язку з тим, що зовнішній бік документа і якість його оформлення підтверджують тільки вид господарської операції, а її законність необхідно перевіряти. Ревізія лише за документами не забезпечує універсальність контролю.

Способи і прийоми контролю не можуть розглядатися як щось постійне і незмінне. У зв'язку з особливостями поточного періоду в житті країни, розвитку технічного прогресу, змін організаційних форм господарювання, виникає необхідність розширення і вдосконалення способів і прийомів контролю за збереженням власності. Сьогодні контрольно-ревізійній службі доводиться робити багато того, чого раніше робити не доводилось, оскільки затверджене

Положення про порядок реєстрації і застосування електронних контрольно-касових апаратів для розрахунку готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, виходячи з нього всім товарам, які надходять у продаж, присвоюється код, тоді за підсумками касової книги є можливість встановити кількість реалізованого товару, що цікавить. Перевіряючи товарно-грошові звіти, і користуючись формулою торгового балансу (залишок на початок плюс надходження мінус реалізація дорівнює кінцевому залишку), можна зробити висновки про фактичну наявність товару, що перевіряється. Без сумніву, робота по встановленню фактично проданого товару за допомогою касового обліку дуже трудомістка і вимагає великих витрат часу, але у разі виникнення необхідності, дає ефективний результат.

В умовах становлення ринкових стосунків, коли матеріально-відповідальні особи чи відповідальні працівники споживчих товариств самі встановлюють продажні ціни, необхідно посилити контроль за оприбуткуванням торгової надбавки. Для уникнення фактів крадіжок за рахунок неоприбуткованих сум торгової надбавки, необхідно здійснювати суцільну їх перевірку. Цю ділянку контролю необхідно піддати суцільній арифметичній, аналітичній і логічній перевірці. Необхідно перевірити не тільки суму торгових надбавок, яка вказана у накладній з арифметичного боку, але і відповідність її записам у звіті як за окремим документом, так і у загальному підсумку за кореспондуючим рахунком, і потім у журналі-ордері і у головній книзі. У практиці ревізійної роботи відомі випадки приховування зловживань за рахунок торгових надбавок на всіх стадіях обліку.

Забезпечення збереженості товарно-матеріальних цінностей може бути досягнуто не тільки при суцільній реєстрації фактичної наявності і руху цінностей, але й у результаті активної участі спеціалістів у розробці заходів, які забезпечують їх раціональне використання.

Фінансово-господарському контролю, як особливій галузі наукових знань, властивий певний метод вивчення його специфічного предмету. У спеціальній літературі немає повної ясності про систему методичних прийомів, що

застосовуються у контрольно-ревізійній роботі, а це, без сумніву, негативно впливає на практичну діяльність працівників, що здійснюють господарчий контроль.

На основі узагальнення існуючих у літературі даних, а також виходячи з практики проведення ревізій, запропоновано методичні прийоми документального контролю.



Рис. 2.6. Методичні прийоми документального контролю

Висновки до розділу 2

1. Організація процесу контролю в досліджуваних підприємствах забезпечує дотримання прийнятої політики керівництвом та дозволяє здійснювати спостереження за основними результатами діяльності суб'єкта господарювання з метою підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень

2. Недоліком діючої практики контролю є те, що не чітко визначені контрольні функції внутрішнього контролю, здійснюваного власником, менеджерами та працівниками підприємства, внаслідок чого контрольний процес носить ситуаційний характер. В цьому аспекті необхідно розробити методичні підходи до створення і впровадження в практику управління ефективної системи контролю.

РОЗДІЛ 3

ДІАГНОСТУВАННЯ РІВНЯ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТ

3.1. Внутрішньогосподарський контроль: сутність, сучасний стан та перспективи розвитку

Розвиток національної економіки потребує постійного вдосконалення системи управління, його основних функцій, до складу яких належить і контроль діяльності.

Управління нерозривно пов'язано з контролем. Особлива роль відводиться внутрішньогосподарському контролю як важливому елементу системи управління, адже в умовах ринкової економіки центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку всієї економіки - підприємства.

Ефективна система внутрішньогосподарського контролю дозволяє керівництву впевнитись, що діяльність підприємства знаходиться у відповідності з вимогами чинного законодавства, затвердженою політикою та іншими директивно-нормативними документами підприємства. На даний час в Україні система внутрішньогосподарського контролю з боку законодавчих органів влади не регулюється і не контролюється, у результаті чого підприємства самостійно повинні організовувати та якісно розвивати існуючу систему контролю.

Суттєвий внесок в науку, який став підґрунтям для подальшого розвитку теорії і практики внутрішньогосподарського контролю, зробили вітчизняні вчені М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлюк, Г. М. Давидов, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюга, Л. М. Крамаровський, М. В. Кужельний, А. М. Кузьмінський, В. Ф. Максимова, Л. В. Нападовська, О. А. Петрик, М. С. Пушкар, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко, В. В. Сопко, Б. Ф. Усач, В. О. Шевчук та інші.

Окремі питання контролю, у тому числі внутрішнього, висвітлювали такі автори, як Р. Адамс, Е. А. Аренс, К. Друрі, Дж. К. Лоббек, Р. Ентоні, Дж. Ріс, Дж. К. Робертсон.

Однак, не дивлячись на суттєвий внесок вчених у розвиток теоретичних та практичних аспектів внутрішньогосподарського контролю, все ще мають місце дискусійні питання та недоліки. З теоретичної точки зору, широким дискусіям піддаються питання структури внутрішньогосподарського контролю, поєднання внутрішньогосподарського контролю з обліком і аналізом, невизнання його як самостійної функції управління, ототожнення внутрішньогосподарського та внутрішньовиробничого контролю, відсутність чітких акцентів щодо принципів, на основі яких він має створюватись, невідповідність об'єктів і параметрів контролю тощо. Існуючі моделі побудови та методики здійснення внутрішньогосподарського контролю потребують більш досконалого наукового обґрунтування. Спроби вирішити дане завдання в деякій мірі заповнили прогалини, але отримані результати відносяться лише до окремих об'єктів управління (витрати виробництва, збутова діяльність, матеріальні ресурси, дебіторська та кредиторська заборгованість), і по суті, не визначають концептуальних напрямків здійснення внутрішньогосподарського контролю.

Аналіз наукової літератури з проблем внутрішнього контролю дає можливість визначити дискусійні та невирішені питання, які гальмують подальший розвиток його теорії і практики.

Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є три групи економічних об'єктів: господарські процеси (рис. 3.1.), ресурси, що формуються в результаті здійснення процесів та економічні показники діяльності – витрати основних сфер діяльності, доходи, фінансовий результат. Ці три групи об'єктів знаходяться у полі впливу функцій контролю, що здійснюється в оперативному, тактичному й стратегічному режимах управління.

Внутрішньогосподарський контроль розглядається як функція управління, що являє собою процес постійного впливу на об'єкти через відстеження

відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного, що є головною ціллю внутрішньогосподарського контролю.

Його відмінна риса від інших функцій управління полягає в тому, що він впливає на локальні господарські операції, які визначають фінансові результати, в превентивному режимі, тобто ще на стадії зародження.

Класифікація внутрішньогосподарського контролю є одним із спірних моментів його теорії. Доцільно класифікувати внутрішньогосподарський контроль за такими ознаками: відношенням до об'єкту, часом, періодичністю, формами, способами здійснення, повнотою охоплення об'єкту контролю (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1

Класифікація внутрішньогосподарського контролю

№ з/п	Ознака класифікація	Види внутрішньогосподарського контролю
1	Відношення до об'єкту	Система
		Підсистема
		Елемент
2	Час здійснення	Попередній (превентивний)
		Поточний
		Наступний
3	Періодичність здійснення	Систематичний
		Періодичний
		Епізодичний
4	Форми здійснення	Структурно-функціональний
		Внутрішній аудит
5	Спосіб здійснення	Документальний
		Фактичний
6	Повнота охоплення об'єкту контролю	Суцільний
		Вибірковий

Обстеження стану системи внутрішньогосподарського контролю шляхом тестування системи контролю, дозволило виявити низку недоліків в організації та методиці внутрішньогосподарського контролю, які полягають у наступному: відсутні організаційні регламенти, чітко затверджена організаційна структура, графік документообороту, технічно обґрунтовані нормативи, постійно діючі контролюючі органи та служба внутрішнього аудиту, спостерігається

перекладання деяких контрольних функцій на працівників бухгалтерського апарату. Отже, на підприємствах внутрішньогосподарському контролю приділяється неналежна увага, здійснюється він неорганізовано та хаотично, без належного організаційного і методичного забезпечення, що вимагає його удосконалення.

Для виділення складових системи внутрішньогосподарського контролю було використано принцип кібернетичних систем (рис. 3.2). Входом системи внутрішньогосподарського контролю є інформаційне забезпечення, на основі якого починає працювати ця система і обробляти отриману інформацію. Процес контролю включає вибір методів та процедур, за допомогою яких відбувається відбір даних, необхідних для виявлення відхилень від цілей управління. Виходом системи внутрішньогосподарського контролю є отримання інформації про стан об'єкта.

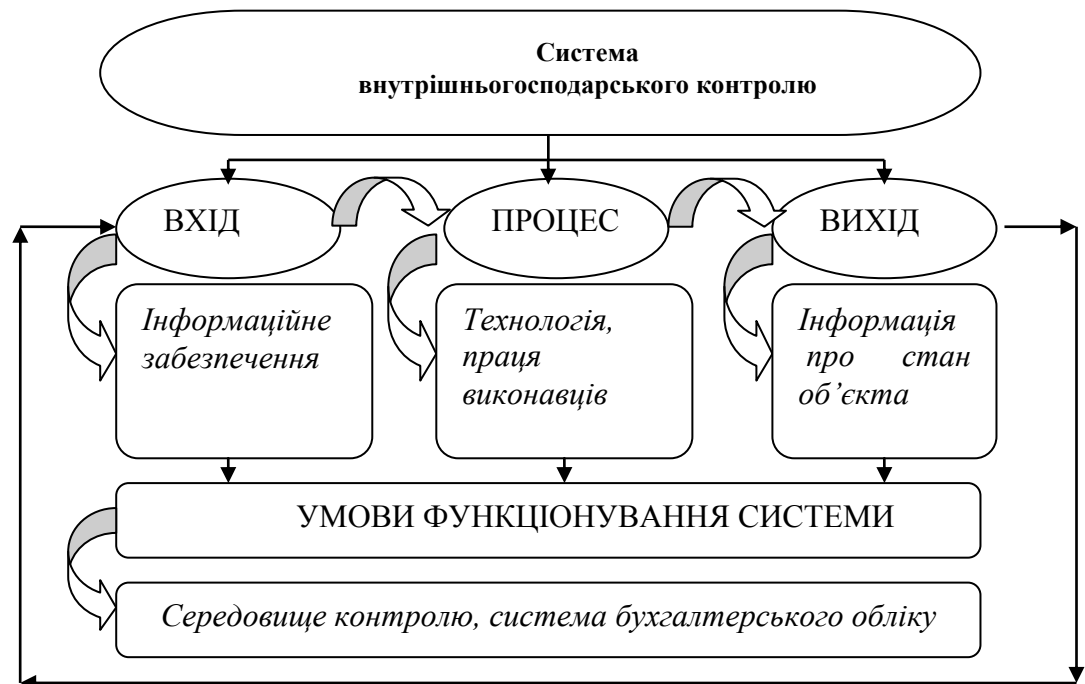


Рис. 3.2. Організація системи внутрішньогосподарського контролю

Удосконалення організації системи внутрішньогосподарського контролю доцільно здійснювати в напрямку вдосконалення його структурно-функціональної форми та внутрішнього аудиту. Удосконалення структурно-функціональної форми внутрішньогосподарського контролю підприємства здійснювалось у такій послідовності: дослідження існуючої організаційної структури → оцінювання її

“слабких” і “сильних” місць → розробка раціональної моделі → накладення раціональної моделі на існуючу організаційну структуру → усунення невідповідностей → перевірка та оцінка дієвості запропонованої моделі.

Таблиця 3.2

Стандарти внутрішнього аудиту

№ з/п	Назва стандарту	Об'єкти внутрішнього аудиту
1	Внутрішній аудит операцій із необоротними активами	- основні засоби; - нематеріальні активи.
2	Внутрішній аудит операцій із оборотними активами	- виробничі запаси;- векселі одержані; - дебіторська заборгованість; - готівкові кошти та їх еквіваленти.
3	Внутрішній аудит операцій із формування величини власного капіталу	- статутний капітал; - додатковий вкладений капітал; - резервний капітал; - нерозподілений прибуток (непокритий збиток); - неоплачений капітал; - вилучений капітал.
4	Внутрішній аудит операцій із забезпечення наступних витрат і платежів	- забезпечення виплат персоналу; - цільове фінансування.
5	Внутрішній аудит довгострокових зобов'язань	- довгострокові позики; - довгострокові векселі видані; - довгострокові зобов'язання за облігаціями; - довгострокові зобов'язання з оренди; - відстрочені податкові зобов'язання.
6	Внутрішній аудит поточних зобов'язань	- короткострокові позики; - векселі видані; - кредиторська заборгованість; - поточні зобов'язання за розрахунками; - інші поточні зобов'язання.
7	Внутрішній аудит фінансових результатів	- доходи підприємства; - витрати підприємства.

Удосконалення внутрішнього аудиту на підприємствах здійснено через розробку організаційного регламенту – Положення про службу внутрішнього аудиту, яке включає в себе такі розділи: загальні положення, завдання, структуру, функції, права, обов'язки, обмеження. Також потрібні стандарти внутрішнього аудиту стосовно окремих економічних об'єктів – необоротних

активів, оборотних активів, власного капіталу, довгострокових зобов'язань, забезпечення наступних витрат і платежів, поточних зобов'язань, фінансових результатів (таблиця 3.2). Вони містять такі розділи: загальні положення, нормативна база бухгалтерського обліку, порядок оцінки бухгалтерського обліку, джерела отримання аудиторських доказів, процедури отримання аудиторських доказів, порядок проведення внутрішнього аудиту, принципи висвітлення результатів внутрішнього аудиту в письмовому Звіті за наслідками аудиту. На підприємствах створюють графік документообороту, такий графік дозволить в оперативному режимі з'ясувати причини, за яких не виконується, наприклад, графік виробництва продукції.

Застосування такого графіку за допомогою автоматизованих систем управління реалізує його контрольне значення і допоможе оперативно сигналізувати про відхилення в режимах попереднього та поточного контролю.

Графік документообороту для підприємств за процесам виготовлення продукції, який враховує організаційні та виробничі особливості підприємств галузі, доцільно розробляти у такій послідовності: створення документа → перевірка документа та його затвердження → обробка документа → передача документа в архів. Розроблений графік документообороту базується на основі функціональної збалансованості внутрішньогосподарського контролю із засобами його виконання. Він передбачає визначення відповідальних осіб за складання, перевірку, обробку документів та терміни роботи з кожним окремим документом.

Найважливішим індикатором, що свідчить про удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю, є рівень її ефективності. Визначення ефективності внутрішньогосподарського контролю проводиться шляхом виділення трьох аспектів: економічного, соціального й екологічного (рис. 3.3).



Рис. 3.3 Ефективність внутрішньогосподарського контролю та підходи щодо її визначення

Оцінюючи економічну ефективність, потрібно розраховувати як прямі, так і непрямі показники. Перші характеризують співвідношення результатів контрольної діяльності з витратами на її здійснення (рівень ефективності внутрішньогосподарського контролю), а також з альтернативними доходами, які можна було б отримати у результаті інвестування даних коштів у інші

проекти (коефіцієнт альтернативної ефективності). Непрямі показники відображають ефективність діяльності та фінансовий стан підприємства в цілому.

При розрахунку ефективності внутрішньогосподарського контролю існує ймовірність суб'єктивності оцінювання результатів контрольної діяльності, що зумовлено неможливістю оцінити всі результати контролю в кількісному вимірнику. Саме тому слід виходити не лише з кількісних оцінок, але враховувати і якісні показники ефективності.

3.2. Відбір інформаційних джерел для зовнішнього аудиту та методика аудіювання.

Методика та організація аудиторської перевірки визначається належною системою джерел інформації про суб'єкт господарської діяльності. Жодна контрольна аудиторська процедура не може бути виконана без джерел інформації.

Під джерелами інформації розуміють упорядковану та структуровану сукупність інформації, яку використовують на різних стадіях аудиту. В ринкових умовах, при постійному зростанні обсягів інформації, через збільшення обсягів виробництва та прискорення науково-технічного прогресу, виникає необхідність її систематизації для належного збору аудиторських доказів, здійсненню правильної оцінки господарських процесів, явищ та фактів.

Організація та методика проведення аудиту визначається, насамперед, належною системою інформаційних джерел про діяльність суб'єкта господарювання. Збільшення обсягів такої інформації вимагає від аудитора її систематизації та класифікації, оскільки за відсутності такого підходу збір необхідних аудиторських доказів є досить трудоємким, та важко правильно і точно оцінити господарські факти та явища.

Найнеобхіднішу інформацію про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання аудитор отримує з даних фінансового обліку, системи внутрішнього контролю, фінансової та статистичної звітності. При проведенні аудиторської перевірки використовують також інформацію із зовнішніх джерел: торговельні партнери, страхові компанії, банки, аудиторських і юридичних фірм. Вагому роль у створенні інформаційної бази аудиту відіграє планово-нормативна законодавча а також довідкова інформація. При здійсненні аудіювання використовують також матеріали попереднього внутрішнього та зовнішнього аудиту, акти перевірок контрольних-ревізійних служб, податкових служб, позабюджетних фондів тощо.

Важливе значення, при проведенні аудиторської перевірки, має систематизація інформаційних джерел аудиту (рис.3.1)



Рис. 3.4. Система інформаційних джерел аудиту

Для обробки даної інформації аудитор використовує такі методологічні прийоми: нормативно-правові, моделюючі, організаційні, аналітичні, логічні, ічисльно-обчислювальні, розрахункові, порівняльно-зіставлявальні тощо.

Виділені нами чотири складові системи інформаційних джерел аудиту слід розглянути у межах підприємства на основі групування основних стадій інформаційного потоку в обліку з урахуванням різноманітності кола завдань аудиту (рис. 3.4)

Розгляд та узагальнення стадій інформаційного потоку в обліку дозволяє оптимізувати пошук інформації, яка належить до аудиторської діяльності через відношення господарської операції до певного етапу такої діяльності.

Виділення вказаних стадій в обліку дасть змогу аудиторів деталізувати інформацію не лише горизонтально (на рівні окремого підприємства), а й вертикально (на рівні галузі чи концерну відповідно до нормативно-правової бази). Чітко та правильно сформована і регламентована (на рівні підприємства) структуризація інформаційних потоків дасть можливість оперативного доступу до інформації для здійснення аудіювання.

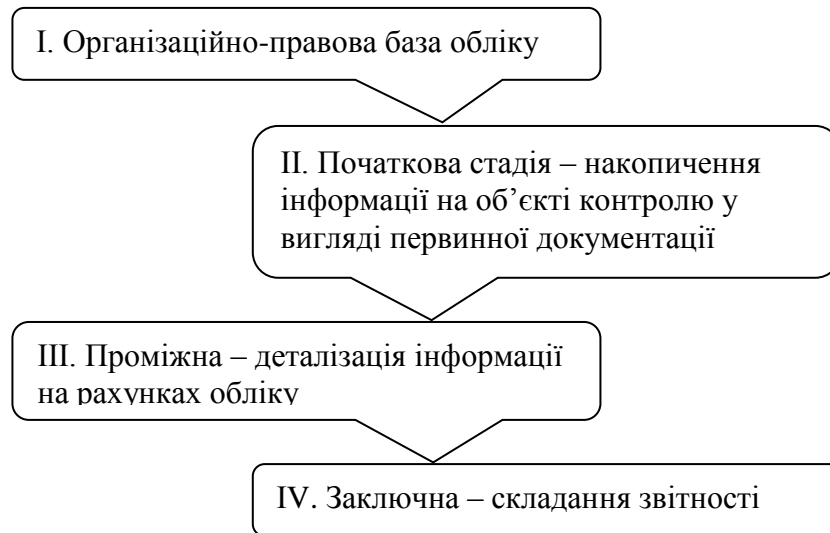


Рис. 3.5. Основні стадії інформаційного потоку в обліку

Окрім стадій інформаційного потоку в обліку на систему інформаційних джерел аудиту впливають стадії процесу аудиторської перевірки: попередня, дослідна та завершальна .

На переддослідній стадії аудитор вивчає першочерговість об’єктів аудиту, стан обліку на підприємстві, стан системи внутрішнього контролю, визначає величину аудиторського ризику, особливості діяльності об’єкта контролю. Провівши ці процедури аудитор визначає ціну перевірки та укладає договір, після чого розробляє план та програму аудиту.

На дослідній стадії проводиться опитування, анкетування та тестування, а також застосування процедур перевірки з аудиту. Результатом завершальної стадії є підсумовування результатів здійсненого аудиту. Аудитор синтезує та групує виявлені недоліки, узагальнює та викладає результати в аудиторському звіті та висновку (табл. 3.1).

Кожне із завдань окремої стадії аудиторської перевірки включає відповідний перелік джерел інформації, який має неопосередкований вплив на загальну систему інформації з аудиту (рис. 3.5).

Таблиця 3.1.

Джерела інформації у процесі аудиту

Стадії	Етапи	Документи
– Початкова стадія	Вибір клієнта та укладання договору	Засоби масової інформації Закони і нормативні акти Лист-запрошення аудиторів Протоколи зустрічей з клієнтами Листування з попередніми аудиторами
	Планування	Статут, перелік засновників та правові зобов'язання клієнта Структура управління клієнта Договори, угоди, контракти Висновок зовнішнього аудитора за попередній період Фінансова звітність Документи і реєстри обліку Акти перевірок
– Стадія дослідження	Здійснення аудиту: вивчення, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Документи, які закріплюють розподіл прав,обов'язків, відповідальності Інструкції з обліку Документи внутрішнього аудиту Нормативно-довідкові матеріали з аудиту Структура управління Протоколи зустрічей з клієнтом
	Підтвердження залишків на рахунках обліку	Документи і реєстри обліку Фінансова звітність Первинні документи Програми аудиту Документи, довідки,листи, отримані від третіх осіб
– Завершальна стадія	Заключні процедури	Документи свідчення Протоколи зустрічей з клієнтом Протоколи обговорення результатів перевірки Вимоги до аудиторського висновку Висновки експерта
	Складання аудиторського звіту	Остаточний варіант звітності Робочі документи аудитора та інші матеріали аудиту, протоколи зустрічей з клієнтом Підсумки проведеного аудіювання Відгук контролюючого партнера

Однак, слід зазначити, що джерела інформації кожної стадії аудиту не тільки прямо впливає на загальну інформаційну систему аудиту, а також і опосередковано – під час проведення певних процедур аудиту використовується інформація не тільки конкретної стадії аудиторської перевірки, а також і попередньої стадії. Тобто ми виділяємо прямий та опосередкований вплив окремих стадій аудиту на інформаційну систему в цілому: на кожній наступній стадії використовується інформація з попередньої (опосередкований вплив), а також джерела інформації, що характерні тільки для конкретної стадії перевірки (прямий вплив).

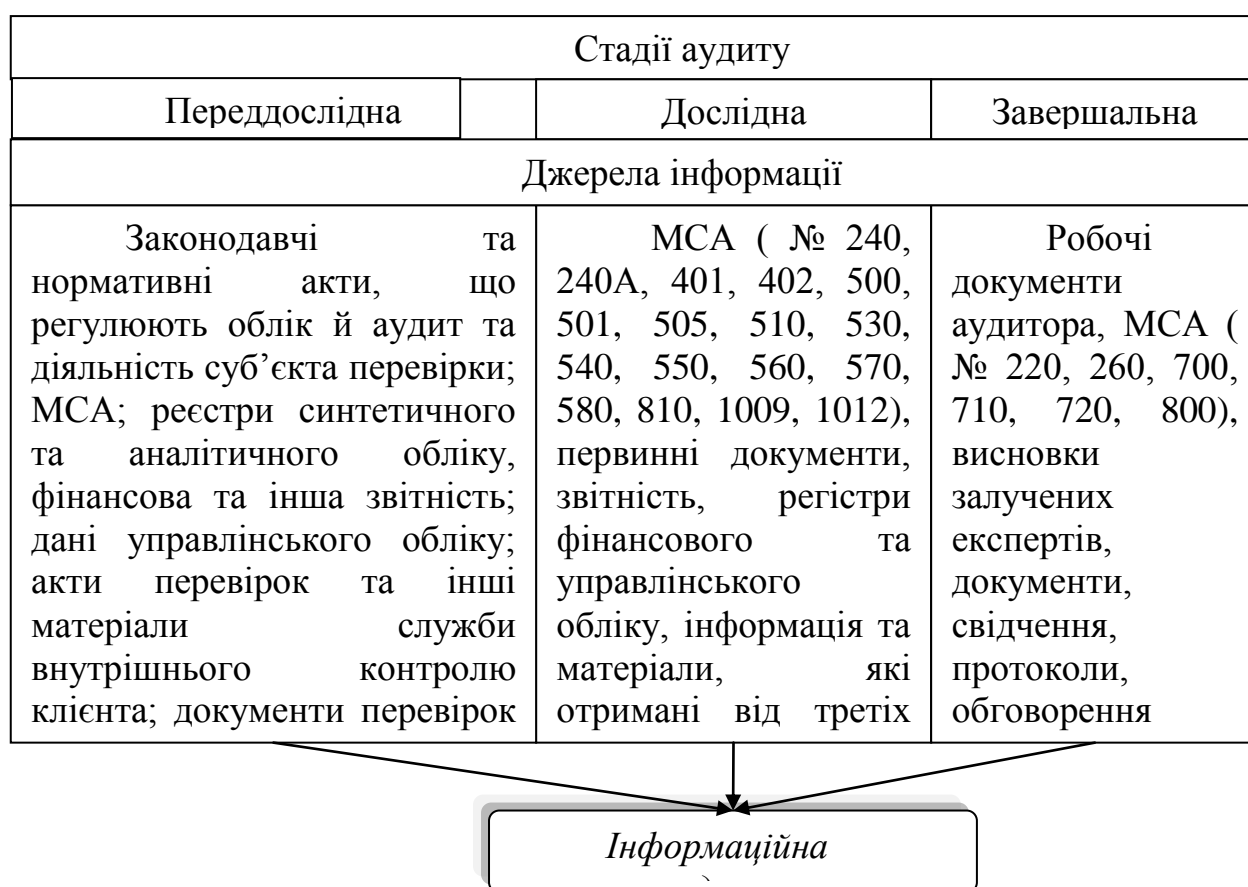


Рис. 3.6. Прямий та опосередкований вплив стадій аудиту на інформаційні джерела

Розглянута інформаційна система аудиту є найбільш раціональною і має науково-практичне значення. Вона налагоджує оперативний та системний збір аудиторських доказів через конструктивне орієнтування аудитора у великому спектрі та обсязі інформаційних джерел. Правильне системне використання інформації аудитором – це запорука успіху всієї аудиторської діяльності.

Аудит можна розглядати як технологічний процес, у якому необхідні аудиторські процедури здійснюються в установленому порядку і реалізуються за допомогою сукупності організаційних, методичних і технічних методів, способів та прийомів.

Процес аудиторської перевірки доречно поділити на п'ять основних етапів:

- 1) підготовчий;
- 2) проміжний;
- 3) фізична перевірка;
- 4) аудит статей звітності;
- 5) завершальний [13. с. 120]

Схематично етапи аудиту з визначенням ключових процедур показано на рис.3.6.

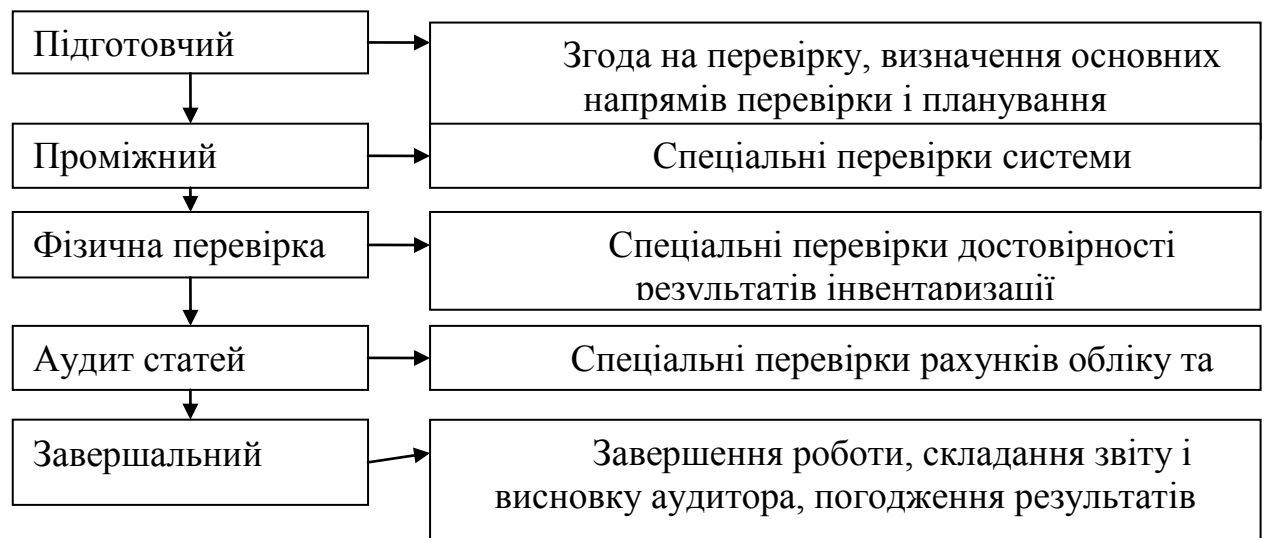


Рис. 3.6. Етапи проведення аудіювання

У разі звернення підприємства до аудитора з листом-пропозицією на проведення аудиторської перевірки необхідно ретельно оцінити можливість її здійснення на належному рівні. Аудитору варто врахувати при цьому дію вимоги Міжнародних стандартів аудиту, умови проведення аудиторського контролю на конкретному підприємстві, та умови припинення перевірки згідно з існуючим Кодексом професійної етики.

Згода аудитора на прийняття пропозиції на проведення аудиторської перевірки може бути лише за умов:

- 1) всебічного ознайомлення з підприємством;
- 2) оцінювання незалежності аудитора;
- 3) наявності необхідних професійних навичок для проведення перевірки на підприємстві даної галузі (виду діяльності);
- 4) спілкування з попереднім аудитором, якщо такий був раніше;
- 5) дотримання інших професійних обов'язків, передбачених МСА та Кодексом етики.

Джерелами інформації про організацію діяльності суб'єкта господарювання можуть бути його статут; документи про реєстрацію економічного суб'єкта; протоколи засідань ради директорів, зборів акціонерів або інших органів управління підприємством; документи, що регламентують облікову політику підприємства та внесені в неї зміни; різні види звітності; документи планування діяльності підприємства (плани, кошториси, проекти); контракти, договори; внутрішні звіти аудиторів-консультантів; внутрішньофірмові інструкції; матеріали перевірок податковими органами; матеріали арбітражних та судових позовів; документи, що регламентують виробничу та організаційну структуру суб'єкта господарювання, перелік його філіалів та дочірніх підприємств; свідчення, отримані від керівництва та працівників фірми; інформація, отримана при огляді та вивченні підприємства, його структурних підрозділів.

А також при проведенні зовнішнього аудиту матеріали внутрішнього аудиту використовуються зовнішніми аудитором для визначення ефективності його проведення, ступеню виконання працівниками їхніх функцій, надання загальної оцінки проведення процедури внутрішнього аудиту відповідно до програми та обсягів роботи. Тож від якості внутрішнього аудиту залежить термін і ефективність зовнішнього аудиту. Крім того, ефективність внутрішнього аудиту є важливим фактором при оцінці зовнішнім аудитором аудиторського ризику та ризику внутрішнього контролю. Зовнішній аудитор може не використовувати окремі процедури або значно скоротити їх кількість, якщо він впевнений у високій кваліфікації внутрішніх аудиторів та

ефективності внутрішнього аудиту, хоча відмовитись від контролю за окремими із цих операцій він не має права.

3.3. Об'єкти внутрішнього аудиту і методика роботи аудитора на сільськогосподарських підприємствах.

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Дослідження проблемних питань внутрішнього аудиту, перш за все, потребує вивчення сутності поняття "внутрішній аудит", це дасть змогу розуміти особливості організації та проведення внутрішнього аудиту на підприємствах.

Для проведення аналізу наявних визначень внутрішнього аудиту та з'ясування його сутності, деякі з них наведено в таблиці 3.2.

Здійснивши аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності внутрішнього аудиту, можна зробити висновок, що трактування внутрішнього аудиту є досить різноманітним.

В результаті здійсненого аналізу підходів до визначення внутрішнього аудиту в науковій та навчальній літературі нами виявлено декілька проблемних питань щодо трактування сутності внутрішнього аудиту:

- ототожнення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю;
- неоднозначність визначення понять;
- неповнота визначення понять.

Здебільшого дослідники визначають внутрішній аудит як незалежну діяльність із перевірки всередині підприємства, проте такий підхід властивий і при визначенні внутрішнього контролю, оскільки при внутрішньому контролі

також здійснюються перевірки, деякі автори зазначають, що внутрішній аудит полягає в оцінці фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства.

На основі здійсненого аналізу систем внутрішнього аудиту можемо дати трактування поняття внутрішній аудит.

Отже, під внутрішнім аудитом ми розуміємо систему здійснення перевірок незалежним органом (службою внутрішнього аудиту), організовану на підприємстві з метою забезпечення його ефективного функціонування шляхом оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства та управлінського персоналу зокрема і дотримання встановленого режиму або політики ведення бухгалтерського обліку в результаті перевірки достовірності складеної фінансової звітності.

Внутрішній аудит - це діяльність з надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства. Внутрішній аудит дає змогу підприємству досягти поставлених цілей, використовуючи систематизований і послідовний підхід до оцінки й підвищення ефективності процесів управління [7].

Таке трактування дозволяє, по-перше, розглядати ВА як систему взаємопов'язаних елементів - суб'єкта, об'єктів, процесу, результату, дій працівників, яка взаємодіє з іншими елементами системи внутрішнього контролю компанії, а також з елементами системи управління компанії, а, по-друге, ідентифікувати узагальнений склад об'єктів ВА, тобто процеси корпоративного управління, процеси управління ризиками, систему внутрішнього контролю, а також конкретизувати групи об'єктів внутрішнього контролю, стосовно яких суб'єкти ВА мають здійснювати дії для надання роз'яснень та рекомендацій щодо його вдосконалення. Модель системи ВА наведена на рисунку 3.5.

Як видно з рисунка 3.5. система ВА функціонує відповідно до принципів, характерних для складних систем:

- принципу цілісності і відокремленості - складається з низки взаємопов'язаних інформаційними потоками елементів, властивості системи не можуть бути повною мірою окреслені без визначення властивостей елементів;
- принципу комунікативності - система ВА не ізольована від інших систем, перш за все, системи внутрішнього контролю та системи управління компанією, що дозволяє вивчити обмін інформаційними потоками на рівні компанії, а також національної системи фінансово-господарського контролю;
- принципу ієрархічної підпорядкованості - ВА є одночасно системою та підсистемою системи внутрішнього контролю, системи управління компанією, національної системи фінансово-господарського контролю, які стосовно неї є системами вищого порядку;
- принципу необхідної розмаїтості - ВА - це функція системи внутрішнього контролю, а також системи управління компанією, вона не може існувати відокремлено від організаційної структури системи управління компанією;

Процес здійснення внутрішнього аудиту можна поділити на такі стадії:

I. Підготовча стадія: пов'язана з документальним оформленням перевірки та інструктажем персоналу щодо її здійснення і включає:

- вибір об'єкта перевірки. Керівник підприємства видає наказ про здійснення перевірки відповідно до річного плану або за побажанням власника;
- видача "технічного завдання". Учасники аудиторської групи повинні бути ознайомлені з об'єктом їхнього дослідження та питаннями, які перед ними ставляться;
- затвердження плану та попередньої програми аудиторської перевірки. На основі технічного завдання відповідальна особа розробляє, а керівник підприємства та служби внутрішнього аудиту затверджують план та програму перевірки, відповідно до якого аудитори здійснюють внутрішній аудит на підприємстві.



Рис. 3.7. Етапи здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві

II. Проведення перевірки: здійснюються основні процедури, пов'язані з такою перевіркою:

- ознайомлення з результатами попередньої перевірки. Проводиться аналіз висновку попередньої перевірки, а саме виявлені відхилення в роботі даного підрозділу;
- здійснення перевірки - застосування прийомів і методів перевірки в певній послідовності, які забезпечують оперативність та результативність здійснення перевірки;

III. Результативна стадія вимагає:

- узагальнення та документування результатів перевірки;
- розробку рекомендацій для управлінського персоналу щодо управління об'єктом, який підлягав перевірці.

Отже, дослідження праць ряду авторів свідчить про відсутність єдиної думки щодо етапів проведення внутрішнього аудиту. Відсутність формалізації і чіткого виділення етапів реалізації процесу внутрішнього аудиту, на нашу

думку, ускладнює системне, цілісне сприйняття методики впровадження і, відповідно, її реалізацію в практиці суб'єктів господарювання.

Функціонування служби внутрішнього аудиту на підприємстві, за умови додержання вимог до її організації, є надійною гарантією недопущення в майбутньому необґрунтованих і незаконних дій працівників підприємства, неправильних та неефективних управлінських рішень.

Висновки до розділу 3

1. В практичній діяльності підприємств відповідно до теорії управління процес контролю реалізується в три етапи: перший – організаційний, другий – контрольної обробки даних, третій – узагальнення та реалізація результатів. Дослідження, показали, що на прикінцевому етапі контролю на підприємствах не здійснюються процедури вимірювання результатів. Вважаємо, що необхідно складати реєстри результатів контролю. За їх наявності результати контролю систематизуються, узагальнюються і, головне, матеріал, що вивчався, подається менеджерам у зручній формі.

2. Вивчення особливостей функціонування досліджуваних підприємств показує, що формування внутрішньої контрольної звітності доцільно здійснювати окремо за структурними підрозділами. Окрім того, менеджерам структурних підрозділів необхідно не лише встановлювати факти відхилень від плану підконтрольних показників, місця, причини і винуватців їх виникнення, а й здійснювати оперативний розрахунок можливого позитивного чи негативного впливу цих відхилень на кінцевий результат діяльності даного структурного підрозділу.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У роботі здійснено теоретичне узагальнення проблеми щодо організації системи контролю та методики його здійснення в підприємствах. На підставі проведених досліджень сформульовано такі висновки та пропозиції:

1. Вивчення та аналіз теоретичних основ організації контролю та стану проблем у практичній діяльності підприємств свідчить про те, що наведені визначення та тлумачення суті контролю різняться між собою. Відсутність чіткої концепції контролю зумовила виникнення низки проблем організаційного та методичного характеру і, зокрема, призвело до недостатнього розуміння місця і ролі контролю в системі управління підприємством. Контроль визначається як процес, який забезпечує систему управління необхідною інформацією про закономірності поведінки об'єктів управління, систематизує дані про всі види господарської діяльності підприємства, створюючи тим самим можливість для якісної розробки та ефективного досягнення управлінських цілей.

2. Організація процесу контролю в підприємствах забезпечує дотримання прийнятої політики керівництвом та дозволяє здійснювати спостереження за основними результатами діяльності суб'єкта господарювання з метою підготовки і прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Недоліком діючої практики контролю є те, що не чітко визначені контрольні функції контролю, здійснюваного власником, менеджерами та працівниками підприємства, внаслідок чого контрольний процес носить ситуаційний характер. В цьому аспекті необхідно розробити методичні підходи до створення і впровадження в практику управління ефективної системи контролю.

3. Розвиток продуктивних сил і виробничих відносин у різних суспільно-економічних формаціях обумовлює потребу удосконалення функцій управління процесом виробництва, у тому числі і контролю економіки. Контроль, як функція управління, підпорядкований вирішенню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає меті управління, яка визначається економічними і політичними закономірностями розвитку даної формації.

Функції економічного контролю визначаються діями економічних законів формації і меті суспільства, інтереси котрого він забезпечує.

4.Завдання економічного контролю у суспільстві полягає в укріпленні форм власності, сприянні виробництву конкурентоспроможної продукції для реалізації на світовому і внутрішньому ринках.

5. Перехід економіки на ринкові відносини пов'язаний з розширенням прав підприємців, демократизацією управління і використанням економічних важелів і стимулів, спрямованих на підвищення ефективності праці та її оцінки за економічним результатом. У зв'язку з цим визначається новий напрямок розвитку економічного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств – незалежний аудиторський контроль.

6. Закономірність виникнення аудиторського контролю в Україні обумовлена проведенням приватизації державного майна, управління яким приводив власник адміністративними методами, використовуючи для цього різні державні структури (державні контрольні органи, міністерства, відомства, об'єднання). Створення спільних підприємств з іноземним капіталом, орендних комерціалізованих, кооперативів, приватних та інших суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами власності і господарювання, керуючись законами України про власність, підприємницьку діяльність, власник набув право обирати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності. Таке право власника закріплено Законом України про аудиторську діяльність, який передбачає організаційне і методичне забезпечення виконання контрольних функцій – аудиту на договірних засадах з власником, передбачає відповідальність сторін за об'єктивну, неупереджену перевірку фінансової діяльності підприємства, відображення результатів її у публічній звітності та правильність розрахунків з державою по сплаті податків, нарахування дивідентів акціонерам .

7.Організація і методологія незалежного аудиторського контролю поки що не висвітлені у навчальній та науковій літературі. Бізнесмени, які з

замовниками аудиторського контролю і аудиторських послуг (консультація з питань бізнесу, менеджменту, бухгалтерського обліку, економічного аналізу), потребують необхідних знань з питань організації аудиту. При проведенні аудиторської перевірки, слід приділити, чи не найбільшу увагу аудиторському ризику, який бере на себе аудитор при перевірці бухгалтерських документації та правильності відображення бухгалтерських проводок.

8.Отже, роглянувши дану тему, можна з впевненістю сказати, що розгляд даної теми потребує уваги і на сьогоднішній день в нашій державі контроль необхідний на кожному підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит фінансової та господарської діяльності бюджетних установ: проблеми та шляхи запровадження: Наук.–практична конф. / Стефанюк І.Б., Рубан Н.І. та ін.– К.: Піраміда, 2010.– 144 с.
2. Барановський О.І. Фінансова безпека. – К.: Фенікс, 2010. – 338 с.
3. Басанцов І.В. Державний фінансовий контроль: регіональні аспекти : монографія / І.В. Басанцов. – К. : Корпорація, 2016. – С. 234.
4. Безпека економічних трансформацій: Зб.матеріалів „круглого столу” / під ред. Я .А.Жаліло. – К.: НІСД: „Альтепрес”, 2010. – 386 с.
5. Бондар М.І. Аудит в АПК: Навч.посібник.-К.:КНЕУ,2010.-143с.
6. Белова І.М., Дідоренко Т.В. Організація внутрішнього контролю діяльності підприємств готельно-ресторанного бізнесу. Молодий вчений. 2018. № 6. С. 369 – 375.
7. Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2010. – 888с.
8. Білуха М. Т., Дмитренко М. Г., Микитенко Т. В.. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підруч. для студ. вищ. навч. закл.. – 2.вид., перероб. і доп. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2010. – 888с.
9. Білуха М.Т, Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, М.Г. Дмитренко, Т.В. Микитенко ; за ред. засл. діяча науки і техн. України, д-ра екон. наук, проф. М.Т. Білухи. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2016. – 888 с.
10. Большакова О.Ю., Кравченко Г.О. Методологічні принципи фінансового контролю: принцип незалежності //Фінансовий контроль. – 2017. – № 2(19). – С. 44– 48.
11. Бруханський Р.Ф. Вектори розширення предмета бухгалтерського обліку Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей V міжнародної науково-практичної конференції (м. Луцьк, 6 жовтня 2018 року). Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. С. 13-16.

12. Бруханський Р.Ф. Галузева специфіка обліково-аналітичного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств Сучасний стан і перспективи розвитку обліку, аналізу та фінансового забезпечення підприємств агропромислового виробництва: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., 9-10 листопада 2017 р./ Харк. нац. аграр. ун-т. Харків: ХНАУ, 2017. С. 10-13.
13. Бруханський Р.Ф. Послідовність генерування моделі стратегічного управлінського обліку Глобальні принципи фінансового, облікового та аналітичного забезпечення аграрного сектора економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м.Харків, 8-9 листопада 2018 р.). Вип. 1. ХНАУ, 2018. С. 9-12.
14. Бруханський Р.Ф. Стратегічна парадигма управлінського обліку Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. 79-81.
15. Бруханський Р.Ф. Традиційні обмеження (цінності) бухгалтерського обліку в фарватері стратегічного менеджменту аграрних підприємств Розвиток бухгалтерського обліку, фінансів та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції : збірник матеріалів X Міжнар. наук.-практ. конф. (24 листопада 2017 р., м. Київ) / Відпов. за вип. Ю. С. Бездушна. К. : ННЦ «ІАЕ», 2017. С. 20-24.
16. Бурова Т. А., Корнієнко О. С. Бухгалтерський облік та аудит для менеджерів: навч. посібник / Національний ун–т кораблебудування ім. адмірала Макарова. Інститут післядипломної освіти. – Миколаїв : НУК, 2017. – 128с.
17. Бутинець Ф. Ф., Усач Б. Ф., Виговська Н. Г., Петренко Н. І., Шигун М. М. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., що навч. за освітньо–професійною програмою підгот. бакалавра з економіки зі спец. "Олік і аудит" / Житомирський інженерно–технологічний ін–т; Львівська комерційна академія / Франц Францович Бутинець (ред.) – Житомир : ПП "Рута", 2001. – 416с.

18. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: підручник /Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – Житомир : Рута, 2010. – 544 с.
19. Бутко А.Д., Марченко Б.М. Внутрішній фінансовий контроль у системі фінансового контролю держави // Фінанси України. – 2013. – № 8. – С.127 – 135.
20. Василенко В.А., Ткаченко Т.І. Стратегічне управління. Навчальний посібник. – К.: ЦУЛ, 2013. – 396 с.
21. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України: Підручник. – К.:НІОС. – 2012. – 608 с.
22. Величко О., Голов С., Зубілевич С., Костюченко В., Легка В.. Регулювання у сфері бухгалтерського обліку та аудиту в ЄС та перспективи адаптації законодавства України: Порівняльно–правове дослідження / Центр європейського та порівняльного права / Сергій Голов (наук.ред.). – К. : Арт–медіа, 2015. – 584с.
23. Виконавча влада і адміністративне право / За заг. ред. В.Б.Аве'рянова. – К.: Видавничий Дім “Ін–Юре”, 2012. – 668 с.
24. Германчук П.К. Державний фінансовий контроль: ревізія та аудит / П.К. Германчук, І.Б. Стефаник, Н.І. Рубан та ін. – К.: АВТ, 2017. – 424 с.
25. Глобалізація інвестиційних процесів та фінансова безпека України: Між.наук.–практ.конф. / Міжвід.коміс. з питань фін.безпеки при РНБО України. – К.: НІПМБ, 2014. – 144 с.
26. Господарський кодекс України, Закон України від 16.01.2003 № 436–IV // Відомості ВРУ від 02.05.2003 – 2003 р., № 18, ст. 144. (із змінами і доповненнями від 17.06. 2018р.)
27. Гушко С. В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств / Криворізький економічний ін–т Державного вищого навч. закл. "Київський національний економічний ун–т ім. Вадима Гетьмана". – К., 2017. – 265с.

28. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика. – Кіровоград : ТОВ "Імекс-ЛТД", 2006. – 323с.
29. Державний фінансовий контроль виконання бюджетних програм / Т.І. Єфименко, І.Б. Стефанюк, Н.І. Рубан, М.В. Бариніна-Закірова, А.В. Мамишев, К.В. Павлюк. – К. : НДФІ, 2014. – 320 с.
30. Дишлева А. Україна продовжує розвивати систему управління державними фінансами// Фінансовий контроль. – 2013. – № 12. – С. 13-15
31. Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // 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.
32. Дідоренко, Т. Організація - предмет методології бухгалтерського обліку [Текст] / Тетяна Дідоренко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2014. - Вип. 3. - С. 19-22.
33. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н.В. Фінансовий контроль: теорія та методологія: монографія / Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2009. – 92с.
34. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль: Конспект лекцій / Харківський національний економічний ун-т. – Х. : ХНЕУ, 2010. – 60с.
35. Дікань Л.В. Контроль в бюджетних установах : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни / Л.В. Дікань, О.І. Щербаков, Ю.А. Ольховський ; за ред. канд. екон. наук, проф. Л.В. Дікань. – Х.: ІНЖЕК, 2016. – 208 с.
36. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л.В. Дікань. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 327 с.
37. Довгань Л.Є. Праця керівника, або практичний менеджмент: Навчальний посібник. – К.: „Ексоб”, 2009. – 384 с.
38. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика. – К. : Знання, 2006. – 495с.

39. Дрозд І.К. Єдність зовнішнього та внутрішнього контролю в системі фінансово–економічного контролю // Фінанси України. – 2016. – № 3 (124). – С.135 – 140.
40. Єрмошенко М.М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення. – К.: КНТЕУ, 2014. – 309 с.
41. Ждан Т. А. Економічна сутність та зміст поняття «державний фінансовий контроль» / Т.А. Ждан // Науковий журнал «Причорноморські економічні студії». – 2018. - №16. – С.161-168
42. Жила В. Г. Аудит у зарубіжних країнах: конспект лекцій / Національний авіаційний ун–т. – К. : НАУ, 2017. – 64с.
43. Завитій О.П. Особливості формування стратегії економічного розвитку регіонів в сучасних умовах. Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Інновації партнерської взаємодії освіти, економіки та соціального захисту в умовах ілюзії та прагматичної реабілітації соціуму». м. Кам'янець-Подільський (26-27 квітня 2018 р), Подільський спеціальний навчально-реабілітаційний соціально-економічний коледж, 2018. С.88-90.
44. Завитій О.П. Стратегічне управління розвитком економічних систем на регіональному рівні Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2018. 167 с. С. 116-118.
45. Завитій О.П. Фінансово-господарський контроль . Опорний конспект лекцій для студентів 5 курсу денної і заочної форми навчання спеціальності Облік і аудит. - Тернопіль ПП Шпак, 2011. - 96с.
46. Завитій О.П. Цифрова економіка – економіка віртуального світу Цифрова економіка: тренди та перспективи : матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 25 жовтня 2018 р. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2018. С. 76-77.
47. Загородній А. Г., Корягін М. В., Єлісеєв А. В., Полякова Л. М. Аудит: теорія і практика / Національний ун–т "Львівська політехніка". – 2. вид., перероб. та доп. – Л. : Видавництво Національного ун–ту "Львівська політехніка", 2014. – 456с.

48. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-ХІУ від 16.07.1999р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg. (поточна редакція від 16.11.2018)
49. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» від 14.09.2006р. №140-У [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg.
50. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» N 5463-VI від 16.10.2012р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www/liga.zakon.ua.
51. Іванова І. М. Державний фінансовий контроль. Парадигми розвитку: монографія / Ірина Іванова. – К. : Академвидав, 2010. – 168
52. Іванова І.М. Сучасні європейські моделі системи фінансового контролю // Теорії мікро– макроекономіки: Зб. наук. праць проф. викл. складу і аспірантів, Випуск 21 / За ред. проф. Мальвина Ю.М., Ніколенка Ю.В. – К.: Знання України, 2015. – С. 74–76.
53. Ісмаїлов А.Б. Шляхи удосконалення фінансового контролю // Фінанси України. – 2006, № 4. – С. 139 – 142.
54. Калюга Є.В. Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Фінансовий контроль. – 2012. – № 1. – С.51.
55. Калюга Є.В. Фінансово–господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка–Центр, 2012. – 360 с.
56. Кириленко О.П. Теорія і практика бюджетних інвестицій : монографія / О.П. Кириленко, В.С. Малиняк. – Т. : Економічна думка, 2007. – 288 с.
57. Ковбасюк Ю.В. Державні фінанси і бюджетний процес (опорний конспект дистанц. курсу навч. дисципліни): Навчальний посібник. – Київ: „Центр навч. літератури”, 2004. – 76 с.
58. Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 1217 від 29.09.2011р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www/ligazakon.ua.

59. Контроль і ревізія: конспект лекцій для студентів напрямку підготовки Облік і аудит/уклад. Матюк Л.В.-ЛНТУ,2018.-86с.
60. Копилов В. А., Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Ярошенко Ф. О., Швець В. Г.. Бухгалтерський облік та фінансовий контроль – складові інформаційного підґрунтя євроінтеграційних процесів в Україні: у 4 т. / Науково–дослідний фінансовий ін–т / Микола Янович Азаров (голова ред.кол.) – К. : НДФІ, 2007.
61. Кравченко Ю. Державний фінансовий аудит: реалії застосування в Україні// Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 46-52
62. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001р. №2341-III (із змінами і доповненнями станом на 06.10.2016р.).
63. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012р. (із змінами і доповненнями станом на 07.09.2016р.).
64. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. – 3–є вид. – К. : Каравела, 2006. – 312с.:
65. Левицька С. Аудит у використанні бюджетних ресурсів // Економіка України. – 2014.– № 7. – С. 85 – 88.
66. Левицька С. Правове регулювання аудиту ефективності // Економіка України.– 2005. – № 3. – С. 68 – 76.
67. Ловінська Л.Г., Стефанюк І.Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. – К.: НДФІ, 2016. – 240 с.
68. Мамишев А.В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом // Фінанси України. – 2003. – № 11. – С.126 – 135.
69. Мельничук В.Г. Економічне зростання і проблеми державного фінансового контролю // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 21 – 28.
70. Мельничук В.Г. Логіка фінансового контролю вимагає утворення територіальних представництв Рахункової палати // Фінансовий контроль. – 2014. – № 5(22). – С. 30 – 32.
71. Мельничук В.Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн // Фінансовий контроль. – 2002.– № 2 – С.33 – 36.

72. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. – Д. : Наука і освіта, 2004. – 223с.
73. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія. – К. : ДП "Інформ.–аналіт. агентство", 2015. – 491с.
74. Пантелеєв В. П., Корінько М. Д. Внутрішній аудит: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навч. за освітньо–професійною програмою "Спеціаліст зі спеціальності "Облік і аудит" / Державна академія статистики, обліку та аудиту Державного комітету статистики України / В.О. Шевченко (ред.). – К., 2016. – 248с.
75. Пархоменко В.М., Баранцев П.П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: Положення (стандарти), плани рахунків, реєстри бухгалтерського обліку. Ч. 4. – Луганськ, 2014. – 640 с.
76. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація / Київський національний економічний ун–т. – К. : КНЕУ, 2013. – 260с.
77. Порядок планування контрольної-ревізійної роботи органами державної контрольної-ревізійної служби : затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 08.08.2001 № 955 (зі змінами і доповненнями)
78. Пуцентейло П.Р. Вектори стратегічного управління економічним розвитком регіону. Економічний розвиток держави та її соціальна стабільність: матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, 15 травня 2018 р. Ч. 1. Полтава : ФОП Пусан А.Ф., 2018. 399 с. С. 40-42.
79. Пуцентейло П.Р. Завитій О.П. Особливості формування стратегії управління економічним розвитком регіону. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2017. № 27. С. 298–308.
80. Пуцентейло П.Р. Інституціональне забезпечення функціонування аграрного сектору України в умовах трансформаційних процесів. Фінансово-економічний розвиток України в умовах трансформаційних перетворень: матеріали VII всеукр. наук.-практ. конф. 26 квітн. 2018 р. (ЛТЕУ, м. Львів). Тернопіль : Крок, 2018. 167 с. С. 26-29.

81. Роль та значення фінансового контролю в удосконаленні системи управління державними фінансами: функції парламенту, внутрішнього та зовнішнього аудиту. Матеріали міжнародної конференції. – К.: Проект “АДФ”, 2010. – 94 с.
82. Романів Є.М. Контроль і ревізія. Нормативно-практичні матеріали : навч. посіб. / Є.М. Романів, Р.Л. Хомяк, А.С. Мороз, М.В. Корягін. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Л. : Нац. ун-т „Львівська політехніка” („ІНТЕЛЕКТ”, Інститут післядипломної освіти) : Інтелект-Захід, 2016. – 320с.
83. Рудницький В. С., Лазаришина І. Д., Шеремета Г. М., Хомедюк В. О. Внутрішній аудит / Український держ. ун-т водного господарства та природокористування. – Рівне : УДУВГП, 2013. – 164с.
84. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С.Петренко. – К. : Знання України, 2016. – 280 с.
85. Симоненко В.К. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) / В.К. Симоненко, О.І. Барановський, П.С.Петренко. – К. : Знання України, 2010. – 280 с.
86. Стефанюк І.Б. Чи потрібен Україні закон про фінансовий контроль?// Фінансовий контроль. – 2015. – № 2(31). – С. 5– 8.
87. Ткаченко А.М. Сутність, зміст і місце контролю в системі управління //Придніпровський науковий вісник. Економіка. № 10 (77), Дніпропетровськ, "Наука і освіта". – 2015.