

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

КІМ АНАСТАСІЯ ОЛЕКСАНДРІВНА

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ
ПІДПРИЄМСТВОМ**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка
групи ОЕЕМ-21
А. О. Кім
Науковий керівник:
к.е.н., доцент І. М. Щирба

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	6
1.1. Загальнотеоретичні засади внутрішнього контролю.....	6
1.2. Передумови створення системи внутрішнього контролю підприємств	14
Висновки до розділу 1.....	21
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЯК ІНСТРУМЕНТУ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	23
2.1. Інтерпретація сутності інформаційного забезпечення управління підприємства.....	23
2.2. Концептуальні основи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємства	37
2.3. Бухгалтерський облік у формуванні якісного інформаційного забезпечення внутрішнього контролю.....	44
Висновки до розділу 2.....	56
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ.....	59
3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах.....	59
3.2. Удосконалення організації внутрішнього контролю відповідно до нового розуміння системи контролю та вимог управління підприємством	67
Висновки до розділу 3.....	87
ВИСНОВКИ.....	89
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	91

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах господарювання ставляться вимоги до ефективного управління підприємствами, яке обумовлюється необхідністю функціональної активізації внутрішнього контролю та процесу його інформаційного забезпечення як складової частини управління. Це потребує якісно нового теоретичного розуміння суті й значення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю в процесі управлінні підприємством. Актуальним завданням є перехід від традиційної пасивної фіксації фактів господарського життя до активних, ефективних функціонуючих методів нагромадження інформації, що є реальною основою підвищення рівня ефективності функціонування внутрішнього контролю на підприємстві.

Проблему формування системи внутрішнього контролю слід розуміти з позиції вдосконалення процесу її інформаційного забезпечення, що створює основу для підвищення ефективності функціонування внутрішнього контролю на підприємстві. Тому актуальним стає підхід, який зорієнтує науку на вирішення теоретичних, організаційних і методологічних проблем внутрішнього контролю та його інформаційного забезпечення.

Вагомий внесок у розвиток внутрішнього контролю як галузі наукових знань і практичної діяльності та як ефективного інструменту управління підприємством зробили вітчизняні науковці, серед яких І.З. Адамова, І.В. Басанцов, М.Т. Білуха, І.А. Бланк, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, А.Д. Бутко, С.Ф. Голов, В.Г. Горелкін, Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, В.П. Завгородній, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, В.Д. Лагутін, Л.О. Лігоненко, Л.В. Нападовська, В.К. Орлова, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач, В.Г. Швець, В.О. Шевчук, а також зарубіжні вчені – Р. Адамс, Б.А. Анікін, М.І. Баканов, С.Б. Барнгольд, А.Н. Белов, Ю. Вебер, К. Друрі, В.Ф. Палій, Дж. С. Робертсон, В.М. Родіонова, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет та ін.

Визначаючи цінність отриманих наукових результатів науковців - попередників, слід відзначити, що робіт, присвячених всеохоплюючому вивченню проблем теорії та практики інформаційного забезпечення внутрішнього контролю є недостатньо. Залишається недослідженою низка питань теоретичного, методичного та організаційного характеру щодо формування процесу інформаційного забезпечення для підсистеми внутрішнього контролю в системі управління підприємством.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є розробка теоретичних, організаційних та науково-методичних положень з системного розвитку внутрішнього контролю в системі управління підприємством.

Для окресленої зазначеної мети поставлено такі завдання:

- розкрити теоретичні підходи щодо визначення економічного змісту внутрішнього контролю;
- дослідити передумови створення системи внутрішнього контролю підприємства та її інтерпретації;
- здійснити аналіз організаційного забезпечення системи внутрішнього контролю на підприємстві;
- сформулювати рекомендації стосовно структури організаційного забезпечення підприємства;
- запропонувати підходи щодо удосконалення організаційного потенціалу внутрішнього контролю на підприємствах.

Об'єктом дослідження процес інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти внутрішнього контролю у системі управління підприємством.

Методи дослідження. Методологія і методика дослідження базуються на фундаментальних положеннях економічної теорії, теорії управління підприємством, які висвітлені у наукових працях вітчизняних і зарубіжних учених-економістів. Для досягнення окресленої мети застосовувалась сукупність загальнонаукових та спеціальних методів: *системного аналізу* – для поглиблення класифікації

внутрішнього контролю; *формалізації* – для встановлення суб'єктних відносин між елементами в системі внутрішнього контролю, визначення місця підсистеми внутрішнього контролю в системі управління діяльністю підприємства; *теорії економічних систем і моделей* – для формування комплексу організаційних і інформаційних моделей внутрішнього контролю; *аналізу і синтезу* нормативно-правової бази та практики здійснення готівкових та безготівкових розрахунків – для обґрунтування науково-методичних положень внутрішнього контролю в процесі управлінні дебіторською і кредиторською заборгованістю та грошовими потоками підприємства.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розвитку теоретичних і методичних засад внутрішнього контролю підприємств, що забезпечило розробку науково-методичних положень до внутрішнього контролю в управлінні дебіторською і кредиторською заборгованістю підприємств та грошовими потоками підприємства, а також понятійного апарату внутрішнього контролю в системі управління підприємством і класифікації даного виду контролю.

Практичне значення одержаних результатів полягає у збагаченні національної практики фінансового контролю новими науковими і прикладними надбаннями, спрямованими на утвердження внутрішнього контролю як підсистеми, що набуває пріоритетного місця, ролі і значення в структурі контролю і як засобу управління підприємством.

Прикладна цінність дослідження підтверджується також тим, що використання його результатів відкриває можливості подальшого удосконалення нормативно-правового, інформаційного, методичного та іншого забезпечення системи внутрішнього контролю підприємства.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний текст роботи викладений на 106 сторінках, список використаних джерел налічує 157 найменувань на 17 сторінках. Дипломна робота містить 7 таблиць та 13 рисунків.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «Внутрішньогосподарський контроль: економічна суть та місце в системі управління» та «Принципи внутрішнього контролю як інструменту системи управління».

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Загальнотеоретичні засади внутрішнього контролю

Виникнення контролю обумовлено історичною стадією суспільного розвитку. Він є невід'ємним і об'єктивно існуючим явищем в економічному житті суспільства. Як соціальна функція контроль існує в системі державного і господарського управління незалежно від суспільно-політичного устрою, а його місце в системі управління обумовлено характером і рівнем розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, а також політичною організацією суспільства.

В умовах ринку контроль відіграє значну роль в управлінні підприємством, змінюється і його спрямованість, яка вимагає вдосконалення всієї системи контрольної роботи на всіх рівнях управління.

Контроль формує інформацію про відхилення. При цьому його зв'язок з прогнозуванням і плануванням виявляється в тому, що за допомогою контролю визначається, наскільки діяльність підприємства відповідає встановленим показникам і затвердженим планам. За допомогою контролю здійснюється оцінка виробничої, фінансової і комерційної діяльності підприємства, облікової політики, здійснюється пошук додаткових джерел і сфер використання капіталу. Такого роду інформація необхідна при здійсненні стратегічного управління і реалізації бізнес-планів підприємства, а також їх коректування із з'ясуванням причин їх невиконання. До того ж, якщо стратегія розвитку бізнесу (планування) формує перспективи розвитку підприємства, то контроль визначає ефективність і правильність цих рішень.

Розглядаючи зв'язок контролю з обліком, необхідно зазначити особливе місце обліку, яке він займає в системі управління. Облік дає кількісне відображення і якісну характеристику економічних процесів суспільного відтворення. До того ж облік не може обійтися без контролю якості цього відображення і правильності якісної характеристики цих процесів, оскільки, в іншому випадку, не була б

виконана основна вимога, якій має відповідати облік – його достовірність. З іншого боку, контроль не може обійтися без облікової інформації, і відповідно, однією із задач контролю є отримання кількісної і, особливо, якісної інформації. Це є принципово важливим моментом для розуміння суті відмінності контролю і обліку, а також їх зв'язку [6, с. 56; 57, с. 78].

Облік і контроль, як види управлінської праці, нерозривно зв'язані між собою і розділити їх вельми важко. Незважаючи на це, деякі вчені [1, 11, 109] підкреслюють суперечливість твердження про те, що ведення обліку одночасно є реалізацією контролю, оскільки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю їх збереження і доцільності використання досягається принципово різними методами [115, с. 55]. Тому важко погодитися з тими авторами, які вважають, що до функції контролю відносяться суто облікові процеси фіксації первинної інформації, її накопичення і обробка [57, с. 44].

Відзначаючи наявність діалектичного взаємозв'язку обліку і контролю як елементів управління підприємством, не виключається певна самостійність кожного з них, оскільки вони виконують в управлінні свої специфічні функції. Тому ми згодні з тим, що не можна як повністю ігнорувати ці зв'язки, так і заперечувати самостійність такого елемента управління, як контроль [56].

Спроекуємо дане положення до проблеми обґрунтування теорії внутрішнього контролю. З погляду полісистемності теорії внутрішнього контролю її обґрунтування означає не що інше, як обґрунтування елементів теоретичних систем, які входять в її склад. Воно може здійснюватися у самих різних напрямках, з різним ступенем повноти, що вимагається у даний час практикою. При цьому обґрунтування теорії внутрішнього контролю повинне враховувати одночасне виявлення всіх передумов її формування й характеристику всіх теоретичних систем, що входять в її склад та мають своєю основою інші системи знання .

З погляду полісистемності послідовний та несуперечливий розвиток теорії внутрішнього контролю означає процес більш менш рівномірного розвитку всіх її компонентів, включаючи і ті, які формуються суміжними галузями науки. В цьому сенсі одні галузі знань є підґрунтям інших галузей знань. І це дає основу для

розвитку окремих систем знання, так чи інакше залучених у зміст теорії, тобто потенційну можливість суперечностей у розвитку теорії, що і спостерігається у реальній науковій практиці.

Проте аналіз свідчить, що насправді теорія, що розуміється не як замкнута в собі відособлена система (у дійсності таких теорій немає), а як полісистема, яка має корені в інших галузях знань і суспільно-історичній практиці у цілому, допускає лише тривіальну коректуючу модифікацію, коли через якісь обставини виникає семантична нестабільність її мови [22, с.61].

З метою чіткого позиціювання можливостей і меж модифікації теорії внутрішнього контролю, розглянемо її структуру і елементи (рис.1.1).

Розгляд внутрішнього контролю у гносеологічному аспекті полягає в тому, що він є інструментом дослідження економічної реальності, яка пізнається у порівнянні [12, с.154]. З гносеологічної точки зору внутрішній контроль може бути витлумаченим в кількох пізнавальних вимірах, найважливішими з яких є його інтерпретація як системи, як функції управління (управлінський аспект) та як процесу. До того ж, внутрішній контроль – як система розглядається з позиції обґрунтування теорії, а внутрішній контроль – як функція управління й як процес – є аспектами розгляду з позиції реалізації практичної діяльності.

Отже, теорія (у широкому розумінні) - це система наукових знань про сукупність об'єктів, яка описує, пояснює й передбачає явища певної предметної галузі [22]. З метою більш глибокого розгляду теорії внутрішнього контролю скористаємося аналізом – як загальнонауковим методом пізнання та підходом філософів-науковців щодо «расчленения физической теории на структурные компоненты» [99]. Тобто розподілимо теорію внутрішнього контролю на елементи.

Спочатку виокремлюється сутнісна основа, яка передбачає визначення цілей, завдань, об'єктів, суб'єктів та спрямованості контрольних дій. Здійснюючи їх відособлений аналіз, неможливо показати, чи узгоджуються вони з фактами, але можливо прослідкувати їх логічну послідовність. І це визначає другий елемент теорії внутрішнього контролю – логічні правила (функції, принципи), які

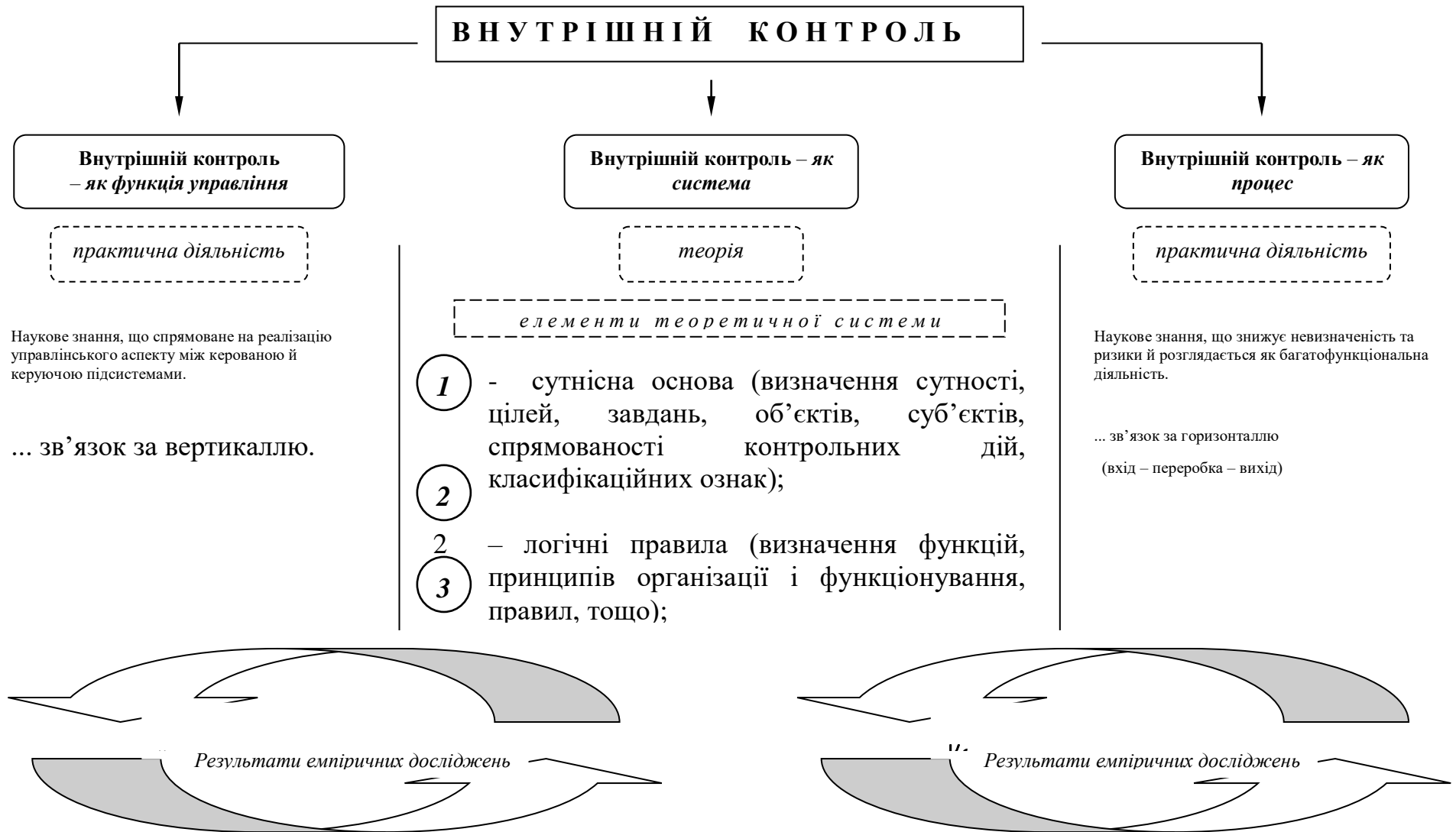


Рис. 1.1. Розвиток теорії внутрішнього контролю (гносеологічних аспектів)

ґрунтуються на елементах першої групи і формують правила перетворення теорії без зміни їх значення.

Третім елементом теорії є твердження (семантичні правила), які визначають значення термінів. Понятійний апарат теорії, як зазначають науковці [22, с.176], повинен узгоджуватися з її внутрішніми законами побудови. Але це не означає, що будь-який понятійний апарат може бути вибраний довільно. Понятійний апарат створюється не для системи, а система разом з понятійним апаратом створюється для характеристики деякої предметної галузі.

Відповідність теорії емпіричному рівню знань може відбуватися за допомогою коректуючої модифікації теорії, яка відповідно до реальної дійсності задає напрями вдосконалення й модифікації теорії [115]. Отже адекватність теорії реальній дійсності приводить у відповідну збалансованість теорію й практику. Однак слід враховувати, що у процесі свого розвитку теорія - як система може поповнюватися новими фактами того ж порядку, що вже асимільовані нею, і тим самим, розширювати свою предметну галузь. Однак це розширення може здійснюватися до певної межі, за якою теорія перетворюється у чисто мистецьку побудову, яка не відповідає дійсності, і відповідно своєму призначенню.

Вищевикладене дозволяє стверджувати, що взаємодії внутрішнього контролю з іншими елементами системи управління підприємства слід розглядати багатопланово, зокрема за вертикаллю і горизонталлю.

Взаємозв'язок елементів системи управління за вертикаллю (ієрархія) до недавнього часу був провідним, тобто в роботах вчених з дослідження економічних систем робився акцент на організаційні структури і їх взаємозв'язки. До того ж горизонтальний аспект взаємозв'язків елементів системи управління є недостатньо вивченим і має широкі перспективи розвитку.

За вертикаллю (ієрархія) взаємозв'язок елементів системи управління можна представити як впорядковані сукупності, кожна з яких, у свою чергу, складається з двох частин: керуючої і керованої. У кожній керуючій частині підсистеми (елемента системи управління підприємством) об'єктивно присутні такі загальноприйняті функції як планування, облік, аналіз, контроль і ін. Це визначає

те, що в основі ієрархічної побудови контролю, як і інших елементів системи управління підприємства, лежить організаційна структура управління. На різних рівнях ієрархічної системи управління, як відзначають автори [123; 150, с. 99], питома вага різних елементів системи, у тому числі і контролю, різна і, відповідно, різним є їх призначення.

Взаємозв'язок керуючої і керованої підсистем в системі управління підприємства розглядається з позицій реалізації зворотного зв'язку. У складних економічних системах керуюча система із зворотним зв'язком гарантує виявлення відхилень і визначення ступеня їх впливу як позитивного, так і негативного характеру, з відомою або невідомою причиною виникнення.

Це положення буде взято за основу при розробці класифікації об'єктів внутрішнього контролю з урахуванням цілі управління. Для керуючої підсистеми підприємства важливо своєчасно встановити величину, причину і джерело виникаючих відхилень для того, щоб визначити їхній вплив і, при необхідності, сформулювати заходи щодо усунення або попередження відхилень.

Ігнорування факту наявності взаємозв'язку внутрішнього контролю з іншими елементами системи управління підприємства, а також того, що внутрішній контроль є засобом здійснення зворотного зв'язку, зводять значення його процесу лише до перевірки щодо виявлення порушень і зловживань.

Взаємозв'язок двох об'єктів, при якому зміна одного з об'єктів спричиняє за собою зміну іншого, визначає поняття функції (*functio*). У частині підсистеми внутрішнього контролю, як елемента системи управління підприємства, це визначає його взаємозв'язок з плануванням, обліком, аналізом, організацією, регулюванням.

Отже, внутрішній контроль розглядається і як самостійна підсистема, елемент в системі управління, і як самостійна функція управління, яка має свій предмет, метод, об'єкти, суб'єкти, процеси і сферу вивчення.

На рівні підприємства (мікрорівень) внутрішній контроль є однією з функцій управління, без якої управлінський процес має незавершений характер. Він спрямований на спостереження і перевірку процесу функціонування і фактичного

стану керованого об'єкту з метою оцінки обґрунтованості і ефективності ухвалених управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих явищ і повідомлення про них. Він не поглинає інші функції, не обслуговує їх в якості допоміжної функції, а взаємодіє з ними, здійснюючи суттєвий вплив на ефективність їх застосування [36, с.7; 77, с.128].

Організаційна структура апарату управління сьогодні не адекватна в більшості випадків складу керованого об'єкту, не відрізняється необхідною різноманітністю, оскільки принцип функціонального розподілу управлінської праці обумовлює, частіше за все, дублювання дій. Багатофункціональними стають відділи і управлінські служби, робота багатьох фахівців будується на основі інтеграції управлінських функцій. Це вимагає розширення і конкретизації об'єктів управління і об'єктів внутрішнього контролю.

По горизонталі кожна функція, а саме: планування, організація, облік, аналіз, контроль і регулювання, характеризується як процес, який є складною послідовністю операцій аналізу і синтезу, які переплітаються і багато разів повторюються. Зміст кожної функції визначає спосіб збору інформації, її обробки і за їх результатами ухвалення управлінських рішень. Це дозволяє охарактеризувати облік, аналіз і контроль як організаційні і інформаційні системи. Як інформаційні системи зі збору, зберігання, накопичення, пошуку, аналізу, обробки і передачі результативних даних у вигляді різних зведень, звітів, які використовуються на всіх етапах процесу управління, вони входять в систему більш високого рівня, утворюючи підсистеми технологічного характеру.

Отже, будучи функцією, що історично відокремилася, контроль відіграє свою роль в ієрархічній системі управління і займає свою нішу в цій системі.

Особливо слід підкреслити те, що внутрішньому контролю як функції управління властиві такі риси як тривалість і превентивність.

Як управлінню підприємством в цілому, так і в розрізі його елементів властива функція внутрішнього контролю, бо саме склад функцій повинен служити початковою базою в розробці і вдосконаленні структури управління, оскільки

одним з найважливіших принципів науково-обґрунтованої побудови апарату управління є первинність функцій і вторинність органів управління [89, с. 6].

У розвитку теорії внутрішнього контролю одним із серйозних недоліків є відсутність необхідної єдності в трактуванні низки теоретичних питань.

У науковій і навчальній літературі з обліку і контролю є цілком різні підходи до розуміння дослідниками окремих термінів, їх змісту і класифікаційних ознак, а також сутності внутрішнього контролю, його функцій в системі управління підприємством.

Внутрішній контроль в радянський період розвитку економіки розглядався як складова частина системи державного фінансового контролю, який мав чітке централізоване підкорення і здійснювався, перш за все, на користь усієї держави, що породило його знеособленість. Це наклало відбиток на розуміння сутності внутрішнього контролю і його об'єктів, в яких спостерігалася загальна розпливчастість формулювання понять і термінів, нечіткість викладу, багато варіантність представлення.

Плюралізм думок підтверджує складність і багатогранність проблеми сутності і розуміння як контролю взагалі, так і внутрішнього контролю зокрема.

Розглядаючи теорію господарського контролю як систему, слід зазначити, що їй притаманні ті ж елементи, що зазначені на рис. 1.2. Однак, виходячи з того, що господарський контроль орієнтований на загальнодержавні інтереси [111, с.13], то й визначення цілей, об'єктів, суб'єктів та спрямованості контрольних дій відбувається, відповідно, до інтересів держави (тобто системи більш вищого порядку).

Скористуємося системним підходом у дослідженні місця внутрішнього контролю у системі господарського контролю, який є однією з форм конкретизації принципів діалектики, перш за все, принципу взаємозв'язку явищ, тобто розгляд досліджуваних об'єктів як системи. А це, у свою чергу, передбачає аналіз взаємозв'язків у рамках кожної системи [101, с.8].

Слід зазначити, що однією з передумов розвитку системного підходу у сучасній науці є зростання кількості інформації. Подолання протиріч між ростом

кількості інформації й можливостями її освоєння може бути досягнуто за допомогою системної реорганізації знання [133, с.7].

Поява внутрішнього контролю у суспільстві та визначення його міста серед інших видів контролю обумовлено соціально-історичними передумовами, до яких відносяться роздержавлення власності та поява недержавних її форм, звідси виникнення різних інтересів учасників ринку (власники, інвестори, кредитори, менеджери і ін.) та на цій основі формування різних видів контролю (державний фінансово - господарський контроль, внутрішній контроль, аудит).

Отже, місце внутрішнього контролю в системі господарського контролю розглядається як самостійний напрям, що відокремився в теорії контролю, який може бути витлумачений у кількох пізнавальних вимірах, і якому присутні відповідні елементи теоретичної системи.

1.2. Передумови створення системи внутрішнього контролю підприємств

Суспільство в цілому є зацікавленим у тому, щоб внутрішній контроль проводився суб'єктами господарювання на належному рівні, а витрати підприємств на контроль були мінімальними. Тому значний вплив на розвиток контролю справляє його регламентація з боку держави. В Україні склалася певна структура нормативно-правового регулювання внутрішнього контролю (рис. 1.2).

На першому рівні цієї структури стоять міжнародні нормативні документи, яких наша держава зобов'язується дотримуватися, потім діють Господарський та Цивільний Кодекси України, Закони України щодо регулювання правових аспектів господарської діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку. Встановлено єдині правові та методологічні основи організації та ведення внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль підприємства загалом не входить до сфер державного контролю та нагляду за господарською діяльністю [69]. Регуляторні заходи з боку держави обмежуються окремими напрямками внутрішнього контролю – головним чином, веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності. Усі

інші складові контролю (об'єкти та суб'єкти контролю, контрольні дії, метод

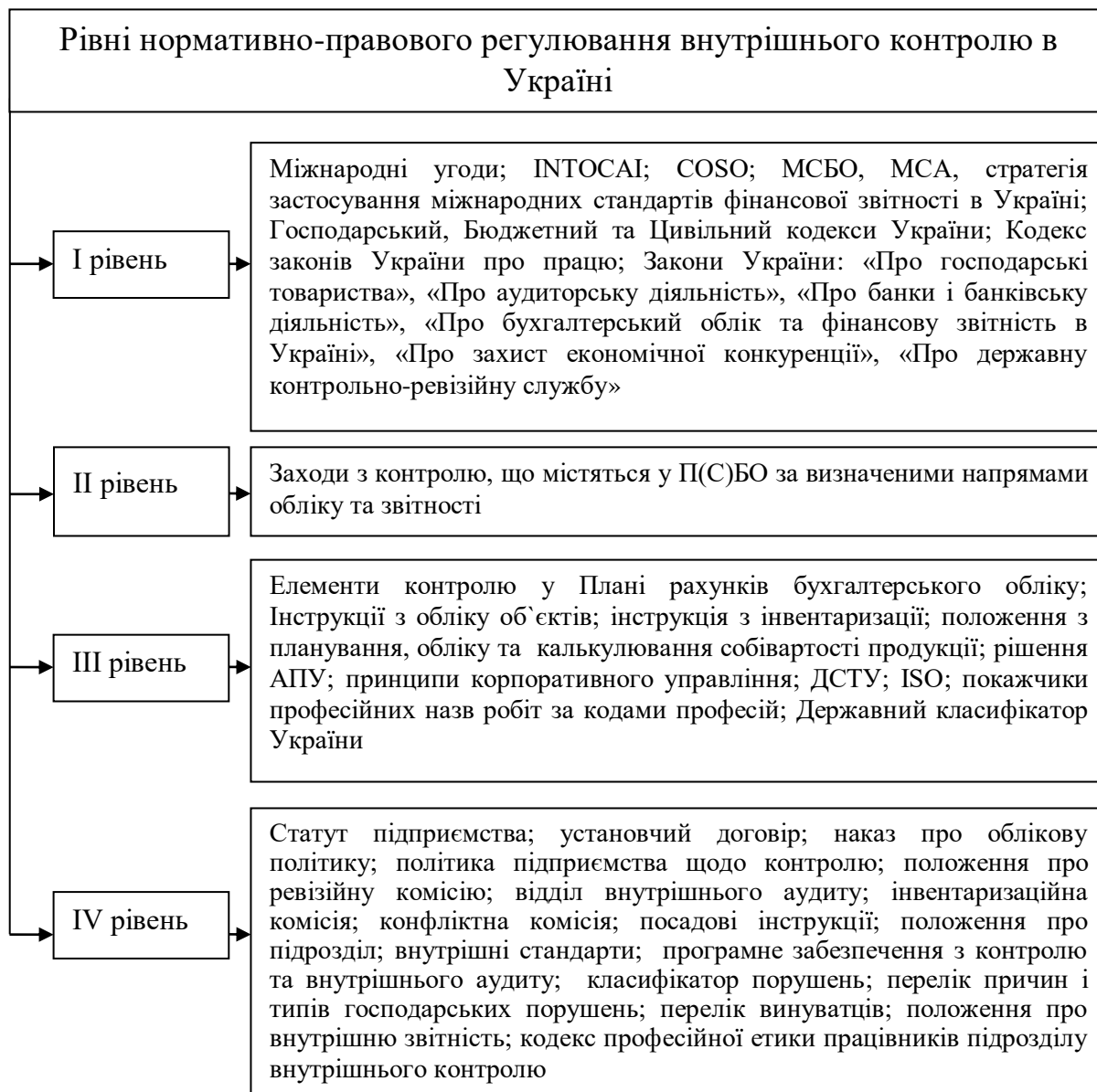


Рис. 1.2. Структура нормативно-правового регулювання внутрішнього контролю в Україні

контролю, прийняття рішень за наслідками контролю, організація контролю тощо) не регламентуються державою і визначаються на розсуд власника (адміністрації) підприємства.

Характерною рисою контролю є безальтернативність виконання рішень ініціатора контролю усіма суб'єктами контролю. Українське суспільство делегувало свої повноваження з прийняття належним чином управлінських рішень

на різних рівнях управління державі та економічним (господарюючим) суб'єктам. Суспільство є зацікавленим у зниженні загальних втрат від безгосподарності на підприємствах, у скороченні сум штрафів, пені та інших санкцій, витрат підприємств на проведення контролю. Тому при здійсненні контрольних заходів на всіх рівнях (у тому числі - на рівні підприємства) досягнення мети внутрішнього контролю означає досягнення вимог суспільства. Має силу й зворотна теза: недбале управління, низька ефективність контролю на підприємствах призводять до нераціонального використання ресурсів суспільства та значних втрат коштів.

Функції з організації контролю за відображенням на рахунках бухобліку всіх господарських операцій покладено на головного бухгалтера.

Незважаючи на те, що законодавець обмежив визнані на законодавчому рівні вимоги до проведення контролю державними установами, банками та фінансовими установами наступними перевітками: використання коштів, що надаються з бюджету та позабюджетних фондів, сплати податків тощо та відповідним чином прийняв нормативно-правові акти з регулювання контролю, все ж при здійсненні заходів щодо контролю діяльності суб'єктів господарювання дотримується пріоритет інтересів суспільства. Сказане зумовлює потребу в узгодженості, в певній гармонії управління та контролю як на рівнях економіки, галузей, корпорацій тощо, так і на рівні підприємства. Таке положення є справедливим, навіть якщо відповідні зусилля не є предметом регламентації з боку держави, тобто якщо формально не передбачається застосування до керівників підприємства адміністративних та інших заходів за порушення чинних правових норм. При створенні цілісної загальнонаціональної системи контролю, її головною складовою слід вважати внутрішньогосподарський контроль суб'єктів господарювання [16].

На другому рівні регулювання (рис. 1.2) діють національні П(С)БО, основне призначення яких – розкриття принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за визначеними об'єктами, напрямками і темами, що не суперечить міжнародним стандартам. Деякі П(С)БО містять положення з контролю при веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності. Хоча обов'язок дотримання вимог П(С)БО покладається на підприємство, єдині для

всіх суб'єктів господарювання вимоги до контролю при виконанні облікових процедур мають директивний характер, а тому створюють загальнодержавну основу для контролю бізнесу та ведення бухгалтерського обліку.

На третьому рівні знаходяться нормативно-правові акти Міністерства фінансів України, Держспоживстандарту, ДКЦПФР України, міністерств і відомств, які регламентують діяльність підприємств та управління ними, а також передбачають проведення контролю. Встановлюються схеми реєстрації та групування об'єктів спостереження, регулюються методи оцінки, вимоги до системи внутрішнього контролю з боку внутрішнього та зовнішнього аудиту. Розробляється порядок інвентаризації, що здійснюється на забезпечення достовірності бухгалтерського обліку.

На четвертому рівні передбачається, що підприємство самостійно встановлює порядок організації заходів контролю.

Законодавчими засадами формування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту є: Господарський та Цивільний Кодекси України, Кодекс законів України про працю, Закони України, накази та розпорядження міністерств і відомств, внутрішні розпорядчі документи підприємств.

У межах дослідження концептуального підходу до внутрішнього контролю доречно розглянути його правове забезпечення на рівні підприємства. Власник (засновник, учасник) підприємства має право створювати спеціальний підрозділ (призначати окремих працівників) або залучати сторонню організацію для здійснення на підприємстві контрольних заходів. Працівники такого підрозділу – аудитори, внутрішні аудитори, контролери, бухгалтери-контролери, ревізори, інвентаризатори та інші посадовці, наділяються повноваженнями здійснювати контрольні, аналітичні та інші заходи щодо діяльності структурних підрозділів даного підприємства, різних видів діяльності, а також окремих працівників. Власник (засновник, учасник) може обрати варіант делегування повноважень з контролю вже існуючим підрозділам та посадовим особам. Ці підрозділи та особи наділяються відповідними повноваженнями і здійснюють необхідні контрольні заходи. Отримані в результаті проведеного контролю докази використовуються

адміністрацією для підтвердження певного стану справ, для заохочення працівників до досягнення мети підприємства та раціонального використання його ресурсів, з одного боку, а також для притягнення до адміністративної та матеріальної відповідальності винних осіб, з іншого боку.

Підрозділ (або служба) внутрішнього контролю підприємства входить до складу підрозділів управління підприємством. У його засновницьких документах підприємство зобов'язане визначати:

- компетенцію підрозділу;
- право керівника підрозділу самостійно встановлювати форми і методи внутрішнього контролю;
- включення керівника служби внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту до складу керівних осіб підприємства;
- право учасників підприємства (зокрема, учасників господарського товариства) на надання розпоряджень підрозділу внутрішнього аудиту;
- фінансово-господарську діяльність підприємства як основний об'єкт контролю з боку внутрішнього аудиту [97].

Слід зазначити, що в межах дослідження концептуальних засад внутрішнього контролю виникає потреба розкриття розвитку регламентації правознавчих аспектів контролю.

Юридичне оформлення внутрішнього контролю, а також створення підрозділів внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту підприємств і організацій в Україні за його регламентацією нормативними документами можна поділити на три етапи.

Перший етап нормативно-правового регулювання розпочався з моменту ухвалення Закону України «Про підприємства», в якому було зазначено, що організацію внутрішнього контролю покладено на керівника суб'єкта господарювання. У Законі України «Про господарські товариства» передбачено формування контролюючих органів господарського товариства і окреслення сфер (об'єктів) їх контролю. Відповідно до Закону України «Про аудиторську

діяльність», аудит – це перевірка даних системи обліку та показників фінансової звітності підприємства з метою формування незалежної думки аудитора щодо їх правдивості в усіх суттєвих аспектах і відповідності Законам України, П(С)БО або іншим положенням (внутрішнім положенням суб'єктів господарювання), а також вимогам користувачів. Цей Закон спрямовано на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Хоча даним Законом не регламентується порядок здійснення внутрішнього контролю, все ж його окремі принципи положення (такі, як: чітке розмежування відповідальності органів управління суб'єкта господарювання та аудитора за повноту і достовірність документів та іншої інформації, що надаються аудиторіві (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг; публічна бухгалтерська звітність та користувачі бухгалтерської звітності; аудит як професійна діяльність; вимоги до фахівця з аудиту; створення професійних організацій аудиторів, надання послуг тощо) використовуються при побудові засад та функціонуванні внутрішнього контролю. У двох державних стандартах України: з організації промислового виробництва і системи розроблення і постановки продукції на виробництво дано визначення контролю та внутрішнього контролю [110].

Другий етап полягав у розробці та прийнятті у 1998 році 32 Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України. Прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національних П(С)БО зумовило введення у практику здійснення облікових операцій, що відображують роботу положень з контролю. У визначенні та застосуванні контролю поняття «внутрішній контроль», «внутрішньогосподарський контроль» не виокремлювалося, але за змістом найчастіше йшлося саме про контроль, що здійснюється власником (адміністрацією) підприємства, тобто про те, що розкриває зміст суб'єктів внутрішнього контролю.

Законом України «Про банки і банківську діяльність», Положенням про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України, стандартами внутрішнього аудиту в банках тощо встановлено основні положення з

внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту у банківських установах. На підставі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту НБУ розроблено і впроваджено Національні стандарти внутрішнього аудиту в банках, на основі яких кожний комерційний банк може розробляти власні внутрішні стандарти аудиту. Більш широке трактування суб'єктами господарювання контролю, аудиту, внутрішнього аудиту зумовлює використання співвідношень між цими поняттями, визначених нормативною базою регулювання державного фінансового контролю.

На третьому, сучасному, етапі АПУ прийнято рішення «Про прийняття Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національних стандартів аудиту» від 18.04.2003 р. № 122, а також Принципи корпоративного управління та ін. МСА регламентують окремі положення внутрішнього аудиту, що прийняті та використовуються у багатьох країнах; у них узагальнено позитивний міжнародний досвід здійснення аудиту, враховано сучасні тенденції розвитку бізнесу. Сьогодні в Україні діють МСА видання 2007 року. До переліку послуг, які можуть надавати аудиторі (аудиторські фірми), включено оцінку (перевірку) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту), консультації з питань системи внутрішнього контролю тощо.

У грудні 2005 р. організовано Гільдію Професійних Внутрішніх аудиторів України. Основними напрямками роботи Гільдії є: впровадження стандартів внутрішнього аудиту та Кодексу професійної етики; сприяння сертифікації рівня знань внутрішніх аудиторів; ознайомлення внутрішніх аудиторів України із зарубіжним досвідом колег з фаху; захист професійних інтересів внутрішніх аудиторів перед роботодавцями та лобювання інтересів фаху в органах влади [97, с. 47].

У нормативних документах України термін "внутрішній аудит" розглядається як складова управління у чотирьох структурах: в органах Державного казначейства України та державних установах, у комерційних банках та у фінансових установах.

Положенням про організацію бухгалтерського обліку і звітності виконання державного та місцевого бюджетів щодо внутрішнього казначейського контролю до системи адміністративного контролю відносяться методи контролю, і в тому

числі - внутрішній аудит.

Відсутність у нормативно-правових актах жорсткого тлумачення засад контролю підприємства і недирективний, рекомендаційний характер більшості цих актів створюють можливості для запровадження належних підходів до побудови таких засад. Водночас постає необхідність у науковому обґрунтуванні та розкритті загальних наукових засад внутрішнього контролю.

Контроль в своєму розвитку зазнає певних змін: дослідники розрізняють частковий, переломний та докорінний способи трансформування систем контролю [96, с. 58]. Вважається, що хоча зараз в Україні відбуваються зміни переломного спрямування системи контролю, найближчим часом виникне потреба у докорінних змінах, які будуть зачіпати всі ланки системи контролю, включаючи внутрішній.

Отже, пріоритет виконання вимог суспільства зумовлює певну структуру нормативно-правового регулювання внутрішнього контролю. В Україні дана структура складається з 4 рівнів: від регламентації контролю за вимогами міжнародних угод, державних Кодексів та Законів, національних П(С)БО, актів щодо ведення бухгалтерського обліку, калькулювання собівартості продукції тощо до внутрішніх розпорядчих документів підприємства.

Висновки до розділу 1

Таким чином, результати проведеного дослідження теоретичних засад внутрішнього контролю дали можливість сформулювати наступні висновки:

1. У широкому значенні під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкту деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкту контролю від заданих параметрів. Внутрішній контроль — це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки

управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації й зниження ризику ведення бізнесу.

2. Взаємодію внутрішнього контролю з елементами системи управління, яку слід розглядати багатопланово, зокрема за вертикаллю і горизонталлю. За вертикаллю (ієрархія) взаємозв'язок елементів системи управління можна представити як впорядковані сукупності, кожна з яких, у свою чергу, складається з двох частин: керуючої і керованої. У кожній керуючій частині підсистеми (елемента системи управління підприємством) об'єктивно присутні такі загальноприйняті функції як планування, облік, аналіз, контроль і ін. Це визначає те, що в основі ієрархічної побудови контролю, як і інших елементів системи управління підприємства лежить організаційна структура управління. Взаємозв'язок керуючої і керованої підсистем в системі управління підприємства розглядається з позицій реалізації зворотного зв'язку;

3. Визначена залежність результатів контролю від цілей управління, яка обґрунтовується на тому, що процес управління починається з надання корисної інформації за наслідками контрольних процедур для ухвалення управлінських рішень і завершується власне фазою контролю, що визначає успіх реалізації ухваленого рішення. Результат завершальної фази контролю часто ініціює ухвалення нових рішень, тобто є інформаційною базою нового управлінського циклу.

1. Розроблено концепцію формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, в основу формування якої покладено взаємозв'язки і залежності між етапами прийняття управлінських рішень і формуванням інформації з урахуванням оцінки інформаційних потреб користувачів.

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ВИКОРИСТАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

2.1. Інтерпретація сутності інформаційного забезпечення управління підприємства

Функціонування будь-яких систем і процесів вимагає правильної організації інформаційного забезпечення, тобто наявності сукупності оброблених відомостей про стан об'єктів, що задовольняють вимогам управляючого блоку. Історично склалося так, що «поняття «інформація» асоціювалося із наповненням якогось сигналу, повідомлення, що відповідно слугував стимулом для певних дій тих або інших суб'єктів» [109, с.6]. У зв'язку з цим, російський філософ Р.Абдеєв відзначив, що «ще з прадавніх часів життя людини залежало не лише від здатності (уміння як такого) добувати їжу, будувати житло і та ін., але у неменшій мірі від того, як швидко і повно вона одержувала інформацію (наприклад, про ту ж їжу або небезпеку, що наближається) і як швидко на неї реагувала. На цю, так би мовити управлінську, сторону до сьогодні не звертали належної уваги, хоча будь-який процес у людському суспільстві нерозривно пов'язаний зсприйняттям, обробкою інформації і управлінням, з тим, як швидко і ефективно це робиться» [1].

Очевидним є те, що для ефективного управління господарською системою необхідна достовірна інформація про її діяльність. З упевненістю можна констатувати, що саме інформація є фундаментом для формування будь-яких паперових носіїв, які лежать в основі управління. Будь-які дії керівництва, менеджерів різних рівнів управління спираються на інформацію. Звідси можна стверджувати, що практично будь-яка діяльність людини базується на інформації.

Відсутність інформації викликає потребу в ній – усвідомлене розуміння відмінності між індивідуальним знанням про предмет і знанням, нагромадженим суспільством [89, с.12].

Загальновідомим фактом є те, що управління потребує інформації, з одного боку. З іншого боку, очевидність даного твердження залишає без уваги інформаційні потреби, їхню сутність, закономірність формування і задоволення. І на це існують певні причини історичного і соціально-економічного характеру. У цьому ми цілком підтримуємо точку зору С.П.Кулицького. Річ у тому, що управління, як теоретична і, особливо, як практична діяльність почала формуватися близько ста років тому. На відміну від цього, термін «інформаційне забезпечення» виник у Радянському Союзі у зв'язку з появою автоматизованих систем управління (АСУ) і лише значно пізніше став вживатися поза зв'язком з цим поняттям. У зв'язку з цим, інформаційна діяльність, як окрема сфера професійної діяльності, має дещо менший відрізок часу існування, ніж управління як наука. Інформаційні потреби різних суб'єктів стають об'єктом аналізу з метою їх задоволення на достатньо широкій професійній основі виключно у другій половині ХХ сторіччя. Це відбувається у зв'язку з подальшими процесами розподілу праці, у тому числі у сфері управління, і появою та розвитком нових технологій передачі і збереження інформації [78, с.58].

Сутнісний зміст терміну «інформаційна потреба» є вельми важливим, оскільки визначає потребу менеджерів (фахівців) різних рівнів управління в інформації. Але його специфічність полягає у тому, що кожний з рівнів характеризується власним набором функцій, рівнем компетенції і потребує відповідної інформації. Отже, ефективність інформаційного забезпечення неможливо розглядати без визначення міри потреби в інформації на тому або іншому рівні управління. Схематично взаємозв'язок між визначенням потреб в інформації і інформаційним забезпеченням у рамках управління представлений на рис.2.1.

Логічною закономірністю дослідження основ інформаційного забезпечення є поділ його на складові елементи з метою вивчення і розгляду в єдності і взаємному зв'язку. Йдеться про застосування таких загальнонаукових методів пізнання як аналіз і синтез. Проблема інформаційного забезпечення по своїй природі

розпадається на ряд взаємопов'язаних елементів.

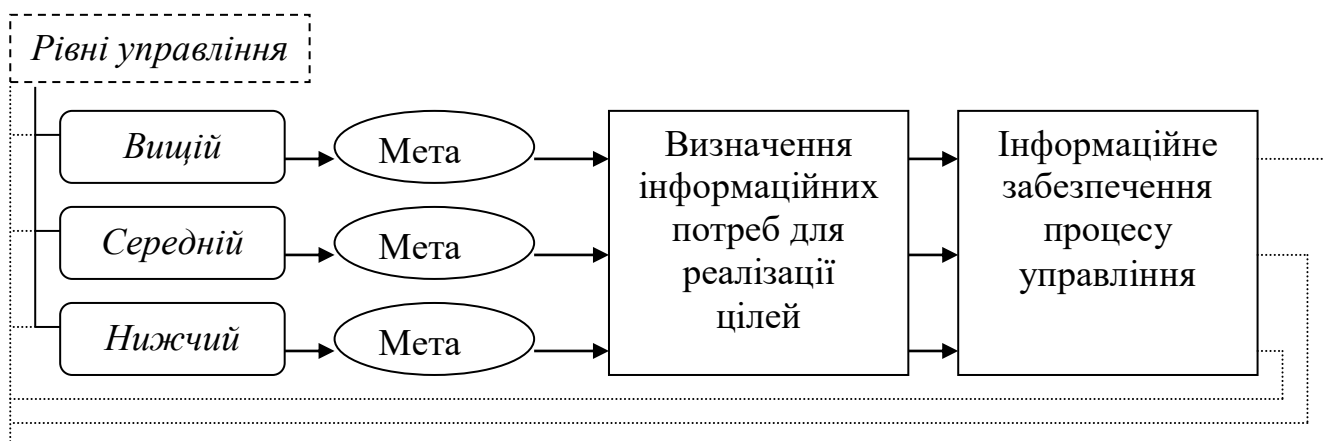


Рис. 2.1. Взаємозв'язок між визначенням потреб в інформації і інформаційним забезпеченням у рамках управління

В економічній науковій літературі існують різні підходи до дефініції суті взаємозв'язку цих елементів. Відповідно до одного з цих підходів система інформації є частиною інформаційної системи. Відповідно до другого підходу інформаційна система і система інформації – однорівневі поняття, що є складовими елементами інформаційного забезпечення. У даній роботі автор дотримується другого підходу. Але при цьому доречно ввести ще один елемент - «інформаційна діяльність», оскільки поняття «інформаційне забезпечення» розглядатиметься не тільки як система, але і як процес.

Отже, інформаційне забезпечення можна розглядати з таких складових як: інформаційна система, інформаційний фонд і інформаційна діяльність. Розглянемо кожний з них.

Інформаційна система – це система, елементи якої інтегрують зовнішню та внутрішню інформацію за допомогою взаємопов'язаних методів і засобів, що забезпечують реалізацію наступних операцій: збір даних; первинна обробка даних; перевірка достовірності даних; зберігання; пошук; змістовна обробка (зведення, угруповання і т.ін.); передача; оцінка інформації [19].

Інформаційна система – це вся інформація, що характеризує підприємство, а

також сукупність принципів формування складу інформаційних об'єктів, необхідних для вироблення, прийняття і контролю рішень в системі управління [104].

Інформаційна система має необхідний інформаційний фонд, який представляє собою набір даних, необхідних для проведення контролю, аналізу, планування та прийняття управлінських рішень. Об'єм інформаційного фонду залежить від засобів та джерел його формування, а також задач, які слід вирішувати у процесі управління. На об'єм інформаційного фонду здійснює вплив ступінь автоматизації операцій та рівень управління, на якому здійснюється управлінська діяльність. Тобто інформаційний фонд має складатися з інформації, персоналу (відповідної кваліфікації і навичок), який здатний її обробляти та засобів автоматизації.

Інформація є основним поняттям кібернетики. Це нові знання про об'єкт управління, які дозволяють формувати управлінські рішення. Інформація є впорядкованим відображенням дійсності [125].

Інформація – це відомості про яку-небудь подію, процес, які відбуваються у господарській діяльності людей, природі, суспільстві. Інформація є об'єктом зберігання, передачі і перетворення для використання в якій-небудь сфері людської діяльності [119].

Інформація – це відомості про навколишнє середовище (об'єкти, явища, процеси і т.ін.), які знижують існуючий ступінь невизначеності, неповноти знань, відірвані від їх творців, перетворені у повідомлення (виражені певною мовою у вигляді знаків, у тому числі і записаних на матеріальних носіях), які можна відтворювати шляхом передачі особами усним, письмовим або іншим способами (за допомогою умовних сигналів, технічних і обчислювальних приладів і т.ін.) [112].

Однак не можна не відзначити, що поняття «дані», «інформація» і «знання» є схожими і взаємозв'язаними, але не синонімічними. Так, дані є результатом попереднього спостереження. Зібрані дані трансформуються в інформацію за

допомогою якогось відбору, і вже відібрана і проаналізована інформація є результатом певних знань. Інформація – це відчужене від його творця знання; знання, що відображає дійсність у мисленні людини.

Інформація стає повідомленням, якщо вона виражена на певній мові у вигляді знаків. Повідомлення доступно для відтворення без участі автора, воно передається каналами суспільної комунікації. При цьому всяке інформаційне повідомлення несе в собі відомості про керований об'єкт, тобто дані про нього, але не всяке повідомлення вимагає управлінських дій, воно не обов'язково містить нові знання – інформацію. Між інформацією та даними існує складна діалектична взаємозалежність. Разові дані можуть нести цінну інформацію або, навпаки, не мають самостійного значення.

Вивчаючи сутність поняття «інформація», не можна не згадати про ряд її властивостей. На значущість властивостей інформації звертають увагу багато авторів. Не вдаючись у критичні роздуми з приводу складу властивостей інформації, який визначено різними авторами, відзначимо, що найбільш всеосяжними характеристиками інформації є якісні і кількісні (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Властивості інформації щодо якісних і кількісних характеристик

Інформація	
<i>Кількісна характеристика інформації</i>	<i>Якісні характеристики інформації</i>
<i>В л а с т и в о с т і</i>	
<i>Достатність</i> - зменшення міри невизначеності <i>Порівнянність</i> – тобто можливість зіставлення даних	<i>Релевантність</i> – цінність, корисність в реалізації цілі
	<i>Достовірність</i> - відображення реального стану справ
	<i>Повнота</i> - достатність для розуміння (прийняття рішень)
	<i>Точність</i> - допустимий рівень «приблизності», який визначений характером задачі, що вирішується суб'єктом
	<i>Зрозумілість</i> - доступність сприйняття
	<i>Оперативність</i> - актуальність і своєчасність

Найбільшою цінністю для ефективності управління є властивості, які складають якісні характеристики інформації. Однією з них є релевантність, яка полягає у здатності сприяти досягненню мети. Термін “релевантність” походить від англійського слова *relevant* (той, який має відношення до справи) і означає сукупність даних щодо конкретної проблеми, людини, цілі чи періоду часу [110, с.205].

Крім релевантності, важливе значення мають й інші якісні характеристики інформації, такі як: достовірність, повнота, точність, зрозумілість, оперативність. У табл. 2.1. дано коротке визначення перерахованих властивостей.

Разом з якісними існують і кількісні характеристики інформації. Кількість інформації – це міра, яка характеризує зменшення ступеня невизначеності ситуації після отримання певного повідомлення. І однією з кількісних властивостей інформації є достатність. Одиницями вимірювання кількісної інформації є біти, байти, кілобайти, мегабайти і ін. Однак цими ж одиницями вимірюються обсяги повідомлень взагалі. А як відомо, повідомлення можуть бути як корисними для вирішення певної задачі (інформація), так і некорисними, т.з. інформаційний шум [81, с.41].

Слід зазначити, що в основі функціонування інформаційного забезпечення лежить процес комунікації, а в основі системи інформації – функціонально-ієрархічний розподіл системи управління підприємством.

На етапі прийняття інформації одержувачем і її інтерпретації, дослідники виділяють три, так звані, фільтри: фізичний, семантичний і прагматичний.

Третьою складовою інформаційного забезпечення є інформаційна діяльність.

Інформаційна діяльність, як і будь-яка інша діяльність, передбачає дії певних осіб, що спрямовані на реалізацію наміченої цілі. Інформаційна діяльність є діями посадовців (управлінського персоналу) у частині здійснення прямого і непрямого впливу на процес збору, обробки і передачі інформації. Інформаційна діяльність включає:

- ✓ визначення потреб в інформації як особливому ресурсі для кожної функції

- управління;
- ✓ встановлення джерел отримання інформації, формування методів її обробки для отримання перетвореної інформації;
 - ✓ реалізація інформації для внесення необхідних коректив до стану контрольованих об'єктів.

Взаємозв'язок і залежність інформації й інформаційної діяльності виявляється за допомогою інформаційних ресурсів. Інформаційні ресурси – це інфраструктура інформаційної діяльності, тобто весь обсяг інформації, який є у системі. Узагальнивши вищевикладене, представимо інформаційне забезпечення підприємства у вигляді схеми (рис.2.2).

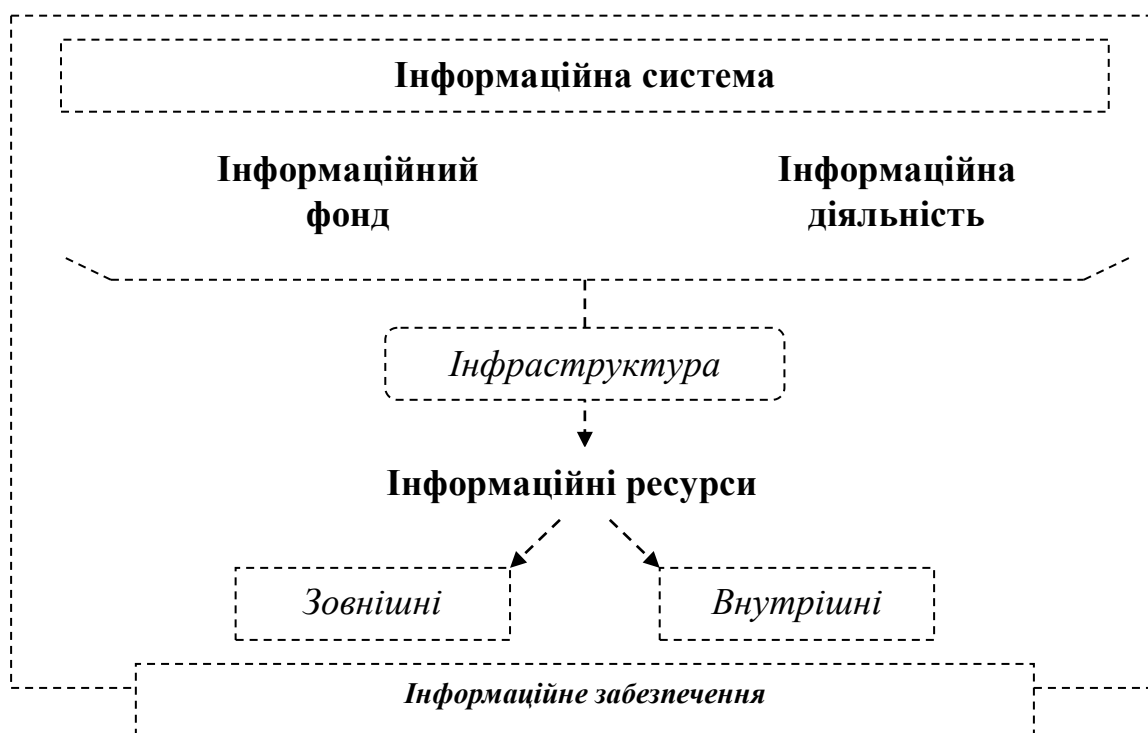


Рис. 2.2. Інформаційне забезпечення підприємства

Необхідно відзначити, що у рамках будь-якого підприємства інформаційні ресурси поділяються на внутрішні і зовнішні [71]. Внутрішні інформаційні ресурси, як правило, є точними та реально відображують стан справ на підприємстві. Ця інформація про:

- ✓ процеси (постачання, виробництво, збут), а також господарські операції, що

- пов'язані з цими процесами;
- ✓ ресурси (матеріальні, фінансові, трудові), а також господарські операції, що пов'язані з ресурсами;
- ✓ управління (в розрізі функцій управління).

Зовнішні інформаційні ресурси є загальноспрямованими, стандартними (без урахування специфіки роботи конкретного підприємства), еталонними. До зовнішніх інформаційних ресурсів належать:

- загальна інформація щодо стану економіки;
- спеціалізована економічна інформація;
- інформація про ціни, товари, послуги;
- специфічна інформація;
- інформація державних органів і органів управління (закони, постанови і т.ін.).

Логічним продовженням градації інформаційних ресурсів на зовнішні і внутрішні є дослідження способів їх формування. А саме, у рамках будь-якого підприємства інформація для управління використовується у двох аспектах: документованому і недоведенованому (рис. 2.3).

Документована інформація є комплексом взаємопов'язаних документів, які використовуються у процесі виконання різних функцій управління [11, с.13]. В основі такої інформації лежить документ, як інформаційне повідомлення у паперовому або електронному вигляді, що оформлено за певними правилами і завірене в установленому порядку. Це весь комплекс нормативно-правової, фактографічної і організаційно-розпорядної інформації.

Недоведенована інформація – це інформація, сформована або отримана будь-яким іншим шляхом, відмінним від першого, тобто це інформація, незафіксована у документі. До такого роду інформації, можливо, віднести: засоби масової інформації, неофіційне листування зі сторонніми підприємствами, відомості,



Рис. 2.3. Структура і зміст (в прикладах) інформаційного забезпечення підприємства

отримані від особистого контакту з суб'єктом або в результаті особистого спостереження і попередніх знань про об'єкт.

Мета збору даних відіграє головну роль у прийнятті рішень щодо того, які дані необхідно зібрати і які методи збору повинні використовуватися.

Поклавши дане твердження в основу дослідження інформаційного забезпечення процесу управління, відзначимо, що для досягнення мети управління (прийняття правильного рішення) необхідна наявність налагодженої інформаційної системи (тобто системи збору, обробки, передачі і накопичення інформації).

Правильність прийняття рішення залежить в першу чергу, від достовірності підготовленої інформації. Для отримання бажаного результату потрібно знати, як підприємство функціонує, і вміти управляти його складними динамічними процесами. Отже, логічний взаємозв'язок понять «інформація» і «управління», а також їх сутнісне дослідження повинне бути встановлено в основу вивчення закономірностей функціонування інформації в процесі управління, а також формування механізму впливу змістовних, якісних характеристик інформації на процедуру прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим розглянемо окремі аспекти поняття «управління».

Аналіз економічної літератури [1; 25; 70] дозволяє стверджувати, що поняття «управління» звичайно використовується у двох значеннях: як інструмент і як функція. Управління як інструмент охоплює рівні управління (вищий, середній і нижчий) і самих керівників з їх компетенцією, задачами, що ними виконуються та функціями. Як функція – управління включає всі задачі з управління.

Слід зазначити, що реалізація управлінських процесів неможлива без інформації певної місткості і процедур її пізнання. При цьому останнє сприймається неоднозначно. Для глибини усвідомлення сформуємо і опишемо дворівневу модель пізнання з метою зручності сприйняття відобразимо її на рис. 2.4.

Перший рівень передбачає визначення об'єкту та спостереження за ним суб'єктом, це дозволяє розглядати об'єкт як явище. Цей рівень є емпіричною сферою пізнання і базується безпосередньо на практичному досвіді (чуттєвому сприйнятті). Другий рівень дозволяє реалізацію процедур абстрактного мислення за допомогою вибору і узагальнення інформації. Цей рівень визначається як сфера теоретичного пізнання.

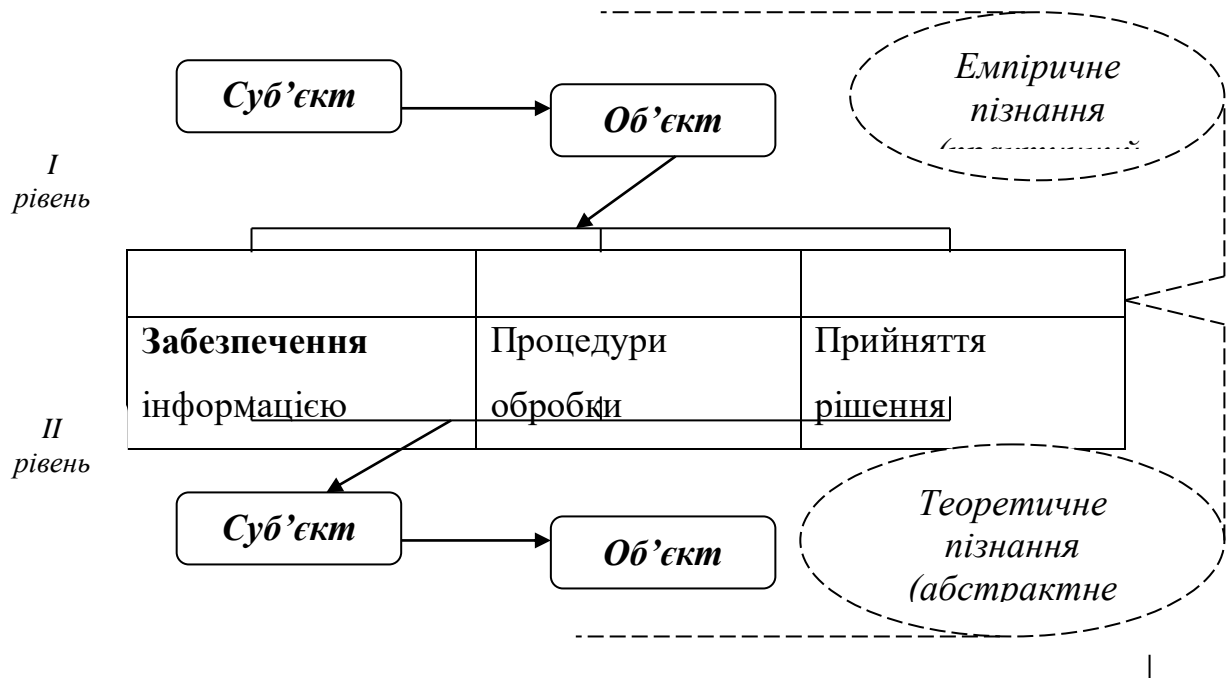


Рис. 2.4. Дворівнева модель пізнання

Виходячи з різноманіття існуючих точок зору стосовно поняття "інформаційна система управління", зацікавлення викликає підхід, який базується на одній з п'яти американських теорій управління - "Школі управлінської акцептації загальної теорії систем". В її основі є - "ієрархія систем та класифікація Боулдінга" [99].

Особливістю даного підходу є те, що система управління, окрім традиційного його розуміння, повинна сприйматися ще і як процес прийняття рішень. Тоді інформаційна система управління служить підсистемою, яка обслуговує процес прийняття управлінських рішень.

На це ж звертає увагу Анташов В.А. Він вказує, що господарювання

супроводжується прийняттям рішень. При цьому він розглядає під загальною функцією управління процес прийняття рішень [1, с.24].

Процес управління підприємством можна розглядати у вигляді безлічі погоджених рішень, які постійно приймаються і реалізуються та спрямовані на досягнення цілі функціонування підприємства. Формування кожного рішення повинне бути інформаційно забезпечено.

Інформаційний об'єкт (сукупність одиниць інформації) слід розглядати як інформаційне відображення реально існуючих техніко-економічних об'єктів – процесів, подій, явищ, предметів і т.ін., знання характеристик яких необхідне для управління.

Слід зазначити, що у рамках управління рішеннями, що приймаються відносяться до певної функції управління і характерні для всіх його рівнів. Кожен з рівнів характеризується власним набором функцій, рівнем компетенції і потребує відповідної інформації (інформаційна потреба). Виходячи з інформаційних потреб кожного рівня управління, здійснюється інформаційний запит на інформацію, за допомогою якого формується інформаційне забезпечення під вирішення конкретної задачі (рис. 2.5).

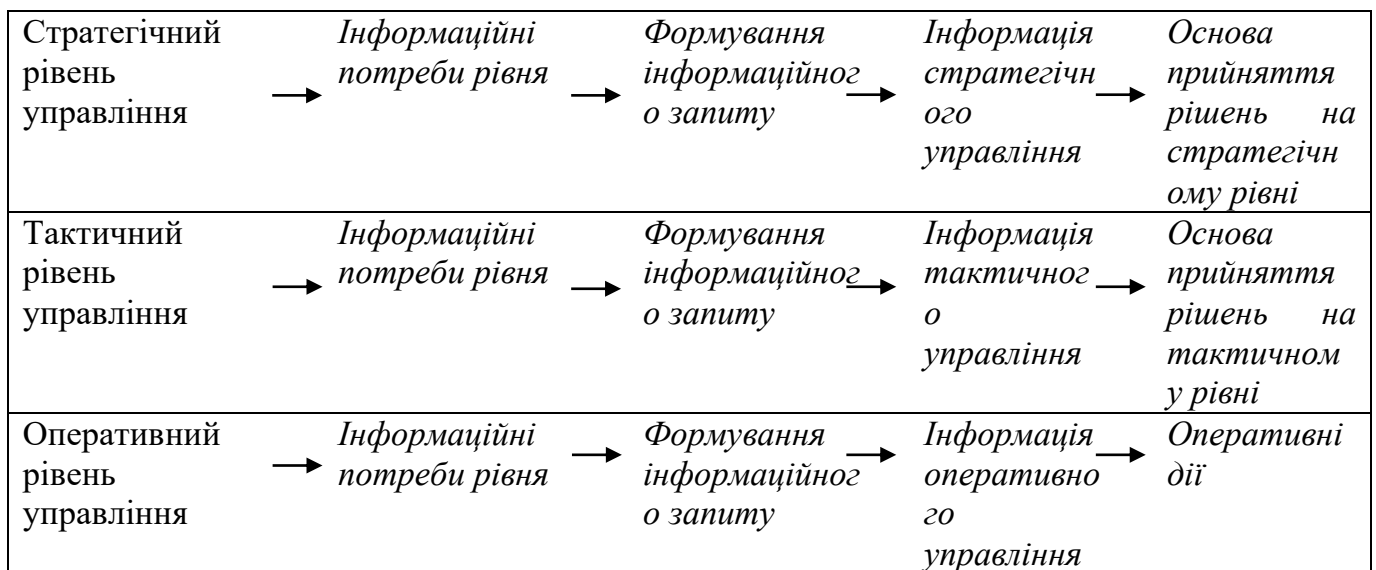


Рис. 2.5. Послідовність формування інформаційного забезпечення управління

Отже, будучи підсистемою в управлінні господарським суб'єктом (велике підприємство, акціонерне товариство, корпорація), мета інформаційного забезпечення полягає в інформуванні всіх посадовців про стан і поведінку об'єктів. А звідси, інформаційне забезпечення складає основу управління на підприємстві і, таким чином, інтегрується у загальну систему управління підприємством (рис. 2.6).

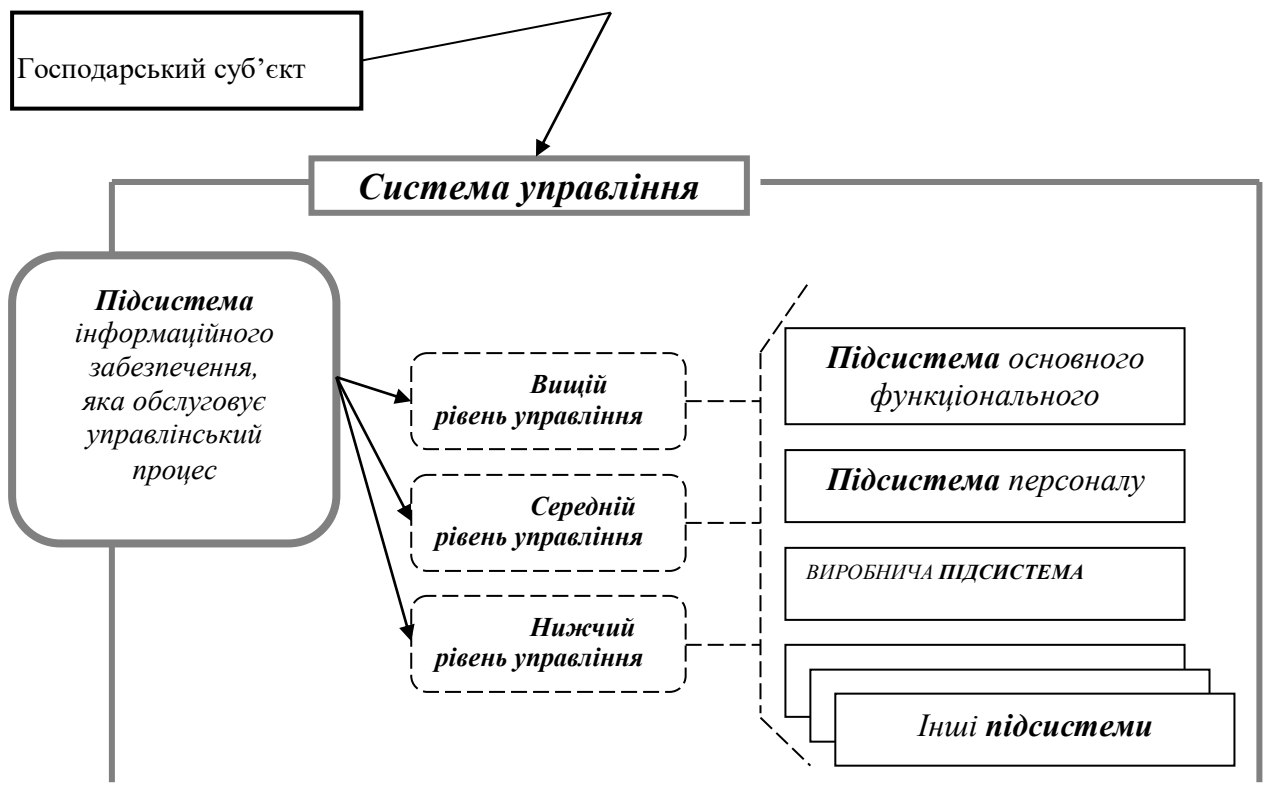


Рис. 2.6. Система управління підприємством

На прикладному рівні доцільно створювати цілісні інформаційні системи, які обслуговують процес прийняття рішень за цільовим принципом під рішення певної комплексної задачі. Особливістю формування таких систем є те, що кожна інформаційна система складається з декількох підсистем (наприклад, підсистема планування, обліково-аналітична підсистема і ін.). Це витікає з того, що в результаті делегування повноважень на кожному з рівнів управління відбувається закріплення за елементами управляючої системи підприємства

окремих функцій управління (планування, організація, мотивація, аналіз, регулювання і ін.). Ці функції виконуються у різному обсязі на різних рівнях управління.

Отже, менеджер будь-якого рівня управління, виходячи з інформаційних потреб управління і інформаційних запитів, реалізує свої функції, ґрунтуючись на доступній йому інформації про об'єкт управління. Він здійснює поточні заходи, організовує контроль і аналіз стану об'єкту, оцінює тенденції розвитку і т.п. Усе це вимагає організації інформаційного обслуговування (надання необхідної інформації у потрібний час і місце), яке б сприяло виконанню поставленої цілі. Сукупність такого роду дій визначається як інформаційне забезпечення управління.

Отже, підсумок усьому вищевикладеному полягає у наступному: інформаційне забезпечення управління є достатньо складним і трудомістким процесом, оскільки покликаний обслуговувати управління господарською системою як в цілому, так і у межах її структурних підрозділів. Вивчення інформаційних потреб менеджерів різних рівнів управління дозволить сформулювати релевантну інформацію (інформаційну базу) під рішення конкретної задачі.

2.2. Концептуальні основи інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємства

Сучасний стан ринку передбачає постійне ускладнення зовнішнього та внутрішнього середовища, у якому функціонують господарські системи, що веде не просто до зростання ролі управління ними, а до якісних змін у всій структурі і методах управління. У цих жорстких умовах перед керівниками все частіше встає задача недопущення банкрутства і запобігання кризової ситуації. Тому наявність релевантної інформації, а також уміння ефективно її використовувати, забезпечить виживаність підприємства на рівнях

оперативного і стратегічного управління. І тут встає проблема збору необхідного і достатнього об'єму інформації, виходячи з певних потреб менеджерів різних рівнів управління і управління господарською системою в цілому. Закономірно виникає необхідність формування інформаційних потреб управління.

Однак на практиці нерідко виникають ситуації, коли управлінець не може чітко сформулювати потребу в інформації. У таких випадках відбувається пошук інформації із залученням менеджерів-фахівців різних структурних підрозділів, але при цьому паралельно відбувається накопичення, так званого, «інформаційного шуму». Для визначення такого стану в економічній літературі використовується термін «пасивна інформаційна потреба», який представляє собою потребу в інформації, що усвідомлюється менеджером тільки тоді, коли він одержує необхідну інформацію для вирішення виниклої проблеми. При цьому отриманої ним інформації може бути недостатньо для вирішення самої проблеми. Перехід від пасивної інформаційної потреби до її усвідомлення суб'єктом стимулює цілеспрямований пошук інформації.

Виходячи з вимог ефективного управління підприємством та забезпечення користувачів інформацією, на підприємстві повинна бути створена відповідна система управління, важливим елементом якої є внутрішній контроль. Розподіл сфер діяльності та інтересів між власниками капіталу й виконавчою дирекцією в особі найманих службовців обумовлює необхідність відлагодженої системи внутрішнього контролю, яка проявляє себе як адміністративний та економічний контроль.

Побудова внутрішнього контролю повинна здійснюватися за допомогою дослідження його різних аспектів, одним з найголовніших для сучасної теорії та практики є інформаційний, тобто якість інформації, яку “видає” система внутрішнього контролю та оцінка інформаційного забезпечення користувачів є дуже важливими складовими управління бізнесом.

Для повного задоволення потреби суб'єкта в інформації відбувається реалізація цілого інформаційного циклу, який складається з інформаційних

потреб, бажань, запитів, інформаційного продукту і його використання (рис. 2.7).

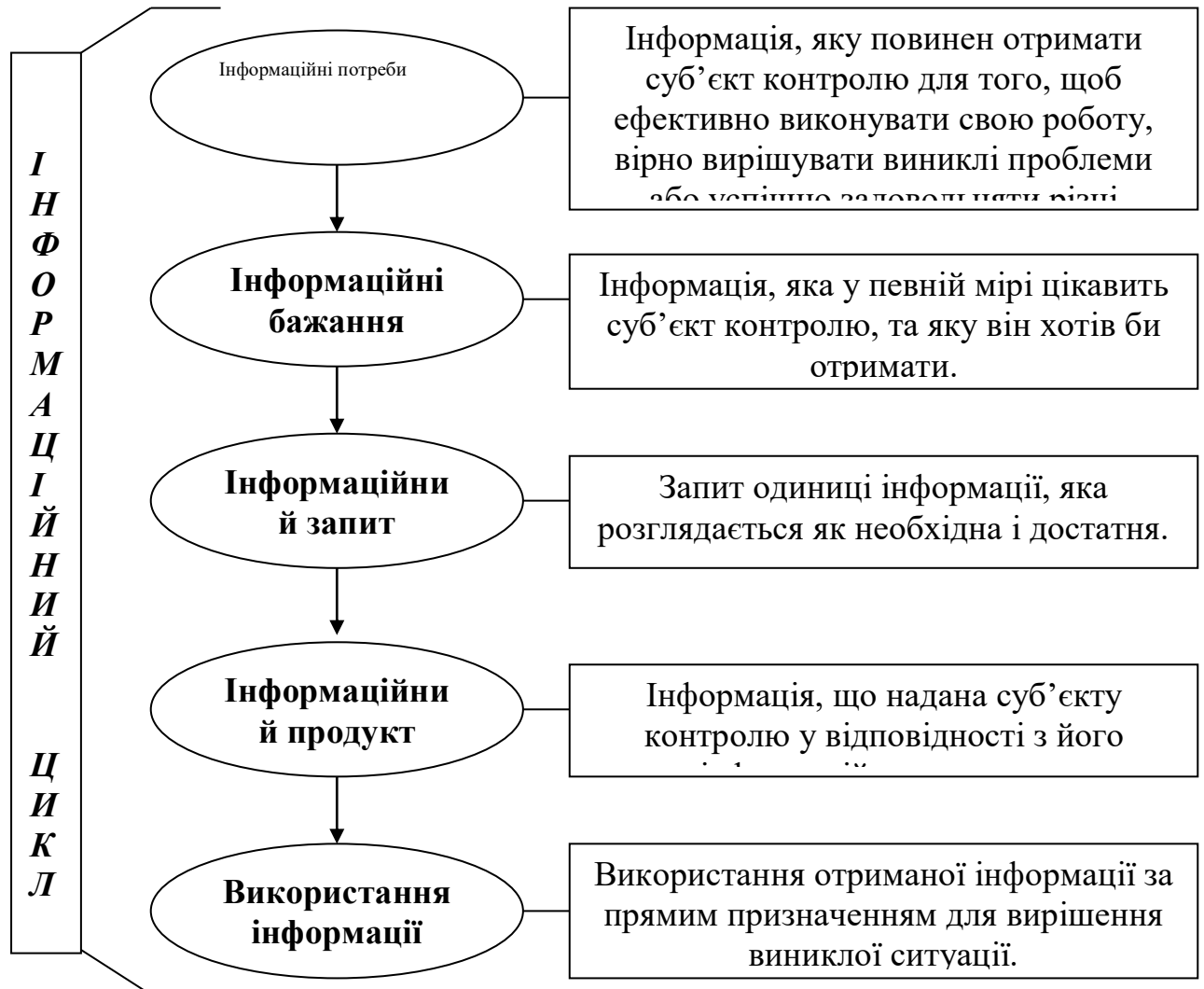


Рис. 2.7. Структура і зміст інформаційного циклу у рамках інформаційного забезпечення внутрішнього контролю підприємства

Структура інформаційного циклу формується таким чином, що інформаційні потреби обумовлюють появу інформаційного бажання, тобто тієї інформації, яку суб'єкт (менеджер) хотів би мати. Але в ідеальному сприйнятті інформаційні потреби і інформаційні бажання повинні співпадати. Однак аналіз безлічі ситуацій, виникаючих у практиці роботи вітчизняних підприємств, свідчить про те, що мають місце розбіжності між бажаннями менеджерів і

реальними потребами в інформації. У більшості випадків це відбувається через неефективну роботу інформаційних систем на підприємстві, покликаних забезпечувати рух інформаційних потоків під рішення певної задачі. Тому виділення в інформаційному циклі «інформаційні бажання» обумовлено особливостями роботи інформаційних систем, що забезпечують отримання інформації, яка відповідає певним вимогам.

Наступним етапом інформаційного циклу є інформаційний запит, який є запитом одиниці інформації, що є необхідною і достатньою для вирішення проблеми (прийняття управлінського рішення). Під «запитом одиниці інформації» слід розуміти обмежене у часі і обсязі завдання про надання інформації. Реалізація цієї інформації відбувається або:

безпосередньо для вирішення поточного (стандартного) управлінського рішення;

для формування інформаційного пакету даних, що дозволяє розв'язати нетипову (нову) для підприємства проблему, або рішення стратегічного характеру.

Так, наприклад, інформація про суму покриття по окремих видах продукції дозволяє ухвалити рішення про вдосконалення (перегрупування) структури витрат. Одночасно ця ж інформація, в сукупності з іншою необхідною інформацією, може служити основою для прийняття рішення про ефективність виробництва окремого виду продукції; рішення про заміну його виробництва аналогічним товаром або рішення про припинення виробництва.

І знову, слід звернутися до особливостей роботи інформаційної системи існуючої на конкретному, окремо взятому, підприємстві. Тобто, якщо робота інформаційних систем на підприємстві здійснюється недостатньо ефективно, то менеджер, покладаючись на власний досвід і інтуїцію, прогнозує, на яку інформацію він може розраховувати у конкретному випадку.

Інформаційний продукт – це інформація, надана суб'єкту відповідно до його інформаційного запиту. Це той необхідний і достатній обсяг інформації, який потрібен користувачу (фахівцю) для прийняття відповідного рішення.

Інформаційний продукт є самостійною субстанцією інформаційного циклу і результативним показником інформаційного забезпечення. Інформаційний продукт має свою специфіку, яка полягає в тому, що він не є промисловим продуктом і може не мати фізичної субстанції, тому його якість досить складно піддається визначенню.

Поняття «інформаційний продукт» і «якість інформаційного продукту» дуже взаємозв'язані між собою. Без якості (тобто сукупності властивостей, ознак продукції, які обумовлюють їхню здатність задовольняти потреби і запити суб'єктів, відповідати своєму призначенню і відповідним вимогам) інформаційний продукт, як такий, втрачає значення і стає непотрібним. При цьому якість не є абсолютною величиною і розглядається залежно від конкретних вимог. Отже, оцінка якості інформаційного продукту – це порівняння між актуальними вимогами, побажаннями суб'єкта і реальними властивостями системи.

Логічним завершенням реалізації інформаційного продукту є його використання. Як свідчить досвід практичної роботи, потреба в інформації завжди більше, ніж її використання. Однак не завжди і не всі інформаційні потреби суб'єкта можуть бути цілком задоволені.

Інформаційний цикл має завершений характер у тому випадку, якщо результати використання інформації відповідають потребам у ній. І навпаки, якщо використана інформація не задовольнила інформаційні потреби, то інформаційний цикл має незавершений характер, і тоді використання певної інформації породжує нові інформаційні потреби.

Як уже наголошувалося, потреба в інформації формується, у першу чергу, виходячи з аналізу ситуації, що склалася, а також поточних і перспективних проблем, так чи інакше пов'язаних з її рішенням. Так, наприклад, якщо розглянути підходи до прийняття управлінських рішень по ступеню їх стандартизації, то спостерігається наступна картина (рис.2.8).



Рис. 2.8. Визначення інформаційних потреб залежно від типів управлінських рішень (фрагмент)

Отже, якщо ситуація на підприємстві стабільна, то потреба в інформації для прийняття управлінського рішення визначається на основі думки, особистого досвіду менеджера, а також традиційного порядку ведення справ (вирішення питань). Якщо ж ситуація незапланована (нестандартна), то менеджер поставлений перед необхідністю пошуку додаткових джерел інформації, створення нових механізмів задоволення інформаційних потреб. У виняткових випадках, за умови неефективної роботи інформаційних систем на підприємстві, необхідним є вдосконалення (заміна) внутрішньої організації інформаційної діяльності суб'єктів.

Аналіз процесу управління дозволяє зробити висновок про те, що процес управління починається з надання корисної інформації за наслідками контрольних процедур для ухвалення управлінських рішень і завершується власне фазою контролю, що визначає успіх реалізації ухваленого рішення. Результат завершальної фази контролю часто ініціює ухвалення нових рішень, тобто є інформаційною базою нового управлінського циклу.

Аналіз відхилень, виявлених у фазі контролю при найзагальнішому підході, дозволяє робити висновок про те, що причиною недосягнення цілі управління можуть бути:

- неякісна реалізація ухвалених управлінських рішень;
- низька якість ухвалених управлінських рішень.

Виходячи з головної цілі контролю, яка полягає у максимальному сприянні менеджменту в реалізації цілей підприємства, відзначимо, що в основі контролю лежить зіставлення бажаного стану (плану) з фактичним станом (фактом) – рис.2.9.

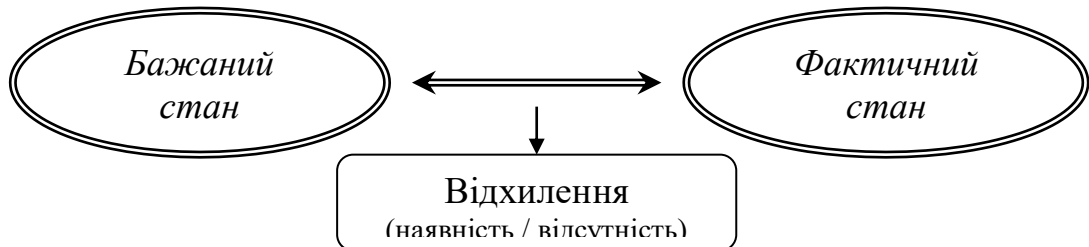


Рис. 2.9. Найпростіша схема контролю

Відхилення між зазначеними станами визначається, головним чином, двома чинниками:

- 1) суб'єктивними, які характеризуються якістю процесу планування (особливо на стадії нормування);
- 2) об'єктивними, які характеризуються наявністю на підприємстві ресурсних обмежень, що примушують визначити бажаний стан (план) з певними обмеженнями.

При цьому бажаний і фактичний стан контрольованого об'єкту можуть співпадати або не співпадати. А виходячи з цього, цілі управління можуть бути досягнуті або не досягнуті. Представимо ситуацію схемно (рис. 2.10).

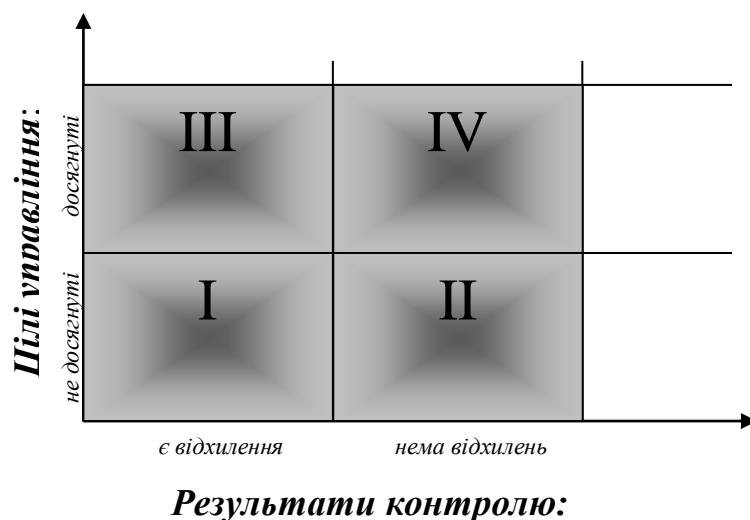


Рис. 2.10. Модель залежності результатів контролю від цілей управління

Розглянемо ситуації, що склалися:

Квадрат «I»: бажаний і фактичний стани об'єкту контролю не співпадають, цілі управління не досягнуті.

Висновок: необхідний новий управлінський цикл.

Квадрат «II»: бажаний і фактичний стани об'єкту контролю співпадають, цілі управління не досягнуті.

Висновок: планування було здійснено некоректно, необхідно переглянути план, максимально враховуючи ресурсні можливості підприємства при наявних обмеженнях.

Квадрат «III»: бажаний і фактичний стани об'єкту контролю не співпадають, цілі управління досягнуті.

Висновок: планування було здійснено некоректно, його необхідно коректувати, максимально наблизивши до фактичного.

Квадрат «IV»: бажаний і фактичний стани об'єкту контролю співпадають, цілі управління досягнуті.

Висновок: цілі підприємства досягнуті.

Отже, найважливішою проблемою внутрішнього контролю є коректне визначення бажаних (планових) параметрів контролю, тобто формування інформації, за допомогою якої будуть задоволені інтереси різних користувачів для досягненні цілі управління.

Формування інформації певної місткості (інформаційних потреб) є процесом складним і трудомістким. Тому з метою послідовної реалізації основних етапів цього процесу необхідна чітка і обґрунтована концепція формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, яка дозволила б систематизувати збір і накопичення інформації у межах певних інформаційних центрів системи внутрішнього контролю, у рамках яких і

відбуватиметься формування і оцінка інформаційного забезпечення потреб управління.

Таким чином, управління інформаційним забезпеченням внутрішнього контролю означає оцінку інформаційних потреб на кожному рівні і у рамках кожної функції управління: вивчення документообігу підприємства, його раціоналізація, стандартизація форм документів, типізація інформації і даних, створення системи управління даними і т.ін. Ці задачі схожі для всіх підприємств. У теперішній час, як в економічній літературі, так і в практичній діяльності, відсутня розробка повної методології кількісної і якісної оцінки інформаційних потреб і ресурсів, а також прогнозування потреби в інформації.

2.3. Бухгалтерський облік у формуванні якісного інформаційного забезпечення внутрішнього контролю

Бухгалтерський облік у системі управління включає збір, обробку й узагальнення даних про операції і процеси, які здійснюються на керованих об'єктах. Від якості бухгалтерського обліку залежать повнота, достовірність і своєчасність одержуваної інформації, яка використовується управлінською системою з метою керування певною діяльністю. Спотворена інформація призводить до прийняття рішень, які знижують ефективність і дієвість управління в досягненні кінцевої мети.

Ці обставини змушують власників підприємств ставити завдання підвищення якості систем бухгалтерського обліку, що у свою чергу, забезпечить якість формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю. Однак слід зазначити, що якість бухгалтерського обліку знаходиться на недостатньому рівні та не відповідає вимогам сучасного менеджменту. Здійснення перевірок суб'єктами внутрішнього контролю свідчить про те, що досить часто зустрічаються випадки порушення методології ведення обліку, недотримання деяких елементів облікової політики, надання недостовірної інформації тощо. Ані виконавча дирекція, ані менеджери різних рівнів

управління не здійснюють належної послідовної роботи щодо забезпечення надійності системи бухгалтерського обліку й підвищення якості фінансової звітності.

Однією з причин ситуації, що склалася, є неопрацьованість інформаційного забезпечення внутрішнього контролю щодо оцінки якості системи бухгалтерського обліку. Проблема якості в бухгалтерському обліку та контролі у професійній літературі практично не досліджувалась. Відсутність науково обґрунтованих рекомендацій щодо визначення якості обліку пояснюється тим, що концепція його оцінки дотепер не сформована.

Серед досліджень присвячених проблемам якості системи бухгалтерського обліку, автору вдалося знайти лише три роботи [22; 28, с. 67]. У цих роботах були розглянуті ключові аспекти якості системи бухгалтерського обліку. Проте деякі трактування в окремих роботах [36] мають, щонайменше, спірний характер. Між тим, теперішній стан розвитку економіки потребує більш вичерпаної її характеристики і навіть формування оновленої концепції якості системи бухгалтерського обліку, перш за все, як інформаційної системи, адекватної сучасним умовам функціонування підприємств.

Концепція якості системи бухгалтерського обліку повинна буди покладена в основу формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, та розглядатися як об'єкт його оцінки. Між тим, розробка теоретичних основ якості бухгалтерського обліку та визначення його рівня є складною й актуальною науковою проблемою, вирішення якої має важливе значення безпосередньо як для теорії, так і для практики обліку та контролю.

Логіка наших подальших міркувань будуватиметься на використанні семантичного підходу щодо вивчення термінів “якість”, “якість інформації”, “якість бухгалтерського обліку” з метою формування певного понятійного апарату, щодо визначення “якості системи бухгалтерського обліку”.

У сучасній теорії в широкому розумінні під терміном “якість” мається на увазі сукупність властивостей, ознак продукту, матеріалів, товарів, робіт,

послуг, праці, які обумовлюють здатність задовольняти потребам та запитам людей, відповідати своєму призначенню та відповідним вимогам.

Поняття “якість” з’явилося як філософська категорія, яка виражає істотну визначеність предмету, завдяки якій він існує саме як такий, а не інший предмет.

Категорія «якість» є однією з основних філософських категорій. Її зміст неодноразово змінювався протягом історії філософської думки. Філософське поняття якості вперше ввів старогрецький філософ Аристотель (III ст. до н. е.), який стверджував, що якість є те, завдяки чому предмет називається таким. Пізніше (XIX ст. н. е.) значний внесок в розробку категорії «якість» вніс Гегель, який визначив якість як логічну категорію, яка є початковим ступенем пізнання речей і становлення миру, як безпосередня характеристика буття об’єкту [1, с.255]. Відтоді категорія «якість» займає важливе місце в системі категорій діалектики і визначена як тотожна з буттям, безпосередня визначеність.

Отже, під якістю розуміють об’єктивну і всеосяжну характеристику об’єкта, що полягає в сукупності його властивостей. Наприклад, якість предмету характеризується якістю складових його частин, причому взаємодія їх приводить не тільки до зміни їх якості, але і до появи нової якості продукту в цілому. Якість складових частин предмету є ієрархічною системою, а якість предмету в цілому визначається ієрархічністю властивостей його частин.

Також слід зазначити, що задоволення потреб користувачів облікової інформації необхідно пов’язувати з рівнем якості. У цьому випадку визначення якості відповідало б його фундаментальному (класичному) визначенню.

Необхідно висловити ще одне міркування, що підтверджує помилковість зв’язку суті якості (а не його рівня) із задоволенням потреб. Річ у тому, що в економіці, поняття, яке означає здатність товару або послуги задовольняти потреби названо «корисність»; в енциклопедичному словнику Вебстера якість, придатна для застосування, також визначена як корисність [56, с. 43]. Інакше кажучи, здатність предмета задовольняти потреби називається не якістю, а

корисністю. У цьому понятті виражаються не самі по собі властивості речей, а ставлення людей до цих властивостей.

Вищевикладене свідчить про те, що визначення терміну “якість” повинно більш конкретніше характеризувати цю категорію виходячи з його суті, а саме: якість - це сукупність властивостей, які характеризують будь-яку сторону предмету (продукцію, товар, роботу, послугу) та рівень яких формується суб'єктом, котрий створює таку продукцію, послугу тощо, з метою задоволення встановлених або передбачуваних потреб.

У такому визначенні:

якість як об'єктивна реальність (сукупність властивостей і характеристик), зберігає свою філософську основу;

звертається увага на важливість задоволення встановлених або передбачуваних потреб шляхом формування виробниками необхідного рівня якості продукції в процесі її створення [113, с. 34].

Щоб зрозуміти, що означає категорія “якість” в бухгалтерському обліку необхідно усвідомити те, що бухгалтерського обліку не існує поза господарською (економічною) діяльністю. Бухгалтерський облік не є щось об'єктивне і самодостатнє, тобто існуюче саме по собі, як наприклад, оточуюча нас природа. Економічна діяльність може протікати і без бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік існує лише як засіб опису господарської діяльності і не більш того. Інакше кажучи, бухгалтерський облік формує інформацію про об'єктивно протікаючі господарські процеси і їх результати. Тому перш ніж говорити про якість бухгалтерського обліку, треба зрозуміти що таке інформація і визначити її якісні характеристики або властивості.

Спочатку визначимо, що є інформація в загальному значенні цього слова. По визначенню творця теорії інформації Клода Шеннона, інформацією є лише те, що зменшує міру невизначеності її одержувача щодо будь-якого об'єкту. Під об'єктом слід розуміти щось існуюче незалежно від нашої свідомості [1, с. 256]. З цього визначення інформації виходить, що інформація є образ відображення деякого об'єкту у свідомості одержувача (суб'єкта). Це, у

свою чергу, дозволяє дати визначення якості інформації: якість інформації є її здатність створювати адекватний образ об'єкту в свідомості одержувача.

Таким чином, саме адекватність є властивість, яка визначає якість інформації. Неадекватність інформації означає її відсутність або введення користувача в оману, тобто якщо немає адекватності, немає і якості.

Розглянута сутність та визначення поняття “якість інформації” взагалі, свідчить про те, що для вирішення питання про якість бухгалтерського обліку слід лише взяти до уваги специфіку інформації, що формується у бухгалтерському обліку. Специфіка бухгалтерської інформації, як особливого виду інформації, обумовлена його наступними властивостями:

1) Об'єктивна міра. Всі об'єкти бухгалтерського обліку мають єдиний грошовий вимірник, тобто інформація про них завжди виражена числом. А інформація, виражена числом, завжди об'єктивна.

2) Техніка або система кодування інформації. Для запису інформації про господарські процеси використовується технічний прийом - подвійний запис. Поєднання подвійного запису і єдиного грошового вимірника є бухгалтерський облік як інформаційна технологія, що дозволяє математично точно описувати економічні процеси.

3) Єдиний інформаційний простір. Суспільний характер економіки потребує наявності єдиного інформаційного простору, який досягається визначеністю в термінології, що використовується всіма учасниками економічного співтовариства. Інакше кажучи, всі повинні однаково розуміти значення термінів: доходи, основні засоби, цінні папери, амортизація і т.ін. Звідси витікає необхідність в стандартах бухгалтерського обліку і звітності. Відсутність стандартів (нормативної бази) означає неможливість інформаційного обміну між учасниками економічних процесів на всіх рівнях.

При цьому важливо розуміти, що економічні процеси існують об'єктивно, а от сприйняття їх завжди суб'єктивно, тобто для певного суб'єкта об'єктивно існуючий процес може не існувати. Наприклад, є поняття: «витрати, що не приймаються для цілі оподаткування», тобто витрати як би і є, але їх треба не

помічати. Звідси витікає, що нормативна база не є продуктом наукового пізнання або іншою об'єктивною істиною, вона лише система суб'єктивно сформованих понять. Проте для бухгалтера, який здійснює облік, вона об'єктивно існує і виконання її вимог обов'язково.

Також слід зазначити, що бухгалтерський облік є процес, який регламентований законодавством України, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Цей процес забезпечує необхідною інформацією менеджерів (фахівців) усіх рівнів управління за єдиною методологією, що одночасно створює можливість проведення порівняльного аналізу якості обліку й отриманих результатів на певних ділянках діяльності підприємства [11, с. 89].

Звідси, процес бухгалтерського обліку є окремий об'єкт вивчення, якому притаманні певні складові елементи йому властиві. Власне вони формують специфіку об'єкту та відмінні риси. Він має притаманну тільки йому мету – виробництво необхідної для управління інформації про стан керованих об'єктів, яка використовується в практичній діяльності під час планування, контролю, аналізу й регулювання виробничо-господарської діяльності [11, с.90].

До недавнього часу бухгалтери і користувачі бухгалтерських даних будували свої уявлення про відношення бухгалтерського обліку (БО) до господарського процесу (ГП) відповідно “натуралістичній” формулі $BO = GP$, тобто виходили із того, що всі відомості, які представляються бухгалтерським обліком, адекватно відображають факти господарського життя. Правда, визнавалось і виникнення окремих випадків неадекватності. Проте адекватність, на думку теоретиків традиційного напрямку, відновлювалося за допомогою інвентаризації. Після появи поняття “інформація”, стало ясно, що між двома частинами тотожності слід поставити інформацію (І). І тоді “натуралістична” формула приймає вигляд: $GP = I = BO$, тобто в теорії треба виходити з того, що господарський процес адекватний породжуваній їм інформації, а остання – відомостям, відображеним в бухгалтерському обліку [109, с.89].

Отже, бухгалтерська інформація містить три основні характеристики (властивості): часову, якісну і кількісну.

Часова характеристика відображає період здійснення тих або інших операцій.

Якісна характеристика по своїй суті є нормативна база, що служить мірою розрізнення господарських процесів і об'єктів.

Кількісна характеристика – універсальний грошовий вимірник всіх процесів і об'єктів. Кількісна характеристика є дуже важливою, оскільки саме вона дозволяє сформулювати об'єктивну думку. Наприклад, можна зіставити дані про доходи двох аналогічних структурних підрозділів – різниця буде величиною об'єктивною, тобто незалежною від чийось бажань.

Вищевикладене дозволяє дати авторське визначення бухгалтерського обліку як інформаційній сукупності, яка концентрує у собі інформацію про господарські процеси і об'єкти, що беруть участь в них, яка має єдиного грошового вимірника і, яка реєструється методом подвійного запису, де мірою відмінності процесів і об'єктів є діюча нормативна база.

«Якість бухгалтерського обліку» є його здатність створити адекватне сприйняття об'єктів та протікаючих економічних процесів і їх результатів в свідомості користувача бухгалтерської інформації.

Як вже наголошувалося, одним з критеріїв якості інформації є її суттєвість. Внаслідок того, що різні одержувачі (суб'єкти) по різному оцінюють суттєвість інформації, оцінка якості інформації взагалі завжди суб'єктивна, тобто залежить від свідомості того, хто цю якість оцінює. До бухгалтерської інформації це відноситься повною мірою. Це означає, що поняття якості бухгалтерського обліку завжди суб'єктивно.

Розглядаючи бухгалтерський облік як систему відзначимо, що «якість системи бухгалтерського обліку» - це – сукупність властивостей, які характеризують основні елементи системи обліку, а саме:

механізм, який характеризує теорія і практика;

статика системи бухгалтерського обліку, яку характеризують структура, її складові, взаємозв'язки між елементами структури і техніка;

динаміка системи бухгалтерського обліку, яку характеризують економічні процеси.

При цьому рівень сукупності властивостей формується суб'єктами інформаційної діяльності (менеджерами, фахівцями) під час збору, обробки й узагальнення обліково-економічної інформації про об'єкти, операції та процеси з метою складання фінансової звітності як одного з важливіших джерел прийняття управлінських рішень.

Виходячи з цього, рівень якості системи бухгалтерського обліку можна представити як відносну характеристику його якості, засновану на порівнянні значень фактичного стану з базовими значеннями (це визначення збігається з прийнятим у теорії й практиці принципом визначення якості пізнаваного об'єкта шляхом порівняння його фактичного стану з еталоном-стандартом, умовами, вимогами і т. ін.) [112, с.85].

Бухгалтерський облік – це складна система, в основу формування якої покладено загально кібернетичний підхід (вхід – переробка – вихід). Тому слід виділити певні етапи, а саме: підготовка, ведення (збір й обробка даних) і узагальнення (складання у встановлені терміни звітності, що містить повний обсяг затвердженої інформації). Зазначені етапи складають основу дослідження якості системі бухгалтерського обліку, тобто якість організації облікового процесу, якість безпосередньо процесу бухгалтерського обліку та якість інформації - кінцевого результату (інформаційного продукту) процесу ведення бухгалтерського обліку (рис.2.11).

Слід зазначити те, що якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості її складових елементів, кожний з яких має певні властивості. Властивості елементів системи бухгалтерського обліку визначаються виходячи з їхньої сутності та специфіки формування даного (конкретного) виду інформації. Сукупність елементів системи бухгалтерського обліку та характеристика їх властивостей дозволяє сформувати концепцію

якості системи бухгалтерського обліку, у якій чітко визначені критерії якості кожного з елементів системи.



Рис. 2.11. Якість системи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні внутрішнього контролю

Чітка організація облікового процесу створює певні передумови для виділення критеріїв якості інформації щодо організації бухгалтерського обліку. При дослідженні цього питання, з одного боку, необхідним є розгляд об'єктів організації облікового процесу, з іншого – формування його етапів. До об'єктів організації облікового процесу відносяться: облікові номенклатури, форми відображення облікової номенклатури та їх носії, технологія облікового процесу.

Під обліковою номенклатурою слід розуміти склад (перелік) інформації, яка є в законах, нормативних актах, кошторисах, планах і фактично зафіксованих характеристиках господарських фактів, які використовуються в обліковому процесі для підготовки управлінських рішень [53, с.31].

Облікові номенклатури формують за такими критеріями: достовірність, об'єктивність, нейтральність, зрозумілість і порівнянність даних та інформації.

Щодо дослідження якості процесу бухгалтерського обліку, насамперед слід розглянути безпосередньо сам обліковий процес, який складається з багатьох блоків, які повинні бути визначені та конкретизовані. В основу облікового процесу покладені операції, які поділяють на типи, а саме: механічні, переробні, творчі. Вони дають можливість вдосконалювати структуру облікового процесу.

Визначення об'єктів оцінки якості бухгалтерського обліку передбачає виділення особливостей бухгалтерського обліку як процесу.

Отже, перша особливість полягає в тому, що кожний факт господарської діяльності повинен бути зафіксований у певному документі як доказ, який підтверджує факт здійснення операції. Це дає право бухгалтеру здійснювати записи в бухгалтерських документах.

Другою особливістю – є те, що всі факти господарської діяльності із первинних документів підлягають обов'язковій реєстрації та, відповідно, накопиченню інформації у регістрах обліку. Ці дії є основою для визначення нового стану об'єктів обліку, а облікові регістри стають носіями облікової інформації.

Третя особливість полягає в тому, що стан об'єктів, відображених в регістрах обліку потребує більшого узагальнення та, на цій основі, формування підсумкової інформації щодо здійснених процесів та явищ. А це, у свою чергу, передбачає систематизацію та перенесення даних з облікових регістрів у форми звітності, які стають носіями підсумкової інформації.

Зазначені особливості бухгалтерського обліку як процесу визначають сукупні об'єкти щодо оцінки якості інформації, котра відображується у бухгалтерському обліку, та носіями якої є: первинні документи (докази здійснення фактів господарської діяльності); облікові регістри; звітні форми.

Разом з тим слід зазначити, що обліковий процес має певні етапи, а саме: первинний, поточний та підсумковий. Послідовно розглянемо кожний з них.

Перший етап облікового процесу (первинний) передбачає: первинне спостереження (сприйняття факту господарської діяльності); вимірювання у

натуральному та вартісному вираженні; відображення у носіях облікової інформації – первинних документах.

Спостереження, вимірювання та відображення інформації про факти господарського життя здійснюються у різні періоди. Тому якість обліку на первинному етапі також визначає рух первинних документів.

Другий етап облікового процесу (поточний) передбачає обробку та реєстрацію інформації у регістрах обліку, а також її групування та перегрупування з метою формування корисної інформації, тобто такої, яка здатна задовольняти потреби користувачів.

Підсумковий етап облікового процесу передбачає упорядковану сукупність операцій з формування показників, які відображають інформацію про результати виробничої та фінансово-господарської діяльності за деякий період (місяць, квартал, півріччя, рік). Якість підсумкового обліку залежить від якості інформації первинного та поточного обліку.

Об'єкти оцінки якості облікового процесу у розрізі його етапів представлені у табл. 2.2.

Система бухгалтерського обліку повинна формувати інформацію, що задовольняє потребам широкого кола зацікавлених користувачів. Сучасний бухгалтерський облік є інформаційною базою, на основі якої можлива підготовка різних видів бухгалтерської і іншої звітності. Зокрема, фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, управлінської звітності, податкової звітності, статистичної звітності, звітності перед державними органами контролю і ін. При цьому слід враховувати, що підсумкова (звітна) інформація тісно пов'язана з нормуванням, плануванням, контролем та аналізом. У зв'язку з цим у складі звітної інформації повинні бути, крім фактичних даних, планові, нормативні, кошторисні показники, а також показники відхилення від них як в абсолютних, так і у відносних величинах.

Таблиця 2.2

Об'єкти оцінки якості інформації щодо облікового процесу
у розрізі його етапів

Етапи облікового процесу	Сутнісна характеристика	Об'єкти оцінки якості облікового процесу
Первинний	Первинне спостереження (сприйняття факту господарської діяльності); вимірювання у натуральному та вартісному вираженні; відображення у носіях облікової інформації – первинних документах.	<ul style="list-style-type: none"> - дані, інформація про факти господарського життя; - первинні документи; - рух носіїв первинної інформації.
Поточний	Обробка та реєстрація інформації у регістрах обліку, а також її групування та перегрупування з метою формування корисної інформації, тобто такої, яка здатна задовольняти потреби користувачів.	<ul style="list-style-type: none"> - дані, інформація, показники щодо поточного обліку; - облікові регістри, документи, що складаються на цьому етапі; - рух носіїв поточної інформації для забезпечення формування інформації згідно потреб користувачів.
Підсумковий	Упорядкована сукупність операцій з формування показників, які відображають інформацію про результати виробничої та фінансово-господарської діяльності за деякий період (місяць, квартал, півріччя, рік).	<ul style="list-style-type: none"> - дані, інформація, показники щодо підсумкового обліку (дані планування, нормування, фінансів і т.ін); - звітні форми; - рух носіїв підсумкової інформації для забезпечення формування інформації про результати роботи та тенденції розвитку.

Вищезазначене формує думку про те, що в побудові бухгалтерського обліку повинна бути забезпечена відносна незалежність організації облікового процесу від будь-якого певного виду звітності. Встановлювані принципи і вимоги до організації облікового процесу, а також базові правила бухгалтерського обліку повинні забезпечувати господарському суб'єкту можливість підготовки різних видів звітності. Це зумовлює деякі основи (задачі) якості процесу формування інформації в бухгалтерському обліку. До них відносяться:

виявлення і здійснення постійного моніторингу потреб різних груп користувачів інформації, яка формується в бухгалтерському обліку;
узгодження інтересів різних груп користувачів;
визначення допустимих засобів ведення бухгалтерського обліку, які здатні забезпечити формування різних видів звітності.

Таким чином, логічним завершенням авторського дослідження у частині визначення об'єктів якості облікового процесу є формування матриці, у якій системно відображені об'єкти якості у залежності від елементів організації та етапів облікового процесу. При підготовці фінансової звітності формується інформація, на основі якої її користувачі будуть приймати ті або інші рішення. Це інвестори, ділові партнери, банки державні органи і ін. Інколи, керівництво підприємства має власні цілі відносно зазначених користувачів, а досягнення цих цілей припускає, іноді, введення в оману деяких з них щодо реального положення справ на підприємстві. Тому, задачею внутрішнього контролю, і, зокрема, внутрішнього аудиту є попередити користувачів фінансової звітності про наявність в ній суттєвих спотворень, тобто забезпечити їх інформаційну безпеку при прийнятті управлінських рішень.

Отже, внутрішньої контроль (зокрема внутрішній аудит) реалізує процедуру оцінки достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності, результатом якої є інформація – думка аудитора, яка виражена у формі аудиторського висновку, котрий призначений різним користувачам та повідомляє їх про ступінь достовірності бухгалтерської (фінансової) звітності.

Висновки до розділу 2

За результатами вивчення теоретичних основ інформаційного забезпечення внутрішнього контролю зроблено такі висновки:

1. Систематизовано і узагальнено взаємозв'язок понять «інформація», «інформаційна потреба» і «управління». Сутнісне вивчення цих понять покладено в основу дослідження закономірностей функціонування інформації в

процесі управління, а також формування механізму впливу змістовних, якісних характеристик інформації на процедуру прийняття управлінських рішень.

2. Визначено послідовність формування інформаційного забезпечення управління, суть якої полягає в тому, що виходячи з інформаційних потреб кожного рівня управління здійснюється інформаційний запит, за допомогою якого формується інформаційне забезпечення під вирішення конкретної задачі.

3. Визначено місце і роль інформаційного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління підприємством, яка полягає в інформуванні всіх посадовців про стан і поведінку об'єктів контролю. А звідси, інформаційне забезпечення внутрішнього контролю складає основу управління на підприємстві і, таким чином, інтегрується в загальну систему управління підприємством.

4. Визначена залежність результатів контролю від цілей управління, яка обґрунтовується на тому, що процес управління починається з надання корисної інформації за наслідками контрольних процедур для ухвалення управлінських рішень і завершується власне фазою контролю, що визначає успіх реалізації ухваленого рішення. Результат завершальної фази контролю часто ініціює ухвалення нових рішень, тобто є інформаційною базою нового управлінського циклу.

5. Розроблено концепцію формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю, в основу формування якої покладено взаємозв'язки і залежності між етапами прийняття управлінських рішень і формуванням інформації з урахуванням оцінки інформаційних потреб користувачів.

6. Обґрунтовано, що якість системи бухгалтерського обліку повинна бути покладена в основу формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю та розглядатися як об'єкт його оцінки. Система бухгалтерського обліку формує інформацію, яка задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів, при цьому визначення ступеню довіри до цієї

7. Обґрунтована необхідність дослідження якості системи бухгалтерського обліку в інформаційному забезпеченні внутрішнього контролю у контексті його складових, а саме: якості інформації щодо організації бухгалтерського обліку, якості інформації щодо процесу ведення бухгалтерського обліку та якості інформації щодо кінцевого результату процесу бухгалтерського обліку, за допомогою оцінки цих інформацій.

8. Сформована концепція якості системи бухгалтерського обліку, в основу якої покладено сукупність елементів системи бухгалтерського обліку, характеристика їх властивостей та чітке визначення критеріїв якості кожного з елементів системи. Якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості її складових елементів, кожний з яких має певні властивості. Властивості елементів системи бухгалтерського обліку визначаються виходячи з їхньої сутності та специфіки формування даного (конкретного) виду інформації.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

3.1. Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємствах

Ефективне функціонування підприємства передбачає узгоджену роботу всіх ланок його управління. Згідно з розробками класичної школи управління, до загальних функцій управління підприємством входять передбачення, організація, керівництво, координація та контроль. Головним видом контролю з точки зору власника є внутрішньогосподарський контроль.

Для оцінки внутрішньогосподарського контролю проводять інспектування, яке здійснюється, головним чином зовнішнім аудитором. У класичній праці з аудиту та у МСА [69; 78] внутрішньогосподарський контроль розглядається як процес, який визначають і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та вищого управління. Внутрішньогосподарський контроль визначається і реалізується для усунення встановлених ризиків бізнесу, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання; впевненість аудитора у дієвості СВК дозволяє знизити ризики. Такий підхід є цілком зрозумілим, з ним можна погодитись. Але головним об'єктом уваги зовнішнього аудитора залишається фінансова звітність підприємства. Згідно з таким підходом, поза увагою зовнішнього аудитора залишаються важливі аспекти діяльності підприємства – наприклад, формування собівартості продукції, бюджети продажів та постачання. Тому вимоги до організації внутрішньогосподарського контролю з боку зовнішнього аудитора не можуть вважатися вичерпними: необхідно враховувати також інші вимоги (зокрема, розміри підприємства та види його діяльності).

Внутрішньогосподарський контроль підприємства розглядається COSO [156] як сукупність 5 елементів: середовища контролю, процесу оцінки ризиків

суб'єкта господарювання, інформаційних систем (у тому числі пов'язаних з ними бізнес-процесів, що стосуються фінансової звітності та обміну інформацією), заходів щодо контролю, моніторингу заходів контролю.

Головним завданням внутрішньогосподарського контролю підприємства є захист майнових інтересів власника, відображення якого можна вважати збереження та збільшення капіталу підприємства. На досягнення такої мети спрямовано господарську діяльність підприємства (в тому числі: дотримання політики управлінського персоналу; забезпечення збереженості активів; запобігання шахрайству та помилкам, робота щодо їх виявлення; додержання точності і повноти облікових записів; своєчасність підготовки достовірної фінансової інформації; гармонізацію фінансового, управлінського, податкового, спеціального, статистичного та іншого обліку).

З точки зору організації, внутрішньогосподарський контроль являє собою сукупність здійснених на підприємстві операцій попереднього, поточного та наступного контролю. Важливе значення у внутрішньогосподарському контролі надається попередньому контролю, оскільки саме такий вид контролю дозволяє своєчасно встановити та усунути наслідки небажаних подій, а також знизити величину втрат.

З практичної точки зору внутрішньогосподарський контроль слід розглядати у двох аспектах:

– за функціональною спрямованістю - як впровадження виробничого, адміністративного, технологічного, фінансово-економічного, правового та інших видів контролю. Таким контролем охоплюється значне коло об'єктів – від реалізації оперативних управлінських рішень до вибору вдалої стратегії діяльності підприємства; у даному випадку йдеться про об'єкти різних рівнів економіки підприємства, контроль окремих об'єктів;

– як комплекс операцій, що дістають відображення у бухгалтерському та податковому обліку.

Основним об'єктом внутрішньогосподарського контролю є сукупність об'єктів управління підприємством у цілому.

Склад і сфера застосування внутрішньогосподарського контролю залежать від багатьох чинників. Серед них головними можна вважати: об'єкт управління, мету контролю, стадію розвитку підприємства, особливості здійснення його бізнесу, розмір підприємства, види його діяльності, та інше. Підприємство самостійно обирає ключові, суттєві елементи СВК (ключові точки контролю), яким приділяє постійну увагу. Такими точками можуть бути: "цикли ділової активності" - "цикл отримання доходу", "цикл придбання" та "цикл виробництва"; операційна або фінансова оренда; зовнішньоекономічна діяльність; операційна, інвестиційна або фінансова діяльність; контроль за діяльністю філій або виокремлених підрозділів; оподаткування підприємства тощо. Окремі точки контролю визначаються при одночасному веденні підприємством різних видів діяльності.

З точки зору вирішення організаційних проблем контролю становить інтерес розгляд змісту елементів внутрішньогосподарського контролю підприємства залежно від його розмірів. Під розмірами підприємства розуміють кількість операцій, види діяльності, величину доходу (виручки від реалізації продукції), розмір прибутку, суму сплачуваних податків, кількість рівнів управління, чисельність працюючих, види й вартість ресурсів тощо. Залежно від розмірів підприємства мають різний прояв функції управління, різні організаційні структури, форму організації бухгалтерського обліку тощо, а відповідно – і організацію внутрішньогосподарського контролю. Конкретний підхід до організації внутрішньогосподарського контролю враховує такі особливості. Згідно із статтею 63 Господарського кодексу України "Види та організаційні форми підприємств" [69], підприємства залежно від чисельності працюючих і величини валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до малих, середніх або великих. Великими визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує 1 тисячу осіб, а величина валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну 5 млн. євро за середньорічним курсом НБУ щодо гривні. До малих підприємств

незалежно від форми власності відносяться підприємства, середньооблікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб;обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує 70 млн. грн. Усі інші підприємства визнаються середніми.

Незважаючи на встановлені у цьому Кодексі критерії віднесення підприємств до певних груп, на практиці можливі варіанти, коли за одними показниками підприємство належить до великих, а за іншими – до середніх тощо. Наприклад, на невеликому за розмірами підприємстві може бути автоматизованою переважна більшість операцій, за головними операціями здійснюються постійні контрольні заходи щодо зниження ризику, ведеться постійний ефективний нагляд за ключовими точками. Тим часом можливою є ситуація, коли на великих підприємствах із складною структурою застосовуються складні програмні продукти з управління та контролю, є формалізованими та вдосконалюються облік і контроль більшості операцій, використовуються складні заходи щодо управління ризиком, але доцільність та ефективність операцій з обліку та контролю є незначними. Інакше кажучи, з точки зору організації внутрішньогосподарського контролю, слід брати до уваги адекватність контрольних заходів умовам діяльності конкретного підприємства.

Згідно з проведеним аналізом, на великих і малих за розмірами підприємствах вимоги до облікової системи та контрольні процедури значно відрізняються – насамперед, набором та обсягами здійснюваних контрольних операцій.

Головними проблемами запровадження внутрішньогосподарського контролю на великих підприємствах стають узгодженість роботи різних органів і рівнів управління й контролю, а також застосування спеціальних контрольних методів. Органами внутрішньогосподарського контролю можуть бути постійно діючі інвентаризаційні комісії, ревізійні комісії, відділи внутрішнього аудиту підприємств, окремі контролери у структурних підрозділах тощо. Необхідними є координація зусиль служб і підрозділів з контролю, відділу технічного

(технологічного) контролю, групи економічного аналізу, широке застосування методів оперативного і стратегічного управлінського обліку. На таких підприємствах доцільно створювати спеціальний координуючий орган з внутрішньогосподарського контролю, який може мати назву "аудиторський комітет". У разі необхідності слід внутрішнього контролера делегувати до інших технологічних підрозділів – наприклад, до тендерного комітету, підрозділу з управління інвестиціями, бухгалтерії, бюджетного комітету тощо. На великих підприємствах необхідно розробляти й закріплювати в окремому документі власну контрольну політику та дотримуватись її вимог.

Середні за розмірами підприємства перебувають у більш складнішому становищі, ніж великі та малі. До них нормативні вимоги до контролю, встановлені для малих підприємств, можна застосовувати не завжди. Хоча на середніх підприємствах існує розподіл обов'язків між ланками управління, все ж вимоги підтримання відповідного рівня контролю та певна організаційна структура можуть зумовлювати значні та складні контрольні процедури у СВК, які за обсягом операцій не поступаються великим підприємствам. На середніх підприємствах є можливим поєднання у службі внутрішньогосподарського контролю економічного і технічного контролю.

Хоча, як правило, на малих підприємствах, застосовується спрощена система обліку, звітності та оподаткування, все ж виконання адміністративних та контрольних операцій, нерідко - однією особою, ускладнює підтримання належного рівня контролю. За умов запровадження внутрішньогосподарського контролю малих підприємств щодо їх аудиту можна використовувати положення з міжнародної практики аудиту [119, с. 87]. Для вирішення проблем внутрішньогосподарського контролю доцільно враховувати ряд особливостей таких підприємств: концентрацію власності та управління у одних руках (найчастіше – однієї фізичної особи), невелику кількість джерел доходу, спрощену систему ведення бухгалтерського та податкового обліку, обмежені заходи щодо внутрішньогосподарського контролю. Створення окремого відділу внутрішнього аудиту, а тим більше –

внутрішнього моніторингу, є проблематичним на малих підприємствах. Найчастіше такі функції виконує один працівник за сумісництвом.

На малих підприємствах СВК є відносно нескладною. Контроль, як правило, здійснюється власником, який одноособово санкціонує операції, а іноді і реєструє їх. Тому важливим аспектом контролю є компетентність персоналу. Анкети, що розробляються для підприємств малого бізнесу, містять більше запитань, пов'язаних з встановленням участі в операціях власника (керівника).

Для того, щоб внутрішньогосподарський контроль продовжував виконувати функцію управління підприємством, був одним з прийомів перевірки прийнятих рішень і задовольняв потреби підприємства, для суб'єктів малого підприємництва промислової спрямованості доцільно розробити і здійснювати програму організації, розвитку та вдосконалення СВК. Основні складові цієї програми наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

**Програма організації внутрішньогосподарського контролю
суб'єктів малого підприємництва промислового спрямування[78]**

№ з/п	Стадії організації внутрішньогосподарського контролю	Зміст заходів
1	Організаційно-підготовча	На кого покладено повноваження з проведення контролю? Які заходи щодо контролю застосовуються? Система санкціонування; порядок документообігу; розподіл обов'язків з ключових напрямів діяльності (продаж виробів, одержання готівки); перелік матеріально-відповідальних осіб. Хто зобов'язаний надавати звітні дані? Форми внутрішньої звітності; графік подання форм звітності; ширше застосування спрощених, але ефективних заходів щодо контролю (огляду, операційного контролю, документального контролю); проведення обов'язкової інвентаризації). Вимоги до професійного рівня фахівців
2	Технологічна	Здійснення контрольних процедур щодо системи обліку, оподаткування, дотримання вимог технології та оформлення результатів контролю
3	Результативна	Доведення результатів контролю до відома суб'єктів, з ініціативи яких він здійснювався
4	Інспекційна	Доведення інформації про контрольні процедури та прийняті рішення до ініціаторів контролю

Створення програми організації внутрішньогосподарського контролю ґрунтується на відображенні мети діяльності підприємства та внутрішньогосподарського контролю, порядку надання розпоряджень з

контролю в розпорядчих документах підприємства: положенні з контролю, додатку до наказу про облікову політику, посадових інструкціях працівників тощо.

Виходячи з ролі самоконтролю в управлінні, велику увагу на малому підприємстві слід приділяти добору нових кадрів або підвищенню кваліфікації працюючих. У значної кількості суб'єктів малого підприємництва може бути недостатньою кваліфікація фахівця з посвідченням "бухгалтер малого бізнесу".

Специфічною рисою внутрішньогосподарського контролю підприємств – платників єдиного податку з юридичних осіб можна вважати контроль за суворим дотриманням граничних вимог, встановлених для них, тобто визнаних обмежень для їх діяльності. Такий контроль має для підприємства велике значення з огляду на мінливість і нестабільність податкового законодавства, а також на ймовірність виникнення помилок у податковому обліку.

Внутрішньогосподарський контроль підприємств передбачає оперативне застосування необхідних заходів, методів і процедур контролю, відповідні дії за результатами контрольних операцій та перевірку виконання цих операцій.

Доцільно у внутрішніх розпорядчих документах підприємства (зокрема, в його наказі про облікову політику, плані внутрішньої звітності, графіку документообігу) передбачити положення про наявність і реалізацію внутрішньогосподарського контролю, встановити "ключові" точки контролю, визначити відповідні контрольні операції.

Управління підприємством вимагає максимальної реалізації всіх функцій, включаючи функцію контролю. Організація є важливою складовою управління. Тому належна організація внутрішньогосподарського контролю зумовлює ефективне функціонування підприємства, керівництво якого самостійно обирає заходи щодо організації контролю, але при цьому дотримується вимог до неї, що містяться у нормативно-правових актах.

Принципові аспекти організації внутрішньогосподарського контролю передбачено в нормативних документах щодо формування собівартості продукції. Хоча відповідні вимоги не носять імперативного (обов'язкового)

характеру, а мають статус рекомендацій, все ж досвід підприємств, дані яких було використано для їх розробки, говорить про доцільність дотримання цих вимог. Вони призначені для виконання підприємствами певних правил здійснення внутрішньогосподарського контролю при формуванні вартості робіт і послуг.

Основними завданнями організації контролю витрат визнаються [11, с. 56]:

- оцінка обґрунтованості та своєчасності розробки планових витрат по підприємству та по центрах;
- попередній контроль і аналіз можливих втрат, резервів виробництва та скорочення витрат;
- оперативний контроль витрат у розрізі відхилень, винуватців, причин, місць виникнення, центрів відповідальності;
- контроль організаційного та методологічного взаємозв'язку та взаємозумовленості планової та облікової інформації;
- постійний контроль окремих складових комплексних статей;
- контроль цільового спрямування всіх видів витрат;
- оперативний контроль витрат в розрізі центрів відповідальності та результатів діяльності;
- виявлення і діагностика проблем, які виникають при змінах внутрішнього й зовнішнього середовища, а також коригування планів діяльності.

Важливим напрямом внутрішньогосподарського контролю є контроль за використанням ресурсів підприємства. У свою чергу, контроль за використанням його матеріальних, трудових й грошових ресурсів є складовою мети обліку собівартості продукції.

Отже, організація внутрішньогосподарського контролю підприємства повинна враховувати зокрема такі вимоги, як його розміри та види діяльності. Доцільно брати до уваги адекватність контрольних заходів умовам діяльності конкретного підприємства. На великих підприємствах проблемами

внутрішньогосподарського контролю стають узгодження роботи різних органів, а також рівнів управління та контролю, застосування спеціальних контрольних методів. На середніх за розмірами підприємствах можуть виникати скрутні ситуації, пов'язані з вимогами проведення контролю складних об'єктів і значними змінами в обсягах діяльності. При суміщенні окремих функцій управління та контролю з'являються проблеми забезпечення узгодження векторів контролю. На малих підприємствах важливими аспектами контролю є компетентність персоналу, добір нових кадрів і підвищення кваліфікації працівників. При калькуляції собівартості продукції підприємств нефінансового сектора економіки у нормативних документах висвітлюються основні положення контролю – такі, як мета, об'єкти та суб'єкти контролю, спрямованість контролю, комунікаційні відносини. Нормативне регулювання калькуляції собівартості продукції промисловості містить окремі положення організації внутрішньогосподарського контролю: середовище контролю, оцінка ризиків, інформаційні системи, моніторинг. Проводиться попередній, поточний та наступний контроль.

3.2. Удосконалення організації внутрішнього контролю відповідно до нового розуміння системи контролю та вимог управління підприємством

Основними проблемами вдосконалення організації внутрішньогосподарського контролю підприємств є: недостатнє врахування значення норм професійної етики контролерів; відсутність належного обґрунтування вибору і змісту норм професійної етики внутрішніх контролерів підприємства; недостатнє врахування мотиваційної спрямованості контролю; невідповідність кваліфікації та рівня підготовки працівників, які здійснюють контрольні процедури та залучаються до процедур перевірок, сучасним вимогам і тенденціям розвитку науки й техніки.

Контроль як різновид економічних відносин можна визначити як функцію прояву економічних інтересів суб'єктів, які діють у господарській

сфері суспільства. Будь-яка управлінська функція є тісно пов'язаною з функцією контролю. Елемент контролю присутній на кожній стадії управління. Для оптимального здійснення будь-якої стадії процесу управління над кожною з них контроль є необхідним. Крім того, контроль має самостійне значення як важлива функція управління.

Сьогодні проблема ефективного управління та дієвості контролю полягає у врахуванні соціальної орієнтації внутрішньогосподарського контролю. Адже контроль передбачає не тільки забезпечення підпорядкованості об'єкта виключно одному суб'єкту контролю. Головне, що контроль – це процес забезпечення досягнення підприємством визначених ним цілей, у чому є зацікавленими з одного боку, суспільство в цілому, а з іншого – власники (керівництво) і працівники даного підприємства.

Реалізацію внутрішньої самоорганізації, внутрішнього самоврядування в межах трудового співтовариства людей спрямовано на функціонування підприємства як об'єкта управлінського впливу, який являє собою частину суспільства. Посилення ролі трудового колективу у здійсненні контролю відповідає вимогам залучення широких мас трудящих до управління та його гуманізації.

Зменшення регламентації внутрішньогосподарського контролю з боку держави при врахуванні пріоритетності інтересів суспільства, дістає прояв у реалізації соціально-суспільного типу контролю підприємств. Піднесення самоврядування передбачає ширшу участь працівників підприємства у вирішенні питань його виробничого та соціального розвитку. Всебічна обізнаність працівників щодо реального стану справ на підприємстві та в його підрозділах, наближення управління та контролю безпосередньо до кожного створюють умови для ефективного контролю підприємства.

Інтеграцію всеохоплюючого контролю спрямовано на усунення та (або) зменшення ймовірності шахрайства. Якісний внутрішньогосподарський контроль встановлює параметри для прийому на роботу чесних людей, сприяє моделюванню та заохоченню відповідної поведінки кожного з працівників, а також розумінню ними важливості своєї роботи, забезпечує документообіг,

який виключає можливості шахрайства. Процедури внутрішньогосподарського контролю закривають перед потенціальними шахраями доступ до цінностей, позбавляють їх можливості приховати наслідки свого злочину та безкарно користуватися його плодами.

Внутрішньогосподарський контроль одночасно є взаємовідносинами учасників виробництва з приводу:

- перевірки та оцінки фактів господарської діяльності для недопущення перевитрачання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів;
- впровадження сучасних методів праці та прогресивних технологій;
- забезпечення збереження коштів і цінностей;
- випуску продукції, що здатна знайти попит на ринку.

Такі напрями є відображенням бачення внутрішньогосподарського контролю як процесу, що забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети.

Досвід підприємств України дозволяє стверджувати, що виникнення втрат і непродуктивних витрат є пов'язаним не стільки з недоліками організації виробничо-господарської діяльності, скільки з низькою якістю внутрішньогосподарського контролю. Однією з причин втрат можна вважати недостатнє використання норм при проведенні контролю на підприємствах.

На більшості підприємств наразі відсутній спеціалізований структурний підрозділ, який би координував функціонування СВК. Як наслідок, працівники підприємств здійснюють контрольні процедури у межах своїх посадових обов'язків, а це, у свою чергу, спричиняє неузгодженість контрольних заходів і дій. Контрольні перевірки не є системними та систематичними. Потребують перегляду організаційні аспекти контрольних процедур. На підприємствах не ведеться відповідна планова робота щодо здійснення контрольних заходів. Підходи, що використовуються для оцінки економічної ефективності СВК підприємств, є мало дієвими. Крім того, недостатньо розкриваються характерні риси внутрішньогосподарського контролю інвестиційної та інноваційної

діяльності та самофінансування, ототожнюється ефективність і ефект внутрішньогосподарського контролю. Низька ефективність функціонування СВК зумовлена недостатнім розумінням значення контролю в умовах комп'ютеризації та відсутністю теоретичних напрацювань з методики внутрішньогосподарського контролю на базі використання комп'ютерних технологій.

Вивчення проблем контролю зумовлює необхідність вирішення питань, пов'язаних з поведінкою особи на підприємстві та використанням моральних норм працівниками. Питання моралі, поведінки, етики належать до професійної діяльності, охоплюючи поведінку працівників, яким доручено проведення контрольних заходів, та їхнє ставлення до контролю, а отже – і поведінку осіб, діяльність (бездіяльність) яких підлягає інспектуванню.

Можна вважати доведеним, що суспільна довіра до високої якості виконаних робіт зростає тоді, коли в рамках певної професії існують високі стандарти професійної діяльності, у тому числі - високі стандарти поведінки професіоналів. Як і для представника будь-якої іншої професії, для внутрішнього контролера також важливим є почуття правильної професійної поведінки, що, у свою чергу, зумовлює дотримання ним норм етики.

Визнано, що професіоналам необхідно мати свій набір правил професійної поведінки, який в сучасних умовах називається "Кодекс професійної етики". Такий кодекс професійної етики (КПЕ) дає відповідні рекомендації, визначає (з певною мірою точності) критерії поведінки, специфічні для конкретної професії. У ньому, на відміну від теорії загальної етики, можна знайти вирішення конкретних проблем. Кодекс містить професійні вимоги до певної професії, є декларацією встановлених для неї норм поведінки та сприяє виконанню професіоналами з контролю цих норм. Без цього була б неможливою професійна дисципліна. За допомогою КПЕ фахівець може ідентифікувати свої службові обов'язки, а його керівництво – довести виконання (невиконання) працівником покладених на нього обов'язків.

Для розкриття проблем етики розглянемо міркування дослідників про

принципи рішення етичних проблем професійної діяльності. На думку Малахова В.А. [18], етику як науку, цікавить насамперед, те, як людині поводитись, які цінності відстоювати у житті. Малахов розкриває погляди вчених на існування двох основних форм вирішення етичних проблем: оптативної (доброзичливої) та імперативної (владної, наказової). З точки зору захисту інтересів власника та сучасного стану розвитку ринкових відносин в Україні, більш доречним є підхід до вирішення проблемних питань з позицій етики, що ґрунтується на імперативних, утилітарних і узагальнених (генералізованих) принципах, викладених у класичній праці "Аудит" всесвітньо відомого фахівця з теорії та практики аудиту зі США Д.Робертсона.

Організація внутрішньогосподарського контролю передбачає обов'язкове дотримання фахівцями з контролю певних вимог, у тому числі - етичних. На практиці застосовуються визначення норм етики. Певний набір таких норм існує для фахівців різних спеціальностей.

Ведення внутрішніми контролерами підприємства своєї діяльності зумовлює необхідність дотримання ними певних правил етики. Для професійних бухгалтерів, внутрішніх аудиторів, державних аудиторів етичні норми передбачено. Дослідниками пропонуються норми етики для аудиторів (В.Д. Андрєєв [113]) і фахівців державного фінансового контролю (І.К. Дрозд, В.О. Шевчук [135]). У Законі України "Про аудиторську діяльність" щодо повноважень Аудиторської палати України передбачено, що палата здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами норм професійної етики аудиторів. Є розробленим Кодекс професійної етики аудиторів України. Нагальною необхідністю також є встановлення норм професійної етики для внутрішніх контролерів підприємств.

Однією з причин появи загальноприйнятих правил поведінки у бізнесі є усвідомлення суб'єктами ринкових відносин неможливості вирішення всіх проблем виключно на рівні національного законодавства та необхідності їх врегулювання через запровадження у практику корпоративного управління етичних норм. Для досягнення головної мети підприємства (зокрема,

товариства) – максимізації добробуту акціонерів за рахунок зростання ринкової вартості акцій товариства, а також одержання акціонерами дивідендів, керівні органи товариства мають здійснювати управління ним у такий спосіб, щоб забезпечити як розвиток товариства в цілому, так і реалізацію права кожного акціонера на отримання доходу. Поряд з тим, товариство повинне вести свою діяльність відповідно до правил ділової етики та враховувати інтереси суспільства в цілому [113].

Під етикою ділових відносин зазвичай мають на увазі систему універсальних і специфічних моральних вимог і норм поведінки, що реалізуються в одній із сфер суспільного життя – професійній діяльності. Ця система базується на загальнолюдських нормах і правилах поведінки людей, але має певні особливості. Професійна роль будь-якого співробітника є нерозривно пов'язаною з виконанням ним етичних норм взаємовідносин зі своїм зовнішнім оточенням (колегами, підлеглими, клієнтами та партнерами). Дотримання етики ділових відносин є одним з головних критеріїв оцінки професіоналізму як окремого співробітника, так і підприємства в цілому [113].

Внутрішньогосподарський контроль підприємства здійснюється за рішенням власника та управлінського персоналу на основі поставлених завдань і цілей. Найсуттєвіша риса професії внутрішнього контролера підприємства (аудитора, інспектора, ревізора, бухгалтера-ревізора тощо) полягає в розумінні ним відповідальності перед суспільством. Для внутрішнього контролера представниками суспільства є насамперед, власники, управлінський персонал і працівники підприємства, клієнти, кредитори, інвестори, ділове середовище, громадськість, фінансові установи, контролюючі органи, аудиторські фірми та аудитори, а також інші особи, що покладаються на об'єктивність і чесність внутрішніх контролерів. Така відповідальність передбачає суворе дотримання контролерами визнаних етичних норм і покарання за їх недотримання.

Етичні норми при організації контролю дістали відображення у працях попередників і в чинних нормативно-правових актах. Як свідчить дослідження, серед чеснот, яких очікують від працівників з обліку, контролю та аудиту,

переважають об'єктивність, чесність (сумлінність), конфіденційність, професійна компетентність, незалежність, професійна поведінка, ретельність, доброзичливість. Інакше кажучи, у особі фахівця найбільше цінують загальнолюдські якості, а вже потім – наявність глибоких професійних знань.

При виборі норм професійної етики, яких повинні дотримуватися внутрішні контролери підприємства, слід виходити з особливостей внутрішньогосподарського контролю. Власники, управлінський персонал і працівники є зацікавленими у запобіганні випадкам шахрайства на своєму підприємстві (розкраданню, зловживанню службовим становищем тощо), оскільки запобіжні заходи знижують ризики та сприяють досягненню мети підприємства. Проте, атмосфера тотального нагляду, за кожним співробітником і всезагальної підозрливості не повинна стати метою та самоціллю у роботі підприємства і не може бути покладена в основу реалізації контрольних заходів, а також роботи контролерів, ревізорів підприємства. При проведенні контролю використовуються доцільні підходи. Але для внутрішньогосподарського контролю важлива кожна деталь. Вчасно непомічений симптом значних і небажаних відхилень може спричинити суттєві порушення законодавства, зниження ефективності, викривлення фінансової звітності.

Контрольна діяльність полягає у виробленні та реалізації необхідних впливів, які враховують поведінку людей, залучених до контрольної ситуації, для забезпечення найефективнішого використання всіх ресурсів підприємства та досягнення поставлених перед ним цілей. Ця діяльність проводиться згідно чинного законодавства і рішень вищестоящих рівнів управління [110, с. 56].

Таким чином, важливою рисою діяльності внутрішніх контролерів є отримання доказів відповідності діяльності певної особи встановленим вимогам або провини даної особи в їх порушенні, а також належна оцінки цих доказів.

Проведений аналіз функцій внутрішнього контролера дає можливість вважати, що під професійною етикою внутрішнього контролера розуміють

прийнятий на підприємстві обов'язковий для виконання мінімум правил поведінки працівника служби контролю, які підтримують його моральний престиж у суспільстві та дозволяють йому належним чином виконувати обов'язки на підприємстві. До головних норм професійної етики внутрішнього контролера відносять незалежність, чесність, об'єктивність, професійну компетентність, конфіденційність, професійну поведінку.

Ускладнення обставин ведення бізнесу зумовлює виникнення нових правил і положень, які необхідно враховувати при управлінні підприємством. До таких положень належить конфлікт інтересів.

Події літа 2007 року, коли в центрі уваги гравців фінансового ринку опинилися світові рейтингові агентства, привернули увагу до врегулювання конфлікту інтересів. Цього разу причиною конфлікту стала майнова залежність рейтингових агентств від компаній, яким ці агентства виставляють рейтинг. Інакше кажучи, для компаній причина конфлікту мала зовнішній характер.

Вивчення природи такого елемента діяльності компаній, як конфлікт інтересів, дозволяє встановити його характерні риси й розкрити можливості запобігання негативному впливу конфлікту.

Основу адміністративного контролю створює ідея мотивації працівника, службовця на досягнення результатів діяльності підприємства в цілому. У розпорядженні підприємств, які мають значну чисельність найманих працівників, складну структуру управління і таке інше, повинні бути відповідні методи контролю та процедури контролю, які б спонукали персонал діяти відповідно до вимог керівників (власників) таких підприємств. Крім того, за наявності дійових методів контролю і контрольних процедур різко скорочуються можливості здійснення та приховування шахрайства.

У науці контролю та в регулюванні підприємництва конфлікт інтересів знаходить чільне місце. У праці 1932 року [112] вперше відмічено конфлікт інтересів, який виникає в розбіжностях між власністю та управлінням (у широкому розумінні). З того часу теорія агентств дослідила потенціальний несприятливий ефект від концентрації функцій управління (контролю) в руках

менеджерів.

Конфлікт інтересів як серйозна загроза існуванню бізнесу став розглядатися з кінця 80-х років минулого століття. Цей конфлікт у сучасному розумінні входить до складу основних постулатів та робочих стандартів INTOSAI. Зіткнення інтересів вважається одним з постулатів ревізійних стандартів [97, с. 74]. Серед критеріїв технології регулювання діяльності фірми контрольні заходи щодо конфлікту інтересів займають чільне місце [106]. До принципів внутрішньогосподарського контролю належить забезпечення поєднання протилежності інтересів учасників виробництва у контрольному акті приймання–передавання продукції (робіт) від одного працівника до іншого та єдність їх інтересів у досягненні кінцевих цілей виробництва [71]. Вважається, що одним з факторів, які визначають середовище внутрішнього контролю, є конфліктність (безконфліктність) в колективах. Вимога утискування інтересів при організації СВК зумовлює ефективне функціонування СВК. При цьому передбачається створення спеціальних умов, за яких будь-які відхилення ставлять будь-якого працівника або підрозділ у не вигідне становище і спонукають їх до врегулювання "вузьких місць" [1, с. 73]. Постає питання вивчення та врахування конфлікту інтересів у роботі внутрішнього контролера.

Поняття "інтерес" (від лат. *inter-esse* – буття поміж, *interest* – має значення, важливо, було інакше [128, с. 69]) доволі широке та використовується в різних галузях знань. Під інтересом розуміють предмет зацікавленості, побажання та спонукальних мотивів дій економічних суб'єктів. Виокремлюють матеріальні, духовні, грошові, ділові, майнові інтереси, а також інтереси людини, соціальної групи, фірми, галузі, регіону, колективів, громадськості, національні інтереси.

Згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів, контроль має відношення до прояву фінансового інтересу. Загрози власному інтересу професійних бухгалтерів можуть виникати у зв'язку з проявами їхньої професійної діяльності, яка може нести загрози фінансовому інтересу, опосередкованому фінансовому інтересу та прямому фінансовому інтересу

професійних бухгалтерів. В таблиці 3.3 наведено зміст контролю у визначенні різновидів фінансового інтересу професійних бухгалтерів.

Таблиця 3.2

Зміст контролю у визначенні різновидів фінансового інтересу за Кодексом етики професійних бухгалтерів[78]

Різновиди фінансового інтересу	Зміст фінансового інтересу
Фінансовий інтерес	Частка участі в акціонерному капіталі, в інших цінних паперах, боргових зобов'язаннях, позиках чи інших боргових інструментах суб'єкта господарювання, в т. ч. правах і зобов'язаннях щодо придбання цього інтересу та похідних інструментах, прямо пов'язаних з таким інтересом
Опосередкований фінансовий інтерес	Фінансовий інтерес, який реалізується шляхом одержання вигід через використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду або подібного проміжного механізму, які не контролюються суб'єктом господарювання
Прямий фінансовий інтерес	Фінансовий інтерес, який: а) прямо належить або знаходиться під контролем особи чи суб'єкта господарювання (включаючи тих, якими інші керують на дискредитивній основі); б) належить на засадах одержання вигід шляхом використання механізму колективних інвестицій, взаємного фонду, пайового інвестиційного фонду або подібного проміжного механізму, який контролюється особою чи суб'єктом господарювання

Як показують результати дослідження, врахування загрози дотримання професійним бухгалтером фундаментальних етичних принципів (наприклад, загрози власному інтересу) передбачає оцінку ним фінансових інтересів. Штатний професійний бухгалтер може мати власні фінансові інтереси або знати про фінансові інтереси близьких чи найближчих родичів, що в деяких випадках може викликати загрозу дотриманню ним фундаментальних етичних принципів. Оцінюючи значущість такої загрози та вибираючи застережні заходи щодо її усунення або зменшення до прийняттого рівня, штатний професійний бухгалтер повинен оцінити характер фінансового інтересу. Це включає оцінку суттєвості фінансового інтересу та його характеру (прямий або опосередкований). Очевидно, що в кожному випадку суттєва або вагома частка власності у підприємстві буде різною – залежно від особистих обставин конкретної особи. Якщо загрози є більшими від явно незначущих, то слід розглянути застережні заходи та застосовувати їх для усунення або зменшення цих загроз до прийняттого рівня. Штатний професійний бухгалтер не повинен ні маніпулювати інформацією, ні використовувати конфіденційну інформацію

для особистої вигоди.

Заходи щодо врахування фінансового інтересу штатним професійним бухгалтером також мають відношення до внутрішнього контролера. Тому при веденні своєї професійної діяльності останній повинен виконувати вимоги неприпустимості впливу фінансового інтересу (який має різний зміст на різних рівнях контролю) на дотримання професійних принципів, у нашому випадку – норм професійної етики внутрішнього контролера.

Суттєву роль у підтримуванні престижу професій контролера та аудитора у захисті прав їх представників відіграють професійні об'єднання із самоврядування. Доцільно і в Україні створювати такі самостійні професійні організації внутрішніх контролерів або секції внутрішніх контролерів у складі Українського інституту внутрішніх аудиторів, Гільдії Професійних Внутрішніх аудиторів України.

Економічні категорії "інтерес" і "контроль" мають спільні риси у зв'язку з можливістю власника задовольняти свій інтерес шляхом володіння значною частиною активів підприємства. Так, під контрольним інтересом, контрольною часткою (*controlling interest*) розуміють володіння більш як 50% активів підприємства. Проте фірма може повністю контролюватися незначною кількістю акціонерів, якщо решту акцій широко розпорошено серед утримувачів, які фактично не справляють впливу при голосуванні [20, с. 62].

Проблема полягає в тому, що конфлікт інтересів є відображенням розбіжностей між власними інтересами особи, яка має відносини з підприємством, установою або служить державі, та інтересами підприємства, установи, держави; йдеться, насамперед, про економічні інтереси, але можуть бути й інші інтереси, наприклад – владні, ділові, політичні. Під конфліктом інтересів на підприємстві мають на увазі розбіжність між особистими інтересами посадової особи (пов'язаної особи підприємства) та її посадовим (професійним) обов'язком діяти в інтересах підприємства.

Конфлікт інтересів може, зокрема, виникати, якщо посадова особа або пов'язана особа є стороною договору з підприємством, бере участь у його

укладанні та виконанні як представник або посередник, одержує винагороду від підприємства або від особи, що є стороною договору тощо. Основою для конфлікту інтересів є ситуація, коли людина або фірма діють одночасно у двох або кількох площинах, і цілі таких дій не збігаються.

В управлінні підприємством безумовною (імперативною) для виконання нормою вважаються тільки інтерес підприємства або інтерес більшості акціонерів. Наявність або виникнення інтересу інших осіб в інтересах підприємства розглядаються як негативне відхилення від норми. Гармонія або баланс інтересів (цебто коли обидві сторони мають власні інтереси, але друга сторона діє свідомо в інтересах першої) конфліктом інтересів не визнаються. У даному випадку поняття "конфлікт" є близьким до поняття "контроль", який ґрунтується на перевірці відхилень фактичного стану справ від встановленої норми. Коли відхилення не є суттєвим, контрольні заходи значно обмежуються.

Вважається, що відсутність конфлікту або слабка його дія сприяють розвитку підприємства. Як правило, розглядаються дві сторони конфлікту інтересів: по-перше, підприємство, більшість його акціонерів, а по-друге – посадові особи, окремі працівники, члени спостережної ради або виконавчого органу підприємства. На думку представників першої сторони, управлінські рішення повинні прийматися тільки на їхню користь. У представників другої сторони є або виникають особиста заінтересованість, ділові, приватні, владні інтереси, право власності, заборгованість перед підприємством тощо, що може потягти прийняття ними рішень на даному підприємстві на свою власну користь. В останньому випадку такі заходи можуть завдати підприємству шкоди. За наявності розбіжностей в інтересах вважається, що конфлікт інтересів виникає, і підприємству необхідно вживати певних заходів щодо його врахування.

Оскільки в цьому конфлікті задіяні фізичні особи, то конфлікт інтересів належить до міжособистісних, міжгрупових конфліктів і розглядається з точки зору порушення особою службових та етичних норм. Дотримання етичних норм створює об'єктивну, прозору, справедливую основу для управління

підприємством і справляє позитивний вплив на його рішення. Справедливим є також і зворотне: ігнорування особою етичних норм спричиняє зниження довіри, збуджує підозру, формує необ'єктивну основу для діяльності підприємства.

Своє зовнішнє вираження конфлікт інтересів дістає як порушення фундаментальних етичних принципів, яких повинна дотримуватися посадова особа – таких, як об'єктивність, незалежність. Наявність цього конфлікту обмежує або унеможлиблює виконання на даному підприємстві певних професійних (посадових, службових) обов'язків особою – носієм власних інтересів.

Конфлікт інтересів має бути мотивом діяльності особи, яка може призвести до господарських порушень. Логічна послідовність дій (модель), яку спричиняють порушення внаслідок ігнорування особою інтересів підприємства, може мати такий вигляд:

Особа, → враховуючи власний інтерес, який не збігається з інтересами підприємства, → ігноруючи встановлені ознаки інтересів підприємства, → виконує дії, що призводять до →

Тому для запобігання негативному впливу конфлікту інтересів необхідно здійснювати певні заходи щодо організації внутрішньогосподарського контролю.

Викладемо результати аналізу змісту конфлікту інтересів у взаємовідносинах осіб, підприємств (установ і держави) з точки зору здатності підприємств знизити гостроту цього конфлікту. У додатку 3 наведено сфери застосування, сторони і зміст конфлікту інтересів для особи та підприємства. Для вирішення конфлікту інтересів щодо податків є необхідним посилення на норми оподаткування, встановлені чинним законодавством.

Конфлікт інтересів може бути мотивом діяльності особи, яка здатна призвести до господарських порушень і завдати шкоди підприємству. Тому для запобігання негативному впливу конфлікту інтересів необхідно вживати певних

заходів.

Важливим заходом щодо врахування конфлікту інтересів є внутрішньогосподарський контроль. З розв'язанням конфліктів мають справу, головним чином адміністративний, соціальний та економічний різновиди контролю. В науці контролю та в регулюванні підприємництва конфлікт інтересів займає чільне місце. Вважається, що він повинен враховуватися при виконанні особою підприємства своїх службових обов'язків, і при визначенні середовища внутрішнього контролю. При цьому врахування конфлікту інтересів є одним з основних постулатів ревізійних стандартів INTOSAI [156].

Як свідчить практика банків, високо цінуються виважений підхід до планування та розробки внутрішніх положень, контрольних процедур і засобів контролю, а також активний контроль за їх виконанням. Результати критичного розгляду матеріалу дозволяють запропонувати заходи щодо організації внутрішньогосподарського контролю підприємства для врахування конфлікту інтересів і довести можливість використання цих заходів у практичній діяльності. Такі заходи ґрунтуються на встановленні наявності на підприємстві визначеного підходу на користь підприємства або більшості акціонерів.

У таблиці 3.3 наведено відповідні організаційні заходи залежно від сценаріїв попередження та (або) розв'язання конфлікту інтересів.

До вже відомих контрольних заходів належать як запобігання конфлікту інтересів (визначення переліку осіб, щодо яких не припустимий конфлікт інтересів, прийняття Кодексу професійної етики працівників; поведінки співробітників, створення правил і процедур щодо укладання правочинів, у вчиненні яких у особи є заінтересованість, тощо) так і розв'язання конфлікту інтересів (розробка Правил розв'язання конфлікту інтересів – попередження; стягнення штрафу; виведення особи зі складу органу управління або спостережної ради; розірвання контракту з особою; тощо). Налагоджена власна служба безпеки, здійснення заходів щодо контролю та аналізу здатні значно знизити загрозу для інтересів підприємства від зловжитку інших осіб.

Таблиця 3.3

Заходи щодо організації внутрішньогосподарського контролю
підприємств для врахування конфлікту інтересів [78]

Типи заходів	Заходи щодо організації внутрішньогосподарського контролю підприємства для врахування конфлікту інтересів
Запобігання конфлікту інтересів	<p>Чітке встановлення ознак інтересів підприємства для ідентифікації конфлікту інтересів і запобігання такому конфлікту (наявність взаємовідносин щодо права власності, заборгованості)</p> <p>Визначення переліку осіб, щодо яких конфлікт інтересів є неприпустимим (члени спостережної ради або виконавчого органу, внутрішній аудитор, контролер, посадові особи, залучені експерти)</p> <p>Прийняті політики та процедури з дотримання професійних вимог персоналом і членами спостережної ради</p> <p>Передбачення у Концепції внутрішньогосподарського контролю заходів щодо врегулювання конфлікту інтересів</p> <p>Прийняття Кодексу професійної етики працівників; передбачення у контракті з найманим працівником його зобов'язання подавати інформацію про можливий розвиток конфлікту інтересів, а також, відповідальності працівника при порушенні ним вимог етики</p> <p>Необхідність дотримання бухгалтерами підприємства Кодексу етики професійних бухгалтерів</p> <p>Створення на підприємстві повноважних органів (аудиторського комітету, комітету з питань призначень і винагород, комісії з етики, внутрішнього арбітражу тощо), більшість членів яких мають бути незалежними</p> <p>Визначення рангу органу, що приймає рішення про попередження та розв'язання конфлікту</p> <p>Наявність вимог до членів спостережної ради або виконавчого органу щодо дотримання інтересів підприємства</p> <p>Дотримання правила ротації внутрішніх аудиторів і внутрішніх контролерів</p> <p>Створення правил і процедур з укладання правочинів, у вчиненні яких у особи є заінтересованість</p>
Розв'язання конфлікту інтересів	<p>Розробка Порядку розгляду скарг і звернень</p> <p>Розробка Правил розв'язання конфлікту інтересів (попередження, стягнення штрафу, виведення особи зі складу органу управління або спостережної ради, розірвання контракту з особою тощо)</p>

Одним із засобів розв'язання конфліктів є діяльність бюджетних комітетів підприємства при створенні системи центрів відповідальності. Конфліктні ситуації можуть зачіпати персональну відповідальність менеджерів, реальність і можливість виконання нормативів, одночасне існування цілей, які мають різну спрямованість і є несумісними; можуть створювати неможливість визначення результату діяльності підрозділів підприємства у грошових одиницях [63, с. 71].

До посади внутрішнього контролера та внутрішнього аудитора повинні відноситися вимоги недопустимості конфлікту інтересів. Аргументи на користь цієї думки наступні. Ведення професійної діяльності внутрішнім контролером передбачає високий рівень довіри; він може оцінювати членів наглядового та виконавчого органів, а також сприяти розв'язанню конфлікту інтересів не на

користь підприємства; внутрішній контролер є обізнаним з питань комерційної таємниці підприємства; наявність конфлікту інтересів може перешкоджати неупередженому та об'єктивному виконанню ним своїх обов'язків; суб'єктивна оцінка внутрішнього контролера може сприяти перекрученню інформації про діяльність підприємства та про можливий розв'язок конфлікту інтересів, а також зумовлювати значний рівень властивого ризику як складової аудиторського ризику. Бажано розробити Кодекс професійної етики внутрішніх контролерів.

Контрольні процедури полягають у тому, що за основу для порівняння досягнутого фактичного рівня показників встановлюються норми внутрішньогосподарського контролю, здійснюється вимірювання відхилень факту від норми, далі з'ясовуються причини виникнення таких відхилень, проводиться їх оцінка, нарешті здійснюються своєчасні та адекватні реагування на встановлені відхилення. Організація внутрішньогосподарського контролю підприємств передбачає широке використання встановлених норм контролю та відхилень від них.

У міру історичного розвитку у своєму сходженні від особистого досвіду до наукового узагальнення, людина, насамперед, стикається з моральними нормами [28, с. 106]. Згідно з існуючими визначеннями, моральна норма (від лат. *norma* – керівний початок, правило, взірць) є елементарною формою моральної вимоги, певним взірцем поведінки, що відбиває усталені потреби людського співжиття і має обов'язковий характер. Мовне джерело даного поняття, латинська "*norma*" походить від дієслова "*nosco*" – "пізнаю, впізнаю, розпізнаю" і початково означає "шкільний косинець", який прикладають до ліній та площин саме з метою їх випрямлення і виправлення. Від цього елементарного образу сучасне поняття "норми" успадковує вказівку про певну повторюваність істотного, яку треба розпізнати в конкретній ситуації та прийняти до керівництва. Під цим кутом зору норма моральна теж постає своєрідним "косинцем", який ми прикладаємо до примхливої реальності людських відносин, де так само існують свої істотні повторюваності, що

вимагають додержання.

На відміну від моральних норм, які встановлюють майже однозначне їх застосування ("так" чи "ні", "можна" або "не можна"), інші різновиди норм передбачають більш складну, неоднозначну оцінку. Сказане стосується, зокрема, норм права, норм контролю тощо.

За формою закріплення бажаної поведінки суб'єкта норми права, наприклад, поділяються на:

- імперативні (прописують чітко визначені дії, однозначно закріплюють вичерпний перелік прав і обов'язків, не допускають ніяких відхилень);
- диспозитивні (визначають певні права та обов'язки суб'єктів, але, за згодою суб'єктів, допускають їх доповнення або зміну);
- рекомендаційні (встановлюють варіанти бажаної, але не обов'язкової поведінки; не містять санкцій);
- заохочувальні (визначають засоби заохочення за здійснення бажаних або корисних діянь, не містять санкцій).

У роботах В.О. Шевчука та І.К. Дрозд [135; 20, с. 67] встановлено загальні принципи контролю, висвітлено значення норм в економічних системах і норм контролю, розглянуто філософію вчення про норму. Наголошено, що норма в економічних системах – це засіб регуляції дій об'єктів системи, який закріплює їх та відіграє роль стабілізуючого чинника. У праці [81, с. 105] наведено різновиди норм, нормативів і параметрів контролю, виокремлено норми функціонування, норми керованості. Деякі дослідники проблем внутрішньогосподарського контролю [11], хоча й не виділяють норм контролю, але серед дій з контролю передбачають порівняння фактичних даних з базою для порівняння, тобто з потрібними значеннями, що збігається з формулюванням норм контролю.

Словосполучення "імперативна норма" дістає відображення у документах з регулювання бухгалтерського обліку. Наприклад, Мінфін України вважає за недоцільне включати до облікової політики підприємства одноваріантні методи

оцінки, обліку і процедур як імперативні для застосування підприємством норми. Щодо контролю такі поняття, як норма контролю, норматив, стандарт, є ключовими, імперативними. З огляду на зміст контролю, вихідними складовими процесу контролю є факт і норма, що порівнюються між собою для виявлення відхилень.

Вважаємо за потрібне обґрунтувати роль норм у здійсненні внутрішньогосподарського контролю. Для виконання контролем своїх функцій він вимагає, щоб потрібна для менеджерів інформація постійно перебувала у полі зору внутрішньогосподарського контролю. Поведінка менеджерів великою мірою залежить від того, наскільки значними є відхилення від норм. Передбачаються різні сценарії заходів щодо управління – за так званих "стандартних ситуацій" (тобто коли відхилення від норми є неістотними, перебувають у визначених межах, передбачувані), а також за "нестандартних ситуацій" (коли фактичні параметри досягають граничних значень або перевищують їх, відхилення непередбачувані). Інакше кажучи, застосування норм внутрішньогосподарського контролю забезпечує дієвість механізму прямого і зворотного зв'язку в управлінні.

Доцільно розкрити практичні риси вивчення змісту норм у контролі. Нормами внутрішньогосподарського контролю можна вважати узаконені на рівні підприємства, визнані обов'язковими параметри його діяльності, що забезпечують досягнення поставлених цілей. Вони можуть мати вигляд стандартів, планів, норм, нормативів, рішень, наказів, приписів, лімітів, законів тощо. Як приклади норм внутрішньогосподарського контролю можна назвати норми витрачання матеріальних та інших ресурсів, норми виробництва, норми прибутковості та рентабельності, норми внутрішнього доходу, норми природного убутку, норми запасів, норми капіталізації прибутку, норми продажу, норми простою транспортних засобів тощо. Крім того, до норм контролю належать допустимі відхилення від встановлених норм.

Під нормативами внутрішньогосподарського контролю розуміють економічні та технічні показники, що характеризують відносні величини

(ступінь) використання засобів і предметів праці, їх витрачання на одиницю площі, ваги та ін. До нормативів внутрішньогосподарського контролю належать поелементні складові норм, які характеризують питоме витрачання сировини та матеріалів на одиницю маси, площі, обсягу, довжини при виконанні виробничих процесів; розміри технологічних відходів і втрат сировини та матеріалів (вимірюються в натуральних одиницях або у процента). Нормативи внутрішньогосподарського контролю вважаються критеріями ефективності діяльності об'єктів контролю. До таких нормативів належать, наприклад співвідношення витрат і результатів діяльності, норматив доходів, норматив власних оборотних засобів.

Стандартами внутрішньогосподарського контролю вважаються визнані на підприємстві вимоги до методів контролю і контрольних процедур.

Норми контролю створює та коригує ланка управління, яка є ініціатором контролю. Управлінський персонал підприємства зобов'язаний забезпечувати параметри його діяльності, що передбачені нормами. Норми вибираються заздалегідь і встановлюються за проміжними або кінцевими результатами діяльності. Вони можуть бути відображені у натуральних, грошових та інших показниках. Перелік норм внутрішньогосподарського контролю та порядок їх встановлення (перегляду в необхідних випадках), порядок визначення відхилень від норм і прийняття управлінських рішень на підставі аналізу цих відхилень належать до елементів організації внутрішньогосподарського контролю. Основними вимогами до процедур такого контролю на підставі норм можна вважати: однозначне сприйняття цих норм керівниками усіх рівнів управління і виробництва та обов'язкову винагороду за досягнення встановлених норм і стандартів, накладання штрафів при їх недосягненні тощо.

У таблиці 3.4 наведено класифікацію норм внутрішньогосподарського контролю як елементу його організації.

Таблиця 3.4

Класифікація норм як елементу
організації внутрішньогосподарського контролю [78]

Ознаки класифікації	Види норм внутрішньогосподарського контролю
За змістом	Економічні, юридичні, технічні, норми часу, змішані
За складовими внутрішньогосподарського контролю	Адміністративні, норми бухгалтерського обліку (включаючи податковий та управлінський облік), внутрішнього аудиту, контролю громадськості
За циклами (фазами) підприємницької діяльності	Норми циклу придбання, циклу виробництва, циклів збуту та отримання фінансових результатів, фінансово-інвестиційного циклу
За регламентацією	Розроблені на підприємстві, задані із зовні
За господарськими процесами	Статичні та динамічні
За часом проведення контрольних дій при статичному контролі	Норми попереднього, поточного та наступного контролю
За належністю до об'єктів контролю	Власні контрольні норми та запозичені з об'єктів контролю
За рівнем дотримання порядку виконання суб'єктами контролю	Обов'язкові та рекомендовані
За ставленням до спрямованості контрольних дій	Напружені, "жорсткі" (з незначним діапазоном відхилень), ненапружені, "м'які" (із значним діапазоном відхилень)

Проведене дослідження демонструє, що норми внутрішньогосподарського контролю можуть бути класифіковані за такими ознаками:

- за змістом,
- за складовими внутрішньогосподарського контролю,
- за циклами (фазами) підприємницької діяльності,
- за регламентацією,
- за господарськими процесами,
- за часом проведення контрольних дій при статичному контролі,
- за належністю до об'єктів контролю,
- за рівнем дотримання порядку виконання суб'єктами контролю,
- за ставленням до спрямованості контрольних дій тощо.

Висновки до розділу 3

Дослідження питання організаційних засад внутрішнього контролю в системі управління підприємством дало можливість сформулювати наступні висновки і пропозиції:

1. Реалізація концепції внутрішньогосподарського контролю зумовлює розкриття організаційних аспектів такого контролю. Потреба в удосконаленні внутрішньогосподарських відносин на підприємствах зумовлює розвиток організації внутрішньогосподарського контролю. Організаційна структура контролю не відокремлюється від структури управління підприємством у цілому. За стан і організацію внутрішньогосподарського контролю відповідає саме підприємство. Створення СВК є обов'язком керівника суб'єкта господарювання. Організація внутрішньогосподарського контролю підприємства передбачає: встановлення мети контролю; вибір головних параметрів; створення підрозділу з внутрішньогосподарського контролю; призначення контролерів; регламентацію функцій служб (осіб) з контролю; розробку внутрішніх документів, які регламентують проведення контролю; інформаційне забезпечення контролю; виконання контрольних заходів; координацію та планування роботи; вплив на працівників підприємства.

2. Сьогодні відбувається перехід від "традиційного" бачення управління і контролю до нового підходу, при якому, головним чином розглядаються інформація про зовнішнє оточення (ринки та конкурентів), а також оцінка нефінансових факторів (у тому числі - мотивації працівників, професійної етики та моральної поведінки внутрішніх контролерів підприємства). Під професійною етикою внутрішнього контролера розуміють прийнятий на підприємстві мінімум правил поведінки працівника служби контролю, що є обов'язковими для виконання і підтримує його моральний престиж у суспільстві. Характерною рисою професії внутрішнього контролера підприємства є розуміння ним своєї відповідальності перед суспільством. До

складу норм професійної етики внутрішнього контролера належать незалежність, чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка.

3. Основами для формування норм і стандартів внутрішнього контролю підприємства є: наявність мети його діяльності та планів (прогнозів) її досягнення; визначення ініціатором контролю параметрів (норм) діяльності підприємства, інформаційних систем і показників, контроль яких дозволить забезпечити досягнення бажаних її результатів; встановлення норм і стандартів внутрішньогосподарського контролю (середовище контролю, процес оцінки ризиків, інформаційні системи, контрольні процедури і моніторинг контролю); використання норм і стандартів внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством.

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження сформовано висновки організаційного та науково-прикладного характеру, що відображають вирішення завдань даного дослідження відповідно до поставленої мети.

У широкому значенні під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкту деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об'єкту контролю від заданих параметрів. Внутрішній контроль — це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства і спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації й зниження ризику ведення бізнесу.

Взаємодію внутрішнього контролю з елементами системи управління, яку слід розглядати багатопланово, зокрема за вертикаллю і горизонталлю. За вертикаллю (ієрархія) взаємозв'язок елементів системи управління можна представити як впорядковані сукупності, кожна з яких, у свою чергу, складається з двох частин: керуючої і керованої. У кожній керуючій частині підсистеми (елемента системи управління підприємством) об'єктивно присутні такі загальноприйняті функції як планування, облік, аналіз, контроль і ін. Це визначає те, що в основі ієрархічної побудови контролю, як і інших елементів системи управління підприємства лежить організаційна структура управління. Взаємозв'язок керуючої і керованої підсистем в системі управління підприємства розглядається з позицій реалізації зворотного зв'язку;

Визначена залежність результатів контролю від цілей управління, яка обґрунтовується на тому, що процес управління починається з надання корисної інформації за наслідками контрольних процедур для ухвалення управлінських рішень і завершується власне фазою контролю, що визначає успіх реалізації ухваленого рішення. Результат завершальної фази контролю часто ініціює ухвалення нових рішень, тобто є інформаційною базою нового управлінського циклу.

Визначено послідовність формування інформаційного забезпечення управління, суть якої полягає в тому, що виходячи з інформаційних потреб кожного рівня управління здійснюється інформаційний запит, за допомогою якого формується інформаційне забезпечення під вирішення конкретної задачі.

Визначено місце і роль інформаційного забезпечення внутрішнього контролю в системі управління підприємством, яка полягає в інформуванні всіх посадовців про стан і поведінку об'єктів контролю. А звідси, інформаційне забезпечення внутрішнього контролю складає основу управління на підприємстві і, таким чином, інтегрується в загальну систему управління підприємством.

Визначена залежність результатів контролю від цілей управління, яка обґрунтовується на тому, що процес управління починається з надання корисної інформації за наслідками контрольних процедур для ухвалення управлінських рішень і завершується власне фазою контролю, що визначає успіх реалізації ухваленого рішення. Результат завершальної фази контролю часто ініціює ухвалення нових рішень, тобто є інформаційною базою нового управлінського циклу.

Обґрунтовано, що якість системи бухгалтерського обліку повинна буди покладена в основу формування інформаційного забезпечення внутрішнього контролю та розглядатися як об'єкт його оцінки. Система бухгалтерського обліку формує інформацію, яка задовольняє потреби широкого кола зацікавлених користувачів, при цьому визначення ступеню довіри до цієї

Сформована концепція якості системи бухгалтерського обліку, в основу якої покладено сукупність елементів системи бухгалтерського обліку, характеристика їх властивостей та чітке визначення критеріїв якості кожного з елементів системи. Якість системи бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від якості її складових елементів, кожний з яких має певні властивості. Властивості елементів системи бухгалтерського обліку визначаються виходячи з їхньої сутності та специфіки формування даного (конкретного) виду інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абчук В. А. Система управления организацией : учеб. пособие / В. А. Абчук, А. Ф. Борисов. [4-е изд., перераб. и доп.]. СПб. : Перспектива. 2019. 335 с.
2. Акентьева О. Б. Підвищення економічної ефективності системи внутрішнього контролю підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Олена Борисівна Акентьева. Донецьк, 2006. 20 с.
3. Акентьева О. Б. *Сучасні тенденції побудови та розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні* / Схід. 2005. № 4. С. 11–15.
4. Анохин П. К. Теория функциональной системы / *Успехи физиологических наук*. 1974. Т. 1. № 1. С. 19–54.
5. Бакута А. В. Управління підприємствами машинобудування за допомогою логістичних механізмів на шляху стабілізації галузі в післякризовий період / А. В. Бакута. – URL: http://www.zgia.zp.ua/gazeta/evzdia_3_025.pdf.
6. Бардаш С. В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень : монографія / С. В. Бардаш. – К. : КНТЕУ, 2008. 312 с.
7. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1989. 256 с.
8. Белопольский Н. Г. Энвайроника – наука о развитии, о совершенствовании общества и мира. – Донецк ; Мариуполь : ИЭП НАН Украины, 1997. 331 с.
9. Белік В. Д. Контроль в системі управління підприємством / В. Д. Белік // *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2014. № 1. С. 15–22.
10. Белік В. Д. Підходи до організації системи внутрішнього контролю / В. Д. Белік // *Міжнародний випуск наукових праць*. – Вип. 3(15). URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1460/1/9.pdf>.

11. Білуха М. Т., Микитенко Т. В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: підручник. Київ, 2005. 886 с.
12. Благой В. В. Роль контролю в системі управління / В. В. Благой. // *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва* : зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. – Харків : Вид-во ХНАДУ, 2017. Ч. 2. 260 с. С. 153–154.
13. Бойко Н. Проблемні питання в сфері готівкового обігу / Н. Бойко. – URL: <http://jurblog.com.ua/2014/07/problemni-pitannya-v-sferi-gotivkogo-obigu/>.
14. Борисенко М. В. Організація і методика внутрішнього контролю на підприємствах : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Марина Володимирівна Борисенко. К., 2008. 21 с.
15. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации : моногр. / В. В. Бурцев. М. : Экзамен, 2000. 320с
16. Бутинець Т. А. Господарський контроль як галузь знань / Т. А. Бутинець // *Вісник ЖДТУ. Сер. : Економ. науки*. 2008. № 3. С. 32–46.
17. Бутинець Т. А. Класифікація господарського контролю : міф чи реальність? / Т. А. Бутинець // *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 1. С. 12–15.
18. Бутинець Т. А. Система внутрішнього контролю фірми / Т. А. Бутинець // *Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси*. 2010 Вип. 7. С. 234–245.
19. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К. ; Ірпінь : Перун, 2004. 1440 с.
20. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : моногр. / Н. Г. Виговська. –Житомир : ЖДТУ, 2008. – 532 с.
21. Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством: монографія / Т. В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за редакцією Г. М. Давидова. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. 200 с.
22. Всемирная энциклопедия : философия / гл. науч. ред. и сост. А. А. Грицанов. М. : АСТ; Минск. : Харвест, Современный литератор, 2001.

1312 с.

23. Георгіаді Н. Г. Інтегровані системи управління економічним розвитком машинобудівних підприємств : моногр. / Н. Г. Георгіаді. Львів : Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2009. 336 с.

24. Господарський кодекс України : від 16.01.2003 № 436-IV : URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

25. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У. О. Марчук. Центр учбової літератури, 2014. 496 с.

26. Джонсон Р. Системы и руководство / Р. Джонсон, Ф. Каст, Л. Розенцвейг ; пер. с англ. ; под ред. Ю. В. Гаврилова, Ю. Т. Печатникова. М. : Сов. радио, 1971. 648 с.

27. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л. В. Дікань. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : Знання, 2007. 327 с.

28. Економічна енциклопедія. У 3 т. Т. 3 / С. В. Мочерний [та ін.] К. : Академія, 2002. 952 с.

29. Заєць І. В. Господарський контроль як спосіб виявлення та попередження шахрайських дій / *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки*. 2016. № 2, ч. 1. С. 77–89

30. Иллюстративные инструменты для оценки эффективности системы внутреннего контроля и внутреннего контроля за внешней финансовой отчетности (ICEFR): сборник подходы и примеры / Комитет спонсорских организаций (COSO). URL: <http://www.coso.org/IC.htm>.

31. Інструкція з організації інкасації коштів та перевезення валютних цінностей у банківських установах в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 31. 03. 2017 р. № 29. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0029500-17#Text>.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30. 11. 1999 р. № 291.

URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>.

33. Іонін Є.Є. Розв'язання питань методологічного обґрунтування понять «платоспроможність» і «ліквідність» / *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 6. С. 30–43.

34. ISO 9000-2000 «Системи управління якістю та внутрішній аудит»: URL:www.eko.org.ua.

35. Калюга Є.В. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / *Вісник податкової служби України*. 2011. № 33. С. 26–31.

36. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : моногр. К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. 360 с.

37. Кармінська-Білоброва М.В. Організаційні структури управління підприємством URL:http://www.business-inform.net/pdf/2012/12_0/192_195.pdf.

38. Кассовые операции и проверки кассовой дисциплины // *Журнал "Зароботная плата"* : URL: http://search.ligazakon.ua/1_doc2.nsf/link1/DG090541.html.

39. Коваленко Н. Управління грошовим потоками українських підприємств у сучасних умовах господарювання / *Економічний аналіз*. 2011. № 8. С. 40–44.

40. Кодекс законів про працю України: URL: http://kodeksy.com.ua/kodeks_zakoniv_pro_pratsyu_ukraini/statja-134.htm.

41. Кодекс України про адміністративні правопорушення: URL: <http://uchni.com.ua/pravo/13411/index.html?page=53>.

42. Кондрюк Л. Проблемні питання строків здачі авансових коштів у касу / Л. Кондрюк, Н. Дуганець, А. Зазуляк // *Веб-сайт Наукового клубу "SOPHUS"*. 2014 р. URL: http://sophus.at.ua/publ/2014_04_17_18_kampodilsk/sekcija_2_2014_04_17_18/problemni_pitannja_strokov_zdachi_avansovikh_koshtiv_u_kasu/52-1-0-924 .

43. Контроль і ревізія : підруч. / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 3-тє вид., допов. і

перероб. Житомир : Рута, 2002. 544 с.

44. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : моногр. / М. Д. Корінько. К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2007. 429 с.

45. Користін О. Ревізія як форма фінансового контролю // О. Користін, А. Клименко // *Право України*. 2017. № 2. С. 62–65.

46. Корінько М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства : навч. посібник / за ред. М. Д. Корінька. Фастів : Поліфаст, 2006. 440 с.

47. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : моногр.. К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2007. 429 с.

48. Костирко Л.А. Формування механізму фінансової стратегії сталого розвитку підприємства : автореферат дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук : спец. 08.04.01 «Фінанси, грошовий облік та кредит». – Донецьк, 2004. – 31 с.

49. Костирко Р.О. Внутрішній контроль фінансово – економічної стійкості підприємства: зміна існуючої парадигми в кризових умовах / Р. О. Костирко, В.О. Шевчук // *Статистика України*. 2009. № 3. С. 34-39.

50. Котлер Ф. Основы маркетинга. М. : Прогресс, 1990. 736 с.

51. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: вопросы теории и практики. М. : Экономика, 1982. 216 с.

52. Кравчук О. Можливі соціально-економічні наслідки євроінтеграції для України / Центр соціальних і трудових досліджень. – URL: <http://cslr.org.ua>.

53. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. М. : *Финансы и статистика*, 1985. 142 с.

54. Кузик Н.П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Наталія Петрівна Кузик. К., 2004. 19 с.

55. Кунцевич В.О. Підходи до діагностики фінансового потенціалу підприємства / *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 1. С. 68–75.
56. Лавинский Г.В. Построение и функционирование сложных систем управления : учеб. пособие. К. : Виц. шк., 1989. 336 с.
57. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. К. : АВРІО, 2005. 264 с.
58. Мандзіновська Х.О. Комплексний підхід до аналізу та оцінки фінансово-економічної діяльності підприємств машинобудування / *БізнесІнформ*. 2015. № 2. С. 156–161
59. Матвієць М.В. Диверсифікація грошових потоків підприємства у контексті його фінансової політики / *Наукові праці НДФІ*. 2018. № 11. С. 37–41.
60. Международные профессиональные стандарты внутреннего аудита // The Institute of Internal Auditors = Международный Институт внутренних аудиторov. – URL: http://www.iiar-ru.ru/inner_auditor/standard.
61. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль податку на прибуток в системі управління економічною безпекою підприємства / *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки».*, 2015. Вип. 10. Ч. 3. С. 190–194
62. Меліхова Т.О. Внутрішній контроль ПДВ для своєчасного виявлення загроз економічної безпеки підприємства / *Актуальні проблеми розвитку зовнішньоекономічної та інноваційної діяльності : зб. наук. праць / ДонДУУ*. Маріуполь: ДонДУУ, 2015. Т. XVI. Сер. Економіка; вип. 295. С. 133–141.
63. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учеб. пособие / М. В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. проф. М. В. Мельник. - [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ИДФБК-ПРЕСС, 2020. 520 с.
64. Менеджмент та принципи управління. –URL: http://otherreferats.allbest.ru/management/00068846_0.html.
65. Месарович М. Основы общей теории систем / М. Месарович ; пер. с

англ. В.Я. Алтаева, Э.Л. Напгельбаума. М. : Мир, 1966. 187 с.

66. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. М. : Дело, 1992. 702 с.

67. Мицак О.В. Грошові потоки у системі фінансового управління підприємством / *Формування ринкових відносин в Україні*. 2014. № 9. С. 15–21.

68. Мізюк Б. Дослідження впливу факторів зовнішнього середовища на ефективність управління підприємством / Б. Мізюк, Г. Пенцак. – URL: <http://oldconf.neasmo.org.ua/node/1003>.

69. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : моногр. / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.

70. Некрасенко Л.А. Напрями удосконалення управління грошовими потоками суб'єктів господарювання / Л.А. Некрасенко, І. М. Гнилоцир. – URL: <http://pdaa.edu.ua>.

71. Новікова Х.К. Внутрішній контроль як основна складова управління діяльністю підприємства / *Економічний аналіз : зб. наук. праць*. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету, 2015. Т. 19, № 2. С. 109–116.

72. Новікова Х.К. Методичний підхід до внутрішнього контролю «Дотримання платіжної дисципліни підприємства» / *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*. — 2015. № 1 (69). С. 120–126

73. Новікова Х.К. Функціональна направленість контролю в системі управління діяльністю підприємства / *Сучасні проблеми управління підприємствами в умовах глобалізації та інтернаціоналізації: теорія, практика* : Міжнарод. наук.–практ. конф., м. Одеса, 27—28 берез. 2015 р. Одеса : ОНУ ім. І.І. Мечникова, 2015. С. 101–104

74. Облік грошових коштів. URL: http://allref.com.ua/uk/skachaty/Oblik_groshovih_koshtiv.

75. Оборотність кредиторської заборгованості. URL:

<http://svitohlyad.com.ua>.

76. Оптимизация управления денежными потоками предприятия: монография / Е.В. Виноградова, А.В. Ластовенко, Т.В. Белопольская; Донецк. нац. ун-т экономики и торговли им. Михаила Туган-Барановского. Донецк: ДонНУЭТ, 2007. 194 с.

77. Остапчук Т.П. Організація внутрішньогосподарського контролю операцій з капітальними інвестиціями / *Вісник ЖДТУ*. 2009. № 1. С. 127–134.

78. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація. К. : ДП ІАА, 2008. 491с.

79. Перловська Н.В. Обґрунтування критерію ефективності управління грошовими потоками підприємства / *Економічні науки*. 2011. № 7. С. 87–90.

80. Перспективи поліпшення стану розрахунків і фінансового стану підприємств: URL: <http://pidruchniki.com>.

81. Петренко С.М. Внутрішній контроль: проблеми інформаційного, організаційного та методологічного розвитку : моногр. / С.М. Петренко. – Донецк : ДонНУЕТ, 2013. 509 с.

82. Платіжна дисципліна : матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Платіжна_дисципліна.

83. Платоспроможність підприємства і ліквідність його активів. Курс економічного аналізу. URL: <http://ubooks.com.ua/books/000260/inx16.php>.

84. Податковий Кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. – URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість»: Наказ Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. – URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO10.aspx>.

86. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні: Постанова Правління Національного банку України від 29.12.2017 № 148. – URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05/>.

87. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24.05. 1995 р.

№ 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

88. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п>.

89. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия : учеб. пособие / В.А. Привезенцев. - [3-е изд., перераб. и доп.]. М. : Проспект, 2021. 125 с.

90. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : редакція від 06.02.2015р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

91. Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг: Закон України від 06.07.1995 р. № 265/95-ВР. – URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/265/95-вр>.

92. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку проведення перевірок з питань дотримання суб'єктами господарювання касової дисципліни, повноти оприбуткування виручки від реалізації товарів (послуг): Наказ Державної податкової адміністрації України від 23.04.2009 р. № 210. URL: <http://search.ligazakon.ua>.

93. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ Мінфіну України № 20 від 31.01.2000 р. : зі змінами та доповненнями. – URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/REG4306.html.

94. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 : із змінами, внесеними згідно з Наказом Міністерства фінансів № 1214 від 19.12.2014. – URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

95. Разборська О.О. Дослідження стану організації фінансового контролю розрахунково-платіжної дисципліни підприємства виробничої сфери / О.О. Разборська, О.П. Нечепорук // Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. – URL: <http://intkonf.org/>.

96. Райсберг Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райсберг,

Л. Ш. Лозовский. М. : ИНФА, 1996. 496 с.

97. Редько О.Ю. Аудит в Україні. Морфологія : моногр. / О.Ю. Редько. К. : Інформ. - аналіт. агентство, 2008. 493 с.

98. Резерв сумнівних боргів : матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії: URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Резерв_сумнівних_боргів.

99. Резниченко А. Система внутреннего контроля и информационная среда предприятия. URL: http://www.docflow.ru/analytic_full.asp?param=136420.

100. Рзаева Т.Г. Підходи до оцінки потенціалу підприємства: їх переваги та недоліки. URL: [file:///C:/Documents%20and%20Settings/HP/%D0%9C%D0%BE%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%8B/Downloads/Vchnu_ekon_2014_3\(3\)_33.pdf](file:///C:/Documents%20and%20Settings/HP/%D0%9C%D0%BE%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D1%8B/Downloads/Vchnu_ekon_2014_3(3)_33.pdf).

101. Риггс Дж. Производственные системы : планирование, анализ, контроль / Дж. Риггс. М. : Прогресс, 1972. 340 с.

102. Розрахунково-платіжна дисципліна. URL: <http://pidruchniki.com>.

103. Ролько О.Ю. Значення ефективності управління грошовими потоками підприємств / *Актуальні проблеми економіки*. 2017. № 3. С. 18–22.

104. Сабадирьова А. Л. Організаційний потенціал промислового підприємства. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua>.

105. Санкції за порушення у сфері обігу готівки. URL: http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/nalich_obr/sankts_nalich/.

106. Семенюк І.Ю. Проблеми адаптації українських підприємств до Євро інтеграційного процесу / *Ефективна економіка*. 2015. № 5. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4068>.

107. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь : ГОСТ ИСО 9001-2000. [Введ. 15-08-2001]. М. : Изд-во стандартов, 2002. 93 с.

108. Сіменко І.В. Визначення сутності поняття «управлінський потенціал підприємства»: підходи та концепції. URL: <http://www.stattionline.org.ua>.

109. Сіменко І.В. Якість системи управління підприємствами: методологія, організація, практика : моногр. / І.В. Сіменко. Донецьк : ДонНУЕТ, 2009. 394 с.

110.Сморжанюк Т.П. Внутрішній король в процесі управління виробництвом : навч. посіб. / Т.П. Сморжанюк, Т.В. Шрам, В.Є. Труш ; за ред. В. Є. Труша. 2-ге вид., перероб. і допов. К. : Кондор, 2018. 254 с.

111.Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля : (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. [4-е изд., перераб. и доп.]. М. : Экономика, 2021. 530 с.

112.Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. М. : Аудит, 1996. 456 с.

113.Солодов А.К. Рынок: контроль и аудит : вопросы теории и техники. Ч. 1 / А.К. Солодов. Воронеж : Ред.- изд. отдел, 1993. 160 с.

114.Сухарева Л.А. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л.А. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // *Вісник Львівської комерційної академії*. 2004. № 16. С. 84–91.

115.Сухарева Л.А. Концепция внутреннего финансового контроля в управлении международным бизнесом / *Бухгалтерський учет и аудит*. 2013. № 6. С. 54–58.

116.Тарасюк Г.М. Контроль в системі управління плановою діяльністю підприємств. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1159/1/30.pdf>.

117.Тарасюк Г.М. Планова діяльність як системний процес управління підприємством : моногр. / Г. М. Тарасюк. Житомир : ЖДТУ, 2006. 469 с.

118.Тарасюк Г.М. Концептуальні підходи до формування системи управління плануванням діяльності підприємств / Г. М. Тарасюк // *Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету*. 2008. Вип. 5, ч. 2. С. 230-238.

119.Терехов А.А. Контроль и аудит. Основные методические приемы и технология /А.А. Терехов, М.А. Терехов М. : Финансы и статистика, 1998. 208с.

120.Ткаченко І.П. Розрахунково-платіжна дисципліна підприємств: узагальнення підходів щодо управління її забезпечення / Ткаченко І.П., Гайдук А.В. // *Ефективна економіка*. 2016. № 9. URL:

<http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1404>.

121. Управління дебіторською заборгованістю. URL:
<http://lektsiopedia.org/ukr/lek-10177.html>.

122. Финансово-кредитный энциклопедический словарь: / под общ. ред. А.Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002. URL:
http://finance_loan.academic.ru/501.

123. Філозоф О.В. Внутрішній аудит та внутрішній контроль: розмежування понять. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1789/1/37.pdf>.

124. Фінансова дисципліна. URL:
<http://www.pharmencyclopedia.com.ua/article/387/finansova-disciplina>.

125. Фінансове планування і управління на підприємствах : навч. посіб. / Г.А. Семенов, В.З. Бугай, А.Г. Семенов, А. В. Бугай. К. : ЦУЛ, 2007. 432 с

126. Фінансові результати підприємств до оподаткування за видами промислової діяльності. URL: <http://ukrstat.org/uk>.

127. Фоміна Т.В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Тетяна Володимирівна Фоміна. Одеса, 2007. 16 с.

128. Ханика Ф. Новые идеи в области управления / Ф. Ханика ; [пер. с англ]. М. : Прогресс, 1969. 482 с.

129. Харченко В.А. Система управління грошовими потоками підприємства / *Формування ринкових відносин в Україні*. 2017. № 1. С. 61– 65.

130. Цепков В. Минимизация рисков неплатежей / В. Цепков // *Уроки кризиса*. С. 11 – 19 URL: http://yandex.ua/clck/Minimizaciya_riskov_neplatagey.

131. Червінська О.С. Управління дебіторською заборгованістю на підприємстві / О.С. Червінська О.І. Демків, С.В. Вацко // *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21. С. 10–17.

132. Чирва А.А. Проблеми побудови внутрішньогосподарського контролю виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах. URL:

file:///C:/Documents.../Downloads/ecnof_2012_9(3)_63.pdf.

133. Чумаченко Н. Управленческий учет нуждается в поддержке / *Бухгалтерский учет и аудит*. 2003. № 5. С. 3–7.

134. Чумаченко Н.Г. Принятие решений в управлении производством / Н.Г. Чумаченко, А.П. Савченко, В.Г. Коренев. К. : Техніка, 1978. 192 с.

135. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою : моногр. / В.О. Шевчук. К. : Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. 317 с.

136. Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент. URL: <http://pidruchniki.com>.

137. Шестерняк М. М. Методи і форми контролю: проблеми визначення. *Вісник ХДУ Сер. Економічні науки*: Херсон: [б. в.], 2017. Випуск № 26, ч. 2. С. 154-156. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_26\(2\)_39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvkhdu_en_2017_26(2)_39).

138. Шестерняк М. М. Контроль як економічна категорія. *Система контролю: актуальні проблеми науки і практики*: матер. інтернет-конф., (м. Тернопіль, 31 січня 2013 р.). ТНЕУ: Тернопіль, 2013. С. 67-74. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/9868/1/67-74.pdf>

139. Шестерняк М. М. Контроль як функція управління. *Теоретичні та практичні аспекти соціально-економічних наукових досліджень*: матеріали міжн. наук.-практ. конф. (Київ, 30 жовтня 2020 р.). Київ: Східноєвропейський центр наукових досліджень, 2020. С. 134-137. URL: [http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/39947/1/%D0%A8%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%BD%D1%8F%D0%BA%20%D0%9C.%20%D0%9C.\(rb%5Dd\).pdf](http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/39947/1/%D0%A8%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%BD%D1%8F%D0%BA%20%D0%9C.%20%D0%9C.(rb%5Dd).pdf)

140. Шестерняк М.М. До питання реформування державного фінансового контролю в Україні. *Соціально-економічні трансформації у розвитку держави*: зб. матер. Всеукр. наук.-практ. конф. (Вінниця, 22-23 квітня 2021 р.). Тернопіль: Крок, 2021. С. 147-151

141. Шершньова З.Є. Стратегічне управління : підруч. /З. Є. Шершньова. – 3-ге вид., перероб. і доп. К. : КНЕУ, 2018. 705 с.

142. Шик Л.М. Проблеми управління грошовими потоками підприємства з

метою забезпечення його платоспроможності / Л. М. Шик, А. С. Жердьова // *Вісник Запорізького національного університету*. Сер. : Економічні науки. – 2008. № 1(3) С. 161–167.

143. Шпиг А. А. Еще раз о взаимосвязи бухгалтерского учета и контроля / *Бухгалтерский учет*. 1980. № 3. С. 32–36.

144. Щеголькова С. В. Удосконалення організації внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами» / Світлана Вікторівна Щеголькова. – Луганськ, 2008. 18 с.

145. Щирба І. М. Контроль як функція менеджменту: *Маркетингові технології підприємств в сучасному науково-технічному середовищі*. Матеріали VIII Регіональної науково-практичної Інтернет-конференції молодих вчених та студентів, 20 грудня 2017 р. Тернопіль, ТНТУ, 2017. С. 41–42

146. Щирба М. Т., Щирба І. М. Оцінка системи внутрішнього контролю: *Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів*. Збірник матеріалів VIII Міжнародної науково-практичної конференції. Запоріжжя, 2013. С. 259–261

147. Щодо звіряння взаємних розрахунків дебіторів з кредиторами: Лист Мінфіну України № 31-34000-10-10/18896 від 18.09.2007 р. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=85136&cat_id=34931.

148. Юдіна Х. К. Аналіз наукових підходів до класифікації внутрішнього економічного контролю / *Проблеми та розвиток економічних систем в умовах глобальної нестабільності* : Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнарод. участю, м. Миколаїв, 28—29 листоп. 2014 р. Миколаїв : Видавничий дім “Гельветика”, 2014. С. 93–96

149. Юдіна Х. К. Аналіз наукових підходів до формування трактування терміну «контроль» / *Проблеми та перспективи розвитку теорії і практики обліку, контролю, економічного аналізу і статистики* : Міжнарод. наук.-практ. конф., м. Тернопіль, 5 груд. 2014 р. Тернопіль : Астон. С. 144–145.

150. Юдіна Х.К. Визначення економічного сутності поняття «система управління діяльністю підприємства» / *Зовнішні та внутрішні фактори впливу на економічну систему країн* : Міжнарод. наук.-практ. конф., м. Київ, 30—31 січ. 2015 р. К. : ГО «Київський економічний центр», 2015. Ч.1. С. 98–101.

151. Юдіна Х.К. Внутрішній контроль діяльності підприємства: генезис та дефініція / А.В. Череп, Х.К. Юдіна // *Вісник Запорізького національного університету* : зб. наук. праць. Економічні науки. —Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2014. № 4 (24). С. 68–74.

152. Юдіна Х.К. Внутрішній контроль як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємств / *Теорія і практика забезпечення ефективного розвитку суб'єктів ринку* : III Міжнарод. наук.-практ. Інтернет-конф., м. Полтава, 28 листоп. 2014 р. Полтава : Полтавський університет економіки і торгівлі, 2014. С. 79–80.

153. Юдіна Х.К. Класифікація внутрішнього контролю: систематизація невирішених питань і протиріч / А.В. Череп, Х.К. Юдіна // *Вісник Херсонського національного технічного університету*. 2014. № 4 (51). С. 229–234

154. Юшковець Т. М. Порівняльний аналіз понять «внутрішній аудит» та «внутрішньогосподарський контроль» / Т. М. Юшковець, К. О. Закалінська.— URL: http://www.rusnauka.com/10_DN_2012/Economics/7_106487.doc.htm.

155. Яровенко Г. М. Організація внутрішнього контролю в системі управління фінансовими потоками підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами діяльності)» / Ганна Миколаївна Яровенко. К., 2008. 21 с.

156. Internal Control – Integrated Framework (2013) / Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway (COSO) URL: www.coso.org.

157. New Webster`s dictionary. – USA : Lexicon publication, Inc., 1993. 1216 с.

