

## ВНЕДРЕНИЕ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КАК ИНСТРУМЕНТА ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ КОМПАНИИ

*В статье рассмотрена процедура внедрения управленческого учета для эффективной реализации стратегических целей девелоперской компании*

**Введение.** Современные условия хозяйствования, характеризующиеся процессами глобализации, интеграции и автоматизации, диктуют новые требования к менеджменту. Так, в условиях подготовки к Евро-2012, особую значимость приобретают компании, занимающиеся девелопментом недвижимости. При этом основной упор в работе таких компаний делается на прозрачности их действий, обеспечиваемой ведением управленческого учета. Учитывая особенности работы девелоперских компаний, покажем необходимость и последовательность внедрения стратегического управленческого учета.

В условиях интенсивного усиления конкуренции и постоянного ужесточения требований к качеству бизнеса управленческий учет не может рассматриваться как вспомогательное средство финансового (бухгалтерского) учета. Как известно, финансовый (бухгалтерский) учет предполагает концентрацию внимания исключительно на внутренних аспектах финансово-хозяйственной деятельности компании. Однако использование лишь фактических значений финансовых и производственных сведений бухгалтерской отчетности без учета влияния внешних факторов со стороны рынка, конкурентов и клиентов не способно в полной мере удовлетворить потребности менеджеров в своевременном получении оперативной и достоверной информации при подготовке и принятии управленческих решений. Поэтому объективно необходимым является формирование и внедрение стратегического управленческого учета как средства информационной поддержки принятия, реализации и оценки управленческих решений на основе систематизированного сбора и обработки показателей, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемой организации среды – конкурентной, клиентской и т.д.

**Цель исследования** состоит в разработке системы стратегического управленческого учета для девелоперской компании.

**Объектом исследования** выступает деятельность девелоперской компании, представленная в виде совокупности взаимосвязанных и взаимозависимых бизнес-процессов.

**Предметом исследования** является процесс учета ресурсов, хозяйственных процессов и результатов деятельности девелоперской компании.

**Результаты исследования.** Анализируя имеющуюся литературу [1-8], можно утверждать, что управленческий учет – это не только учетная система, это важный компонент менеджмента, формирующий и обобщающий сведения как о финансовых, так и о временных, качественных, стоимостных результатах всей компании, а также ее отдельных элементов – структурных подразделений, сотрудников, проектов и т.д. То есть, современный управленческий учет – неотъемлемая часть непрерывного повышения конкурентоспособности компании не только в текущей, но и в долгосрочной перспективе.

Соответственно, **основную цель современного управленческого учета** можно сформулировать следующим образом: *достаточное и своевременное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией для принятия обоснованных управленческих решений посредством ее оперативного и детализированного сбора, систематизации и анализа.*

Сбор информации для принятия решений, как правило, производится посредством выделения центров финансовой ответственности. На рис. 1 представлена схема расположения центров ответственности компании в цепочке создания ценности – от строительства объекта недвижимости до последующей его сдачи в аренду.

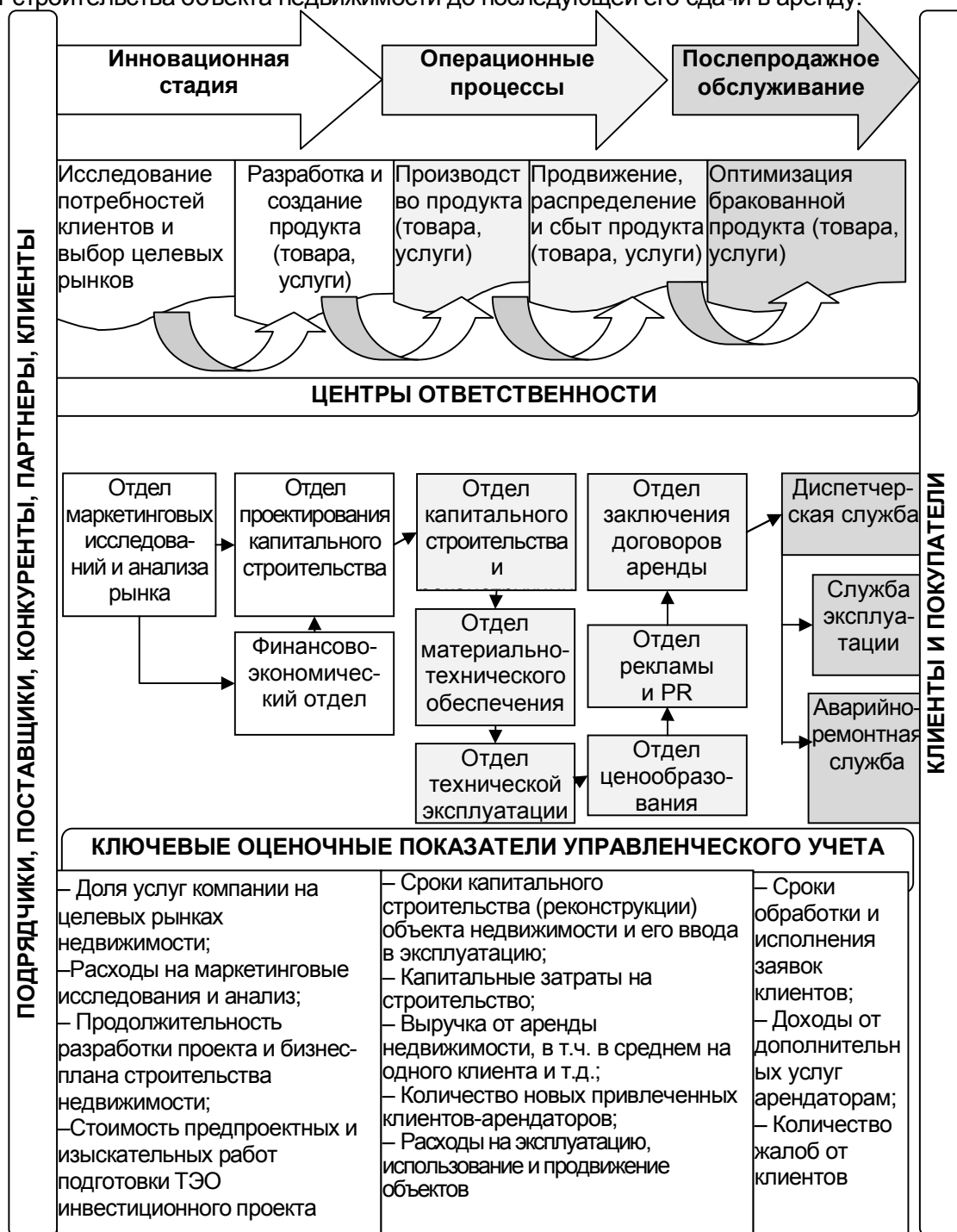


Рис. 1. Структуризация центров ответственности в процессе создания ценностей

Из рис.1 видно, что при таком подходе структурированные подразделения компании соответствующим образом ориентированы на внешних по отношению к организации клиентов, поставщиков и подрядчиков. Это позволяет сформулировать оценочные критерии их деятельности, характеризующие значимость результатов для компании и обеспечивающие ее конкурентоспособность в рыночных условиях.

Применение показателей управленческого учета в принятии решений, позволяющих оценить влияние на эффективность деятельности компании изменений внутренней и внешней среды представлено в табл. 1. По итогам их анализа могут быть определены меры по максимально возможному использованию благоприятных воздействий и минимизации отрицательных последствий. Для осуществления разработанных мероприятий отбираются исполнители – центры ответственности, которые должны обеспечить требуемые целевые установки.

**Таблиця 1.** *Принятие управленческих решений на основе данных управленческого учета*

<i>Воздействие внешней и внутренней среды</i>	<i>Изменение показателей управленческого учета, характеризующих эффективность</i>	<i>Возможные управленческие решения</i>	<i>Исполнитель – центр ответственности</i>
Снижение курса национальной валюты	Сокращение выручки и рентабельности от аренды недвижимости за счет отрицательной курсовой разницы	Заключение договоров в евро (долларах США) Перевод преysкрантных ставок и цен в евро (доллары США)	Отдел договоров аренды Отдел ценообразования
	Сокращение доли вакантных помещений арендного фонда	Повышение арендных ставок (цен продаж) на недвижимость	Отдел ценообразования
Сокращение объемов предложения конкурентов	Рост числа заявок на аренду от потенциальных клиентов	Ускорение капитального строительства новых объектов недвижимости	Отдел капитального строительства и реконструкции
	Увеличение затрат и объемов тепло- и электроэнергии	Использование энергосберегающих технологий	Отдел технической эксплуатации
Увеличение расходов на техническую эксплуатацию недвижимости	Снижение производительности труда	Сокращение численности работников отдела технической эксплуатации (ОЭ)	Отдел персонала
	Повышение стоимости закупаемых товарно-материальных ценностей (ТМЦ)	Оптимизация системы закупок, хранения и распределения ТМЦ для нужд эксплуатации	Отдел материально-технического снабжения

Отметим, что детализацию центров ответственности необходимо проводить до такой степени, которая позволит установить перечень показателей, достаточных для реализации планирования, контроля и анализа. Например, она может быть проведена до уровня как структурных подразделений компании, так и отдельных сотрудников, осуществляемых проектов, от которых зависят наиболее значимые для деятельности всей компании результаты. Таким образом, все необходимые учетные сведения могут создаваться самими исполнителями и далее передаваться в структурное подразделение, которое их обобщает, структурирует и представляет в виде управленческой отчетности. При этом разграничения основных бизнес-процессов компании – участника рынка недвижимости – между центрами ответственности в соответствии с их функциональными обязанностями приведены в табл. 2, где для каждого бизнес-процесса выделяются наиболее значимые оценочные показатели управленческого учета.

Вместе с тем, представленные в табл. 2 конечные параметры функционирования всего бизнес-процесса зависят от оценочных критериев реализации входящих в него операций, требуемого ресурсного обеспечения и прочего. Состав и взаимосвязи этих характеристик для последующего отражения в системе управленческого учета должны устанавливаться с помощью четких и понятных процедур в виде инструкций, регламентов деятельности центров ответственности. В качестве основы для такой регламентации могут применяться:

## **СЕРЕДОВИЩЕ КОНТРОЛЮ: ПОНЯТТЯ, ПРИРОДА, СОЦІАЛЬНА ЦІННІСТЬ**

*Визначено середовище системи внутрішнього контролю, окреслено фактори формування, відповідність контрольного середовища вимогам управління; виокремлено передумови удосконалення системи контролю*

**Постановка проблеми.** Економічний розвиток суб'єктів господарювання зумовлює необхідність здійснення контролю як однієї з функцій управління. Внутрішній контроль (далі – ВК) здійснюється у певному внутрішньому і зовнішньому середовищі. Особливий вплив на якість контрольних дій має внутрішнє середовище. Впливають на нього такі чинники, як: етичні цінності і компетенція працівників, стиль управління підприємством, спосіб делегування повноважень і відповідальності, а також спосіб організації і дбайливості про розвиток працівників. З цього виникає, що середовище контролю створюють працівники, разом з їх індивідуальними властивостями і середовищем, в якому вони працюють. Зовнішні чинники – це, перш за все, юридичні положення і вимоги вищих органів у сфері внутрішнього контролю.

Середовище контролю слід розглядати як елемент, функцію організованих систем різної природи – біологічних, соціальних, технічних, що забезпечує збереження їх певної структури, підтримку режиму діяльності, реалізацію програми, цілі діяльності. Колективна діяльність неможлива без створення певного порядку, розподілу праці, визначення місця і функцій кожної людини в колективі, які здійснюються за допомогою контролю.

Сьогодні стоїть завдання усунути наявну теоретичну прогалину відносно адаптації факторів формування контрольного середовища до вимог управління фірмою, визначити середовище системи внутрішнього контролю, окреслити фактори формування, відповідність контрольного середовища вимогам управління; описати передумови удосконалення системи контролю.

**Аналіз останніх наукових досліджень.** Цій проблемі присвячено багато наукових розробок зарубіжних і вітчизняних учених. Різні аспекти цієї проблеми досліджували Е.А. Аренс, А.Н. Ахметбеков, Ю.А. Данилевський, Т.А. Дубровина, О.В. Ковальова, Ю.П. Константинов, Дж.-К. Лоббек, М.В. Мельник, Н.А. Ремізов, Л.В. Сотнікова, В.П. Суйц, С.М. Шапігузов та інші.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Система внутрішнього контролю (далі – СВК) існує не абстрактно, а завжди в якомусь конкретному середовищі, яке значною мірою залежить від позиції власників, вищого керівництва і директорів по відношенню до її створення і функціонування. На підприємстві вона складається з наступних трьох укрупнених елементів: системи бухгалтерського обліку; контрольного середовища; засобів контролю.

Розглянемо спочатку поняття “контрольне середовище”. Перш за все, зазначимо, що правильно слід писати “середовище контролю”. “Середовище – це оточення, сукупність природних умов, в яких здійснюється діяльність людського суспільства, організмів” [9].

“Навколишнє середовище, середовище існування та виробництва, діяльності людини. Під терміном “навколишнє середовище” зазвичай розуміють природне середовище, що оточує людину; нерідко до цього поняття включають елементи

штучного середовища (будинки, промислові підприємства, канали, водосховища і т.д.)” [17, с. 923]. Поняття *середовища* (рис. 1) є найважливішою категорією системного аналізу, який розглядає, зокрема, людську діяльність як складну систему. Зовнішнє середовище визначається як сукупність об’єктів/суб’єктів, що не входять до системи, зміна властивостей і/або поведінка яких впливає на систему, що вивчається, а також тих об’єктів/суб’єктів, властивості яких і/або поведінка яких змінюються в результаті поведінки системи. Середовище і об’єкти/суб’єкти, її складові, можуть бути по відношенню до системи дружніми, конкурентними, ворожими або байдужими. Звідси, **середовище контролю – це сукупність передумов, в яких здійснюється ВК**. Не можна висловлюватися “контрольне середовище”, адже мова йде не про об’єкти контролю, а про умови, які повинні бути створені для здійснення ВК. Насправді середовище контролю – це ті обставини, умови, які надають можливість здійснювати ВК. Його не слід плутати з об’єктами контролю. Якщо такі умови не створені, система діяти не буде. Не можна також змішувати об’єкти контролю та умови для його здійснення.

Внутрішнє середовище підприємства – це сукупність агентів, що діють усередині підприємства, і їх стосунків, що виникли в процесі фінансово-господарської діяльності. Визначається внутрішнє середовище фірми безліччю чинників, які теж називаються *внутрішніми*, оскільки формуються самим підприємством в процесі його діяльності, роблячи вплив і на її результати, і на перспективи розвитку [5, с. 376].

“Під контрольним середовищем, – пише А.В. Волчек, – розуміють практичні дії керівництва організації, направлені на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю, а також загальні відомості про роботу цієї системи, які має в своєму розпорядженні керівництво організації. Таким чином, контрольне середовище – це своєрідна “атмосфера”, під впливом якої формується і працює система внутрішнього контролю на підприємстві” [3, с. 35].

Російські науковці середовище контролю визначають як дії, заходи і процедури, які відображають загальне відношення адміністрації і власників організації до контролю, ступінь його значущості. Це середовище формують наступні складові: стиль і основні принципи управління, організаційна структура, розподіл повноважень і відповідальності, управлінські методи контролю, робота з персоналом, зовнішні чинники [7, с. 8].

Під категорією “контрольне середовище” розуміють поінформованість і практичні дії керівництва економічного суб’єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю [7, с. 262]. Практично в унісон з цим звучить тлумачення середовища контролю як процедур і засобів, що відображають загальне ставлення адміністрації, директора і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю [2, с. 8].

Середовище контролю значною мірою залежить від структури системи управління. Під контрольним середовищем зазвичай розуміється рівень обізнаності співробітників підприємства і дії керівництва, направлених на встановлення і підтримку СВК, а також усвідомлення ними важливості такої системи. Середовище контролю передбачає розробку нормативів, регламентаційних документів, визначення завдань і повноважень окремих працівників апарату управління. У цих документах чітко прописують, як проходить затвердження і яким чином приймається будь-який документ.

mal.

Butinec Petrenko.d

ОСХ

Розглянемо думки вчених щодо поняття СВК та її середовища.

“Контрольне середовище, – пише Б.Н. Соколов, – забезпечує розподіл несумісних функцій, що дозволяють керівникам всіх рівнів ухвалювати комплексні управлінські рішення, що стосуються, в першу чергу, використання активів організації. Під несумісними функціями тут розуміються ті з них, зосередження яких у однієї особи в будь-яких комбінаціях може сприяти здійсненню ним випадкових або умисних помилок, а також ускладнювати їх виявлення. Сюди слід віднести:

- 1) безпосередній доступ до активів;
- 2) дозвіл на здійснення операцій з активами;
- 3) безпосереднє здійснення господарських операцій;
- 4) відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку” [18, с. 7].

Ось як розуміє контрольне середовище наш російський колега. Це радянський підхід до організації контролю, який на сьогодні є застарілим.

Для кожного підприємства є межі, що розділяють діяльність на внутрішню і зовнішню середовище. Ця межа повинна ідентифікувати підприємство не тільки в геометричному просторі, але і в просторі різноманітних функцій. У свою чергу для цього потрібне достатньо повне вирішення питання про те, “з чого складається” підприємство.

Як внутрішню наповнення підприємства в різних теоріях розглядалося: технології; активи; сукупність контрактів; персонал; сукупність “полісів впливу”; культурні особливості і т.д. Так, в неокласичній теорії сутністю підприємства визнається стійка технологія перетворення ресурсів в продукцію і, відповідно, основою діяльності підприємства є статична виробнича функція. Варіант теорії підприємства, що базується на “школі планування” [Мінцберг і ін., 2000] ставить основним завданням організовану діяльність персоналу у сфері планування, тому основою діяльності підприємства тут є “планова функція”. Завдання розвитку системної парадигми стосовно підприємства вимагає вирішення питання про внутрішній зміст підприємства на базі системних принципів.

Системою внутрішнього контролю є сукупність організаційних методик і процедур, що застосовується керівництвом суб’єкта для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності. В цьому повинна бути суцільна зацікавленість усього колективу підприємства, його власників та керівників у створенні позитивного середовища контролю, в якому б формувалися передумови його розвитку та удосконалення [20, с. 46].

На схемі (рис. 1) окремо виділено чинники, що задаються зовнішнім (відповідно до даного суб’єкта діяльності) середовищем: це критерії оцінки ефективності досягнення результату (наприклад, якості випуску продукції); прийняті в суспільстві норми (правові, етичні, гігієна і т.п.) і принципи діяльності. Умови діяльності (матеріально-технічні, фінансові, інформаційні і т.п.) відноситимуться і до зовнішнього середовища, і в той же час можуть входити до складу самої діяльності, враховуючи можливості активного впливу суб’єкта на створення умов своєї діяльності (наприклад, якщо не вистачає засобів на здійснення якого-небудь проекту, можна спробувати знайти спонсорів – зацікавлені організації, які його профінансують і т.д.).

Складовими частинами внутрішнього контролю польський науковець К. Яніцкі (Kazimierz Janicki) називає:

а) середовище контролю, куди він відносить чесність, етичні цінності, зацікавленість і компетенцію персоналу, філософію менеджменту і стиль дій, організаційну структуру, делегування повноважень і відповідальності, політику і практику управління людьми;

б) оцінку ризику – мова йде про взаємозв'язок управління і мети, що ставиться на різних рівнях управління, визначення ключових чинників успіху, визначення і аналіз управління ризиком, який несе діяльність і управління змінами;

в) контрольні дії, які служать для розподілу обов'язків між службовцями; бюджетування, прогнозування, управління окремою функцією або діями для узагальнення інформації, гарантії збереження майна, оцінка операційних показників включаючи їх аналіз, пояснення на шляху дослідження, прийняття коригуючих дій;

г) інформація і комунікація, які охоплюють внутрішні і зовнішні джерела інформації, її перетворення і якість, внутрішні і зовнішні комунікації, засоби комунікації;

д) нагляд, який полягає в постійному нагляді, в тому числі узгодженню відомостей з даними інвентаризації, проведеної самооцінки, аудиту, оцінці шансів на поліпшення.

“Стосовно контрольного середовища, – пише М.Д. Корінько, – мають право на існування та зустрічаються у науковій літературі такі поняття, як “фактори” та “елементи”. Часто їх безпідставно ототожнюють, не дивлячись на те, що елемент – це складова чого-небудь цілого, а фактор – причина, умова виникнення, рушійна сила будь-якого процесу. Елементи визначають параметри, а фактори вказують на можливі характеристики контрольного середовища. Перелік елементів контрольного середовища повинен охоплювати саме структурні складові: організаційну структуру підприємства, управління економічним суб'єктом, систему внутрішнього контролю” [6, с. 35]. Як бачимо, СВК, на думку автора, є елементом контрольного середовища! То ж з яких елементів складається СВК?

В іншому місці автор стверджує: “Так, під контрольним середовищем розуміють поінформованість і практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю [13, с. 30]. Практично в унісон з цим звучить тлумачення терміну “середовище контролю” як сукупності процедур і засобів, що відображають загальне ставлення адміністрації, директора і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю” [6, с. 36]. Так що ж насправді являє собою середовище контролю?

“Контрольне середовище (система моніторингу), – пише Е.А. Сиротенко, – практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю, а також відомості, які воно має в своєму розпорядженні” [15, с. 154]. До елементів середовища контролю Е.А. Сиротенко відносить: стиль і основні принципи управління економічним суб'єктом, організаційну структуру економічного суб'єкта, розподіл відповідальності та повноважень, кадрову політику; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення управлінського обліку й підготовки звітності для внутрішніх цілей; відповідність господарської діяльності економічного суб'єкта вимогам чинного законодавства [15, с. 154-155]. Це досить складний набір елементів, який далеко науково не обґрунтований.



**Середовище контролю** – це умови, дисципліна, відповідний порядок, які створені власником (керівником) для забезпечення всім без винятку рівних можливостей з виконання функцій контролю у відповідності до встановлених положеннями чи інструкціями обов'язками (функціональний контроль). В рівній мірі це стосується і інституційного контролю.

Стосовно середовища контролю то тут існують такі поняття, як “фактори” й “елементи”. Їх не слід ототожнювати, адже елемент – то є складова будь-чого цілого, а фактор [10] – умова, рушійна сила, причина якогось процесу. Термін “передумови” ми зв'язуємо з існуванням своєрідної для системи контролю інфраструктури, у якій він функціонує, та з необхідністю підсилення впливової значущості терміну “фактори” для підвищення ефективності внутрішнього контролю. Важливе, навіть вирішальне, місце відводять передумовам багато авторів, зауважуючи, що можна мати гарні теоретичні рішення і методики, але не мати ефективно організації оперативного контролю, якщо не налагоджене оперативне планування, діють застарілі норми витрат матеріалів і розцінки на заробітну плату, облікова інформація недостовірна і створюється несвоєчасно, недосконала організаційна структура управління і т.п.

В науковій літературі виділяють такі фактори: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиток господарського механізму, рівень керування, систему управління контролем у країні, досягнутий рівень механізації й автоматизації робіт, рівень підготовки кадрів, рівень наукового потенціалу в сфері обліку й аналізу, відношення до контролю керівників підприємства, методичне забезпечення, наукову організацію роботи, вищестоящі системи [20, с. 100]. До числа факторів відносять також рівень використання засобів обчислювальної техніки, кваліфікований склад кадрів, форму організації обліку і розподілу праці, використання нормативного методу обліку [20, с. 21–23].

Для реалізації умов середовища контролю на кожному підприємстві необхідно розробити схему формування і руху інформаційних потоків за рівнями управління, обов'язки з контролю кожного співробітника, починаючи з робочого місця до зведеної інформації в цілому по підприємству, для прийняття відповідних рішень з управління виробництвом, уникнення непередуманих ризикових операцій. Для цього слід привести структуру підприємства у відповідний функціонально діючий стан. На жаль, у переважній більшості підприємств, а особливо низькорентабельних, структура ускладнена і нелогічна. Цьому сприяє безліч обставин. Серед яких, насамперед, украй запутані права власників, для яких завдання ефективно діяльності підприємства не було поставлене на початку діяльності. Тому часто єдиний виробничий процес розбивався на безліч юридично незалежних ланок. В результаті не може ефективно працювати жодна з них, породжується безконтрольність.

В укрупненому вигляді внутрішнє середовище підприємства В.В. Ковальов та О.Н. Волкова представляють як сукупність п'яти груп чинників (табл. 1), кожна з яких включає десятки конкретних чинників. Комбінація їх індивідуальна для кожного підприємства і залежить від особливостей виробленої продукції, величини підприємства, а також зовнішніх умов його функціонування. Значущість окремих чинників теж розрізняється для різних підприємств. [5, с. 376]

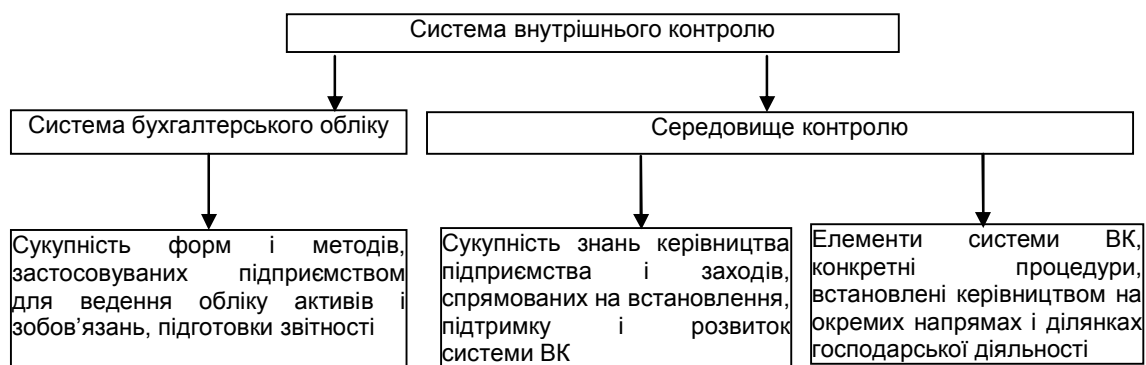
**Таблиця 1.** Внутрішні чинники формування бізнес-середовища підприємства

Конкурентна позиція підприємства	Ціль діяльності (місія) Традиції, репутація, імідж Кваліфікація керівництва і працівників Доля ринку і стадія життєвого циклу Форма власності Організаційна структура управління
Принципи діяльності	Інноваційна діяльність Організація виробництва Адаптація Форма спеціалізації Концентрація виробництва Диверсифікація виробництва Прогресивність засобів і методів виробництва Тривалість виробничого циклу Рівень виробничих запасів
Ресурси і їх використання	Зворотність ресурсів Сегментація ринку (співвідношення масових і цільових ринків збуту, ринкові вікна та ніші) Товарна політика Цінова політика
Маркетингові стратегії і політика	Політика збуту Комунікаційна політика Стратегічні цілі і прогнозування збуту Структура балансу Платоспроможність Ліквідність
Фінансовий менеджмент	Співвідношення власних і залучених засобів Вартість капіталу Структура активів Інвестиційна привабливість Дохід на акцію Рівень прибутку і рентабельності

Внутрішні чинники формуються самим підприємством, насамперед його керівництвом. Слід пам'ятати, що деякі з цих чинників (наприклад, структура балансу, вибір цінової і збутової політики, управління активами компанії) знаходяться цілком і повністю в компетенції керівництва і фахівців відповідних служб. Проте в окремих випадках не можна не враховувати і роль трудового колективу, особливо це характерно для великих підприємств з багаторічною історією.

Середовище контролю має складну структуру [3, с. 35-36]. Проте існує ряд спільних для всіх підприємств елементів, уявлення про які повинен мати кожен керівник. До таких елементів, зокрема, відносяться: стиль (авторитарний, колегіальний, змішаний) і основні принципи управління організацією; організаційна структура підприємства; розподіл відповідальності і повноважень співробітників; здійснювана кадрова політика; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення управлінського обліку і підготовки звітності для внутрішніх цілей; відповідність господарській діяльності організації вимогам чинного законодавства; наявність і особливості організації роботи ревізійної комісії, служби внутрішнього аудиту у складі органів управління підприємством.

Загальну систему внутрішнього контролю можна представити так (рис. 2):



**Рис. 2.** Система внутрішнього контролю підприємства

Важко переоцінити значення стилю і основних принципів управління фірмою, оскільки саме її керівництво несе відповідальність за створення і роботу СВК. Ефективна організаційна структура підприємства передбачає розумне делегування повноважень і поділ відповідальності співробітників. Її створення, зокрема, перешкоджає порушенням встановленої СВК і забезпечує поділ несумісних функцій. Функції несумісні, якщо їх зосередження у однієї особи не тільки потенційно призведе до здійснення ненавмисних або навмисних порушень і відхилень, але і унеможливить виявлення таких. Керівництво підприємства визначає генеральну лінію в розвитку СВК. Саме від нього залежить, чи буде система внутрішнього контролю відповідати розмірам і специфіці діяльності підприємства, функціонувати постійно і ефективно.

Належне функціонування СВК залежить не тільки від мотивації керівництва підприємства, але і від зацікавленості і компетентності співробітників, яким доручена відповідна діяльність. Тому система підбору кадрів і їх просування за службовими сходами, навчання і перепідготовка повинні забезпечити високий рівень кваліфікації співробітників. Саме від осіб, що приймають рішення, залежить вибір між наступними альтернативами:

- суворо дотримуватись законодавства при здійсненні господарських операцій або використовувати будь-які засоби для ухилення від сплати податків;
- реалізовувати стратегічні напрями розвитку або концентруватися на вирішенні миттєвих проблем і задоволенні миттєвих інтересів;
- створити ефективно працюючі контрольні підрозділи, підпорядкувавши їх керівникам високого рівня, або заощадити на цьому, опустивши контрольну діяльність на низовий рівень;
- організувати надійний матеріальний облік, відібравши добросовісних матеріально відповідальних співробітників, або пустити все на самоті, поклавши відповідальність за збереження матеріальних цінностей на осіб, що не мають сталої репутації, і тим самим по суті потурати дрібним розкраданням;
- створити ефективну систему управлінського обліку, що дозволяє оперативно виявляти резерви для вдосконалення фінансово-господарської діяльності, або відмовитися від такої системи, не робити активних дій із запобігання негативним тенденціям в розвитку або заохочення позитивних зрушень.

Наведемо приклади доцільного розподілу функцій між співробітниками: дозвіл на безпосередній доступ до активів (майна) підприємства; санкціонування окремих операцій з активами (майном) відповідальним особам;

- безпосереднє здійснення господарських операцій певними особами;

– своєчасне і правильне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Наступною складовою СВК є засоби контролю, під якими слід розуміти конкретні процедури, встановлені керівництвом і здійснювані співробітниками підприємства на окремих напрямках і ділянках господарської діяльності.

Засоби контролю, що застосовуються підприємством досить різноманітні і визначаються специфікою його діяльності. До найбільш поширених засобів контролю можна віднести: підписи розпорядників на документах керівника і (або) головного бухгалтера або інших уповноважених осіб; внутрішні і зовнішні звірки розрахунків; зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів, система контролю з боку кожного бухгалтера за якістю роботи підлеглих їм співробітників; перевірка правильності здійснення документообігу, зокрема суцільна нумерація створюваних документів, реєстрація документів в спеціальних журналах, брошурування документів, перевірка порядку їх зберігання і архівації і т.д.; планові і раптові інвентаризації активів і зобов'язань підприємства відповідно до встановленого порядку; використання для цілей контролю інформації, отриманої із зовнішніх джерел; здійснення заходів, спрямованих на обмеження несанкціонованого доступу до активів підприємства; реалізація заходів, спрямованих на обмеження доступу неуповноважених осіб до системи документообігу і ведення бухгалтерського обліку; здійснення аналізу господарських операцій, порівняння аналізу фактичних показників з плановими і нормативними показниками, виявлення відхилень та порушень і причин істотних розбіжностей.

Незважаючи на різноманіття засобів контролю, їх застосування повинне забезпечити наступне: господарські операції повинні виконуватися лише з дозволу уповноважених на це осіб; всі операції повинні відображатися в бухгалтерському обліку в сумах, що відповідають первинним документам, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, в періоді часу, відповідному здійсненню господарської операції, згідно прийнятої облікової політики і забезпечувати достовірну бухгалтерську звітність; доступ до активів (майна) має бути лише з дозволу керівництва підприємства; відповідність відображених в обліку активів, фактичній наявності, визначається керівництвом у встановлені терміни, у разі розбіжностей слід вживати заходи згідно вимог чинного законодавства.

Нижче пропонується тест, за допомогою якого можна виявити стан середовища контролю в конкретному підприємстві (табл. 2).

**Таблиця. 2. Оцінка впливу факторів на контрольне середовище**

Чинник	Ступінь надійності чинника може розглядатись як		
	низька	середня	висока
1	2	3	4
<b>1. СТИЛЬ І ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ УПРАВЛІННЯ</b>			
1.1. Відношення керівництва до комерційних ризиків	Схильність до ризику	Помірна обережність	Несхильність до ризику
1.2. Контроль за комерційними ризиками	Незадовільний	Середній ступінь контрольованості	Жорсткий
1.3. Розуміння керівництвом значення фінансової звітності	Недостатнє	Середній ступінь розуміння	Керівництво приділяє велику увагу питанням, пов'язаним з фінансовою звітністю
1.4. Готовність до виправлення помилок і спотворень, що наближаються до істотних	Відсутність готовності, небажання вносити виправлення	Ступінь готовності не визначений	Керівництво розуміє необхідність внесення корегувань і здійснює необхідні дії в цьому напрямку

Продовження табл. 2

1	2	3	4
1.5. Процедури контролю за виправленням істотних помилок і спотворень в обліку і звітності	Відсутні	Часткова організація необхідних процедур	Добре організована система процедур і ретельно розроблена стратегія контролю
1.6. Звернення до аудиторів за консультаціями з питань обліку	Випадки звернення відсутні	Керівництво іноді проводить консультації з аудиторами	Широке використання практики проведення консультацій
1.7. Сприйняття і виконання аудиторських рекомендацій	Керівництво не робить ніяких дій для виконання рекомендацій	Часткове виконання рекомендації	Виконання всіх рекомендацій аудиторів
1.8. Статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності)	Низький	Середній	Високий
<b>2. РОЗПОДІЛ ПОВНОВАЖЕНЬ І ОBOB'ЯЗКІВ</b>			
2.1. Розробка ділової стратегії і кодексу ведення	Розробки такого роду відсутні	Розробки виконуються частково і охоплюють не всі сфери господарської діяльності	Розробка стратегій зафіксована документально
2.2. Розробка посадових інструкцій	Не розроблені	Розроблені частково	Розроблені для всіх посад, затверджені документально
2.3. Розробка мір на випадок виникнення конфліктів інтересів	Не розробляються	Розробляються неформально або частково	Розроблені на постійній основі, існують в документальному вигляді
2.4. Встановлення відповідальності і повноважень з виявлення протизаконних, сумнівних і неетичних дій	Відповідальність і повноваження не встановлюються	Проводиться обмежене або неформальне встановлення	Відповідальність і повноваження встановлені на постійній основі в цілому по організації
2.5. Встановлення відповідальності співробітників (включаючи особливі обов'язки)	Відповідальність не встановлюється	Відповідальність частково встановлюється і документально оформлюється	Відповідальність повністю встановлюється і документально оформлюється
2.6. Взаємозв'язок відповідальності працівників	Не існує	Зв'язки часткові або нерегулярні	Зв'язки встановлені на постійній основі в цілому по організації
<b>3. УЗГОДЖЕННЯ З ВИМОГАМИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ</b>			
3.1. Де це можливо, встановлення процедур, що гарантують узгодженість:			
а) зі всіма формами оподаткування	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
б) урядовим контролем за комерційною практикою	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
в) вимогами законодавчих і контролюючих органів (вписати відповідні)	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
3.2. Контроль за процедурами	Контроль здійснюється погано	Якість контролю середня	Якість контролю висока

Для оцінки середовища контролю найбільш важливими є наступні елементи (табл. 3).

**Таблиця 3. Елементи оцінки середовища контролю**

№ з/п	Елементи оцінки	Сутність предмета оцінки
1	2	3
1	Політика і стиль управління	Повинні забезпечувати розуміння співробітниками організації важливості контролю і дають можливість аудиторів оцінити позицію керівництва по відношенню до проблем внутрішнього контролю. Наприклад, якщо рекомендації по поліпшенню ряду головних ділянок системи внутрішнього контролю були проігноровані без будь-якої на те причини, можна зробити висновок, що керівництво не приділяє належної уваги важливості використання системи внутрішнього контролю. Від керівництва організації, тобто від осіб, що приймають конкретні рішення, залежить: – створення організаційної структури з чітко продуманим поділом обов'язків, взаємозв'язками і процедурами контролю з урахуванням кваліфікації і досвіду фахівців; – організація надійного обліку фінансових і матеріальних ресурсів, що не допускає марнотратства і розкрадань; – дотримання господарського законодавства, що не дозволяє ухилятися від оподаткування; – створення спеціальної контрольної служби і т.п.
2	Організаційна структура, що визначає розподіл обов'язків і відповідальності на підприємстві	Ознайомившись з нею, аудитор може визначити функціональні підрозділи організації і оцінити, яким чином здійснюються процедури контролю. Наприклад, якщо в структурі організації один і той же співробітник відповідає і за закупівлі, і за реалізацію, то існує ризик, що він може здійснювати операції, які не відображаються в бухгалтерських регістрах, і отримувати прибуток у власних інтересах. Іноді всі одночасно відповідають за все і ні за що конкретно
3	Ревізійна комісія, яка контролює процес підготовки бухгалтерської звітності, включаючи оцінку внутрішньої структури контролю і відповідність бухгалтерського обліку законодавчим і нормативно-правовим актам	Зазвичай ревізійна комісія складається з декількох чоловік. Для ефективної роботи їй необхідно постійно підтримувати зв'язок як з внутрішніми, так і з зовнішніми аудиторами. Це дозволяє аудиторам обговорювати питання роботи менеджерів
4	Розподіл відповідальності і повноважень	Має бути відображений у внутрішніх документах вищої ланки керівництва і визначати важливість процедур контролю і пов'язаних з ними питань. Необхідно мати посадові інструкції співробітників, організаційні і господарські плани, включаючи стандарти поведінки персоналу, зокрема по вирішенню конфліктів
5	Методи планування управлінського контролю	Прикладом чого є ефективна система, яка включає періодичні звіти за результатами діяльності відповідно до плану. Організація, яка здатна визначити значні розбіжності між фактичними результатами діяльності і плановими показниками і що приймає необхідні заходи по їх виправленню на відповідному рівні управління, в цілому володіє ефективними методами контролю
6	Функція внутрішнього аудиту, яка як у великих, так і середніх організаціях може виконуватися відділами внутрішнього аудиту, що створюються з метою аналізу ефективності заходів контролю	Для забезпечення ефективності роботи такого відділу необхідно, щоб його співробітники були незалежні як від функціональних підрозділів, так і від бухгалтерії організації і були безпосередньо підзвітні вищому керівництву, наприклад раді директорів або ревізійній комісії. Ступінь використання незалежними аудиторами даних, підготовлених внутрішніми аудиторами, варіюється. Незалежні аудиторі можуть використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів організації-клієнта при впевненості в їх компетентності і сумлінності, а також за умови проведення адекватної перевірки їх роботи

Продовження табл. 3

1	2	3
7	Кадрова політика, яка є важливим чинником в будь-якій системі контролю	Абсолютно необхідно, щоб персонал був компетентний і надійний, що дозволить забезпечити ефективну роботу системи контролю. Тому аудиторів слід провести перевірку процедур відбору, найму і просування кадрів, методів оцінки роботи і оплати праці, навчання і підготовки співробітників організації-клієнта
8	Зовнішні чинники, пов'язані з деякими зовнішніми процесами, які примушують керівництво упродовжувати ефективнішу систему контролю	До них відносяться, наприклад, обов'язковість уявлення в певні терміни і у встановленому обсязі бухгалтерської, статистичної і податкової звітності, а також контроль за діяльністю організації з боку податкової служби і інших контролюючих органів

Джерело [11, с. 175]

Відповідальність за розробку і фактичне втілення СВК несе керівництво підприємства. Завдання перевіряючих полягає в об'єктивності оцінки цієї системи контролю щодо її надійності, якості, ступеня довіри і визначення ризику. Найважливішим елементом середовища ВК є належна система бухгалтерського обліку. Перевіряючий повинен отримати адекватне уявлення про порядок ведення бухгалтерського обліку, щоб оцінити можливі ризики. Тільки після цього він може скласти план проведення перевірки. При цьому слід проаналізувати і оцінити: облікову політику підприємства, її організаційно-технічні і методологічні аспекти; організаційну структуру бухгалтерії, розподіл обов'язків і повноважень між виконавцями; порядок оформлення первинних документів і організацію документообігу; систему бухгалтерських записів в регістрах бухгалтерського обліку і порядок відображення даних в облікових регістрах; процес підготовки бухгалтерської звітності; засоби контролю, передбачені системою обліку; критичні області обліку і можливі ризики.

Оцінку ефективності системи бухгалтерського обліку проводять виходячи з таких критеріїв: тимчасового періоду; правильності сум; відображення деталей операцій, що мають істотне значення для обліку і звітності; відповідності нормативним актам і обліковій політиці.

**Висновки.** Внутрішній контроль є одним із найважливіших видів контролю в ринкових умовах, який потребує подальшого удосконалення та приведення у відповідність до вимог сьогодення.

Вихідною точкою більшості контрольних дій є аналіз ризику. Цей аналіз вимагає означення мети підприємства, визначення сфер ризику і його видів, рекомендації особи або організаційного відповідального суб'єкта за управління визначеним ризиком, призначення рівня ризику, який акцептований керівником, вибору методу оцінювання ризику, інтерпретацій отриманих результатів, а також моніторинг ризику. Ідентифікація ризику повинна полегшувати управління ним і прагнення до його мінімізації.

Ознайомлення з системою внутрішнього контролю, зокрема і оцінкою середовища контролю, що склалося на підприємстві, включає два аспекти проблеми. З одного боку, ревізор повинен вивчити всі нормативно-розпорядчі документи, які діють на підприємстві; з іншою боку, навіть при добре і грамотно прописаних контрольно-організаційних і нормативно-організаційних документах, їх виконання може бути неякісним. У зв'язку з цим, якщо на першій стадії ознайомлення з середовищем контролю ревізор працює з документами, то на другій стадії він повинен перевірити відповідність виконаних нормативно-

організаційних документів, а також їх наявність і порядок виконання. Наприклад, якщо виділяється група рішень, прийняття яких вимагає проведення відповідної наради представників декількох підрозділів апарату управління, то необхідно встановити, як часто збиралися такі наради, який їх порядок денний і як в наступному виконуються рішення, прийняті даною нарадою [7, с. 62].

В рамках нашого підходу пропонується розглядати внутрішній простір підприємства у вигляді своєрідної стратифікованої піраміди, кожен з семи шарів якої відображає одну з якісно різних складових внутрішньофірмового простору.

Дійсно, передумови, якщо вони досконалі, створюють сприятливе середовище, своєрідну інфраструктуру, необхідну для реалізації принципів у тому обсязі і змісті, що були в них закладені у процесі вироблення формулювань. Досконалі передумови – принципи “працюють” так, як задумано, передумови недосконалі – реалізація принципів пов’язана із втраченими можливостями. Але це ніяк не означає, що принципи йдуть слідом за передумовами.

Спірним є вплив на стан системи контролю, тип і складність виробництва, розмір підприємства (великі та малі), відношення керівництва до комерційних ризиків; розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; номенклатура продукції. Стосовно внутрішнього контролю частина наведених характеристик є об’єктивно складовою (як-от: розміри підприємства, номенклатура продукції), а тому повинна бути охоплена контролем; інша частина – такою, що не має впливового сенсу.

Інформація, що її отримують у результаті контролю, є носієм ідей, рішень, повідомлень про плінні обставини в управлінні. Достатність програмного забезпечення, можливості сучасних засобів автоматизації дозволяють поглиблювати і розширювати комунікативні зв’язки, отримувати різносторонні й різноманітні за ступенем деталізації моделі економічних об’єктів, інтегрувати їх з нормативними, плановими, бухгалтерськими моделями та оперативно виявляти недоліки задля вирішення задач внутрішнього контролю та досягнення цілей.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
2. *Вакаров В.М.* Організація діяльності аудиторської фірми: автореферат дис. канд. екон. наук: спец. / В.М. Вакаров. – Ужгород, 2004. – 20 с.
3. *Волчек А.В.* Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.В. Волчек. – Минск: Регистр, 2007. – 256 с.
4. *Євтушевський В.А.* Основи корпоративного управління / В.А. Євтушевський. – К.: Знання-Прес, 2002. – 317 с.
5. *Ковалев В.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 424 с.
6. *Корінько М.Д.* Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб’єктів господарювання / М.Д. Корінько // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 34-40.
7. *Мельник М.В.* Ревизия и контроль: учебник / М.В. Мельник, Л.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под. ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
8. *Новиков А.М.* Методология образования / А.М. Новиков. – [2-е узд.]. – М.: “Эгвес”, 2006. – 488 с.
9. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка. – М.: “Сов. энциклопедия”, 1968. – 900 с.
10. *Ожегов С.И.* Фактор – [с. 692]



11. Основы аудита: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: “Бухгалтерский учет”, 2000. – 456 с.
12. Паниотто В.И. Качество социологической информации / В.И. Паниотто – К.: Наукова думка, 1986. – 208 с.
13. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
14. Пушкар Р.М. Менеджмент: теорія та практика / Пушка Р.М., Тарнавська Н.А. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с.
15. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учебное пособие / Э.А. Сиротенко. – [3-е изд., перераб.]. – М.: КНОРУС, 2007. – 240 с.
16. Сініцина Т.А. Проблема оцінки ефективності системи управління – результати, невирішені питання / Т.А. Сініцина // Вісник ЖІТІ. – Вип. 3(25). Житомир: ЖТУ, 2003. – С. 260–266.
17. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с.
18. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
19. Суварно Р.В. Развитие организации оперативного контроля экономической деятельности промышленных предприятий: дис. ...канд. экон. наук: 08.06.02 / Р.В. Суварно. – Одесса, 1998. – 169 с.
20. Чорний О.О. Формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством / О.О. Чорний // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 3. – С. 45 – 48.
21. Kazimierz Janicki. Rewizja wewnętrzna. Rola i odpowiedzialność zarządu za działanie kontroli oraz funkcjonowanie rewizji wewnętrznej / Janicki Kazimierz // Rachunkowość / Wymieniamy doświadczenia. – 2001. – № 2. – S. 133-135.
22. Nadolna B. System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie / Bożena Nadolna // Studia i prace WNEiZ nr 16 Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, pod red. K. Winiarskiej. –S. 271-282
23. Schein E. Process Consultation (ruls 1 and 2). Reading, Mass: Adisson Wesley / E. Schein, 1994.

Розглянемо думки вчених щодо поняття СВК та її середовища.

“Контрольне середовище, – пише Б.Н. Соколов, – забезпечує розподіл несумісних функцій, що дозволяють керівникам всіх рівнів ухвалювати комплексні управлінські рішення, що стосуються, в першу чергу, використання активів організації. Під несумісними функціями тут розуміються ті з них, зосередження яких у однієї особи в будь-яких комбінаціях може сприяти здійсненню ним випадкових або умисних помилок, а також ускладнювати їх виявлення. Сюди слід віднести:

- 1) безпосередній доступ до активів;
- 2) дозвіл на здійснення операцій з активами;
- 3) безпосереднє здійснення господарських операцій;
- 4) відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку” [18, с. 7].

Ось як розуміє контрольне середовище наш російський колега. Це радянський підхід до організації контролю, який на сьогодні є застарілим.

Для кожного підприємства є межі, що розділяють діяльність на внутрішню і зовнішню середовище. Ця межа повинна ідентифікувати підприємство не тільки в геометричному просторі, але і в просторі різноманітних функцій. У свою чергу для цього потрібне достатньо повне вирішення питання про те, “з чого складається” підприємство.

Як внутрішню наповнення підприємства в різних теоріях розглядалося: технології; активи; сукупність контрактів; персонал; сукупність “полісів впливу”; культурні особливості і т.д. Так, в неокласичній теорії сутністю підприємства визнається стійка технологія перетворення ресурсів в продукцію і, відповідно, основою діяльності підприємства є статична виробнича функція. Варіант теорії підприємства, що базується на “школі планування” [Мінцберг і ін., 2000] ставить основним завданням організовану діяльність персоналу у сфері планування, тому основою діяльності підприємства тут є “планова функція”. Завдання розвитку системної парадигми стосовно підприємства вимагає вирішення питання про внутрішній зміст підприємства на базі системних принципів.

Системою внутрішнього контролю є сукупність організаційних методик і процедур, що застосовується керівництвом суб’єкта для упорядкованого й ефективного ведення господарської діяльності. В цьому повинна бути суцільна заінтересованість усього колективу підприємства, його власників та керівників у створенні позитивного середовища контролю, в якому б формувалися передумови його розвитку та удосконалення [20, с. 46].

На схемі (рис. 1) окремо виділено чинники, що задаються зовнішнім (відповідно до даного суб’єкта діяльності) середовищем: це критерії оцінки ефективності досягнення результату (наприклад, якості випуску продукції); прийняті в суспільстві норми (правові, етичні, гігієна і т.п.) і принципи діяльності. Умови діяльності (матеріально-технічні, фінансові, інформаційні і т.п.) відноситимуться і до зовнішнього середовища, і в той же час можуть входити до складу самої діяльності, враховуючи можливості активного впливу суб’єкта на створення умов своєї діяльності (наприклад, якщо не вистачає засобів на здійснення якого-небудь проекту, можна спробувати знайти спонсорів – зацікавлені організації, які його профінансують і т.д.).

Складовими частинами внутрішнього контролю польський науковець К. Яніцкі (Kazimierz Janicki) називає:

а) середовище контролю, куди він відносить чесність, етичні цінності, зацікавленість і компетенцію персоналу, філософію менеджменту і стиль дій, організаційну структуру, делегування повноважень і відповідальності, політику і практику управління людьми;

б) оцінку ризику – мова йде про взаємозв'язок управління і мети, що ставиться на різних рівнях управління, визначення ключових чинників успіху, визначення і аналіз управління ризиком, який несе діяльність і управління змінами;

в) контрольні дії, які служать для розподілу обов'язків між службовцями; бюджетування, прогнозування, управління окремою функцією або діями для узагальнення інформації, гарантії збереження майна, оцінка операційних показників включаючи їх аналіз, пояснення на шляху дослідження, прийняття коригуючих дій;

г) інформація і комунікація, які охоплюють внутрішні і зовнішні джерела інформації, її перетворення і якість, внутрішні і зовнішні комунікації, засоби комунікації;

д) нагляд, який полягає в постійному нагляді, в тому числі узгодженню відомостей з даними інвентаризації, проведеної самооцінки, аудиту, оцінці шансів на поліпшення.

“Стосовно контрольного середовища, – пише М.Д. Корінько, – мають право на існування та зустрічаються у науковій літературі такі поняття, як “фактори” та “елементи”. Часто їх безпідставно ототожнюють, не дивлячись на те, що елемент – це складова чого-небудь цілого, а фактор – причина, умова виникнення, рушійна сила будь-якого процесу. Елементи визначають параметри, а фактори вказують на можливі характеристики контрольного середовища. Перелік елементів контрольного середовища повинен охоплювати саме структурні складові: організаційну структуру підприємства, управління економічним суб'єктом, систему внутрішнього контролю” [6, с. 35]. Як бачимо, СВК, на думку автора, є елементом контрольного середовища! То ж з яких елементів складається СВК?

В іншому місці автор стверджує: “Так, під контрольним середовищем розуміють поінформованість і практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю [13, с. 30]. Практично в унісон з цим звучить тлумачення терміну “середовище контролю” як сукупності процедур і засобів, що відображають загальне ставлення адміністрації, директора і власників підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю” [6, с. 36]. Так що ж насправді являє собою середовище контролю?

“Контрольне середовище (система моніторингу), – пише Е.А. Сиротенко, – практичні дії керівництва економічного суб'єкта, спрямовані на встановлення і підтримку системи внутрішнього контролю, а також відомості, які воно має в своєму розпорядженні” [15, с. 154]. До елементів середовища контролю Е.А. Сиротенко відносить: стиль і основні принципи управління економічним суб'єктом, організаційну структуру економічного суб'єкта, розподіл відповідальності та повноважень, кадрову політику; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення управлінського обліку й підготовки звітності для внутрішніх цілей; відповідність господарської діяльності економічного суб'єкта вимогам чинного законодавства [15, с. 154-155]. Це досить складний набір елементів, який далеко науково не обґрунтований.

**Середовище контролю** – це умови, дисципліна, відповідний порядок, які створені власником (керівником) для забезпечення всім без винятку рівних можливостей з виконання функцій контролю у відповідності до встановлених положеннями чи інструкціями обов'язками (функціональний контроль). В рівній мірі це стосується і інституційного контролю.

Стосовно середовища контролю то тут існують такі поняття, як “фактори” й “елементи”. Їх не слід ототожнювати, адже елемент – то є складова будь-чого цілого, а фактор [10] – умова, рушійна сила, причина якогось процесу. Термін “передумови” ми зв'язуємо з існуванням своєрідної для системи контролю інфраструктури, у якій він функціонує, та з необхідністю підсилення впливової значущості терміну “фактори” для підвищення ефективності внутрішнього контролю. Важливе, навіть вирішальне, місце відводять передумовам багато авторів, зауважуючи, що можна мати гарні теоретичні рішення і методики, але не мати ефективно організації оперативного контролю, якщо не налагоджене оперативне планування, діють застарілі норми витрат матеріалів і розцінки на заробітну плату, облікова інформація недостовірна і створюється несвоєчасно, недосконала організаційна структура управління і т.п.

В науковій літературі виділяють такі фактори: рівень розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, ступінь усупільнення виробництва, розвиток господарського механізму, рівень керування, систему управління контролем у країні, досягнутий рівень механізації й автоматизації робіт, рівень підготовки кадрів, рівень наукового потенціалу в сфері обліку й аналізу, відношення до контролю керівників підприємства, методичне забезпечення, наукову організацію роботи, вищестоящі системи [20, с. 100]. До числа факторів відносять також рівень використання засобів обчислювальної техніки, кваліфікований склад кадрів, форму організації обліку і розподілу праці, використання нормативного методу обліку [20, с. 21–23].

Для реалізації умов середовища контролю на кожному підприємстві необхідно розробити схему формування і руху інформаційних потоків за рівнями управління, обов'язки з контролю кожного співробітника, починаючи з робочого місця до зведеної інформації в цілому по підприємству, для прийняття відповідних рішень з управління виробництвом, уникнення непередуманих ризикових операцій. Для цього слід привести структуру підприємства у відповідний функціонально діючий стан. На жаль, у переважній більшості підприємств, а особливо низькорентабельних, структура ускладнена і нелогічна. Цьому сприяє безліч обставин. Серед яких, насамперед, украй запутані права власників, для яких завдання ефективно діяльності підприємства не було поставлене на початку діяльності. Тому часто єдиний виробничий процес розбивався на безліч юридично незалежних ланок. В результаті не може ефективно працювати жодна з них, породжується безконтрольність.

В укрупненому вигляді внутрішнє середовище підприємства В.В. Ковальов та О.Н. Волкова представляють як сукупність п'яти груп чинників (табл. 1), кожна з яких включає десятки конкретних чинників. Комбінація їх індивідуальна для кожного підприємства і залежить від особливостей виробленої продукції, величини підприємства, а також зовнішніх умов його функціонування. Значущість окремих чинників теж розрізняється для різних підприємств. [5, с. 376]

**Таблиця 1.** Внутрішні чинники формування бізнес-середовища підприємства

Конкурентна позиція підприємства	Ціль діяльності (місія) Традиції, репутація, імідж Кваліфікація керівництва і працівників Доля ринку і стадія життєвого циклу Форма власності Організаційна структура управління
Принципи діяльності	Інноваційна діяльність Організація виробництва Адаптація Форма спеціалізації Концентрація виробництва Диверсифікація виробництва Прогресивність засобів і методів виробництва Тривалість виробничого циклу Рівень виробничих запасів
Ресурси і їх використання	Зворотність ресурсів Сегментація ринку (співвідношення масових і цільових ринків збуту, ринкові вікна та ніші) Товарна політика Цінова політика
Маркетингові стратегії і політика	Політика збуту Комунікаційна політика Стратегічні цілі і прогнозування збуту Структура балансу Платоспроможність Ліквідність
Фінансовий менеджмент	Співвідношення власних і залучених засобів Вартість капіталу Структура активів Інвестиційна привабливість Дохід на акцію Рівень прибутку і рентабельності

Внутрішні чинники формуються самим підприємством, насамперед його керівництвом. Слід пам'ятати, що деякі з цих чинників (наприклад, структура балансу, вибір цінової і збутової політики, управління активами компанії) знаходяться цілком і повністю в компетенції керівництва і фахівців відповідних служб. Проте в окремих випадках не можна не враховувати і роль трудового колективу, особливо це характерно для великих підприємств з багаторічною історією.

Середовище контролю має складну структуру [3, с. 35-36]. Проте існує ряд спільних для всіх підприємств елементів, уявлення про які повинен мати кожен керівник. До таких елементів, зокрема, відносяться: стиль (авторитарний, колегіальний, змішаний) і основні принципи управління організацією; організаційна структура підприємства; розподіл відповідальності і повноважень співробітників; здійснювана кадрова політика; порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення управлінського обліку і підготовки звітності для внутрішніх цілей; відповідність господарській діяльності організації вимогам чинного законодавства; наявність і особливості організації роботи ревізійної комісії, служби внутрішнього аудиту у складі органів управління підприємством.

Загальну систему внутрішнього контролю можна представити так (рис. 2):

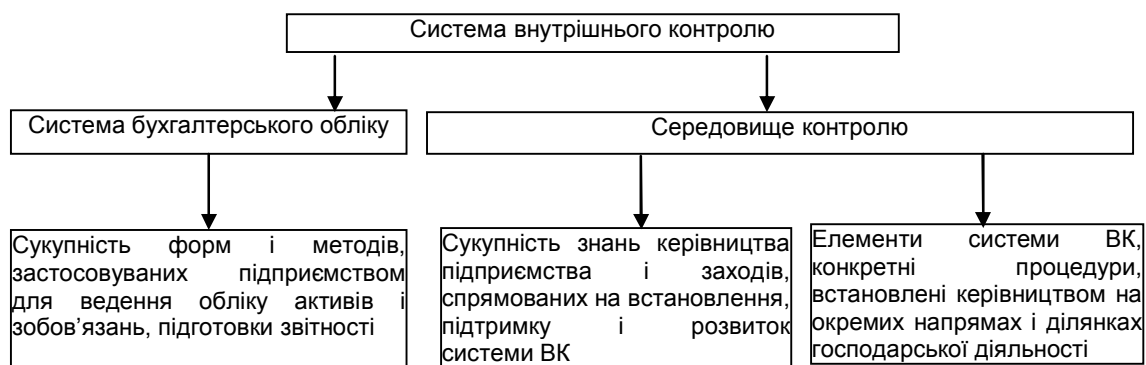


Рис. 2. Система внутрішнього контролю підприємства

Важко переоцінити значення стилю і основних принципів управління фірмою, оскільки саме її керівництво несе відповідальність за створення і роботу СВК. Ефективна організаційна структура підприємства передбачає розумне делегування повноважень і поділ відповідальності співробітників. Її створення, зокрема, перешкоджає порушенням встановленої СВК і забезпечує поділ несумісних функцій. Функції несумісні, якщо їх зосередження у однієї особи не тільки потенційно призведе до здійснення ненавмисних або навмисних порушень і відхилень, але і унеможливить виявлення таких. Керівництво підприємства визначає генеральну лінію в розвитку СВК. Саме від нього залежить, чи буде система внутрішнього контролю відповідати розмірам і специфіці діяльності підприємства, функціонувати постійно і ефективно.

Належне функціонування СВК залежить не тільки від мотивації керівництва підприємства, але і від зацікавленості і компетентності співробітників, яким доручена відповідна діяльність. Тому система підбору кадрів і їх просування за службовими сходами, навчання і перепідготовка повинні забезпечити високий рівень кваліфікації співробітників. Саме від осіб, що приймають рішення, залежить вибір між наступними альтернативами:

- суворо дотримуватись законодавства при здійсненні господарських операцій або використовувати будь-які засоби для ухилення від сплати податків;
- реалізовувати стратегічні напрями розвитку або концентруватися на вирішенні миттєвих проблем і задоволенні миттєвих інтересів;
- створити ефективно працюючі контрольні підрозділи, підпорядкувавши їх керівникам високого рівня, або заощадити на цьому, опустивши контрольну діяльність на низовий рівень;
- організувати надійний матеріальний облік, відібравши добросовісних матеріально відповідальних співробітників, або пустити все на самоплив, поклавши відповідальність за збереження матеріальних цінностей на осіб, що не мають сталої репутації, і тим самим по суті потурати дрібним розкраданням;
- створити ефективну систему управлінського обліку, що дозволяє оперативно виявляти резерви для вдосконалення фінансово-господарської діяльності, або відмовитися від такої системи, не робити активних дій із запобігання негативним тенденціям в розвитку або заохочення позитивних зрушень.

Наведемо приклади доцільного розподілу функцій між співробітниками: дозвіл на безпосередній доступ до активів (майна) підприємства; санкціонування окремих операцій з активами (майном) відповідальним особам;

- безпосереднє здійснення господарських операцій певними особами;

– своєчасне і правильне відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку.

Наступною складовою СВК є засоби контролю, під якими слід розуміти конкретні процедури, встановлені керівництвом і здійснювані співробітниками підприємства на окремих напрямках і ділянках господарської діяльності.

Засоби контролю, що застосовуються підприємством досить різноманітні і визначаються специфікою його діяльності. До найбільш поширених засобів контролю можна віднести: підписи розпорядників на документах керівника і (або) головного бухгалтера або інших уповноважених осіб; внутрішні і зовнішні звірки розрахунків; зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів, система контролю з боку кожного бухгалтера за якістю роботи підлеглих їм співробітників; перевірка правильності здійснення документообігу, зокрема суцільна нумерація створюваних документів, реєстрація документів в спеціальних журналах, брошурування документів, перевірка порядку їх зберігання і архівації і т.д.; планові і раптові інвентаризації активів і зобов'язань підприємства відповідно до встановленого порядку; використання для цілей контролю інформації, отриманої із зовнішніх джерел; здійснення заходів, спрямованих на обмеження несанкціонованого доступу до активів підприємства; реалізація заходів, спрямованих на обмеження доступу неуповноважених осіб до системи документообігу і ведення бухгалтерського обліку; здійснення аналізу господарських операцій, порівняння аналізу фактичних показників з плановими і нормативними показниками, виявлення відхилень та порушень і причин істотних розбіжностей.

Незважаючи на різноманіття засобів контролю, їх застосування повинне забезпечити наступне: господарські операції повинні виконуватися лише з дозволу уповноважених на це осіб; всі операції повинні відображатися в бухгалтерському обліку в сумах, що відповідають первинним документам, на відповідних рахунках бухгалтерського обліку, в періоді часу, відповідному здійсненню господарської операції, згідно прийнятої облікової політики і забезпечувати достовірну бухгалтерську звітність; доступ до активів (майна) має бути лише з дозволу керівництва підприємства; відповідність відображених в обліку активів, фактичній наявності, визначається керівництвом у встановлені терміни, у разі розбіжностей слід вживати заходи згідно вимог чинного законодавства.

Нижче пропонується тест, за допомогою якого можна виявити стан середовища контролю в конкретному підприємстві (табл. 2).

**Таблиця. 2. Оцінка впливу факторів на контрольне середовище**

Чинник	Ступінь надійності чинника може розглядатись як		
	низька	середня	висока
1	2	3	4
<b>1. СТИЛЬ І ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ УПРАВЛІННЯ</b>			
1.1. Відношення керівництва до комерційних ризиків	Схильність до ризику	Помірна обережність	Несхильність до ризику
1.2. Контроль за комерційними ризиками	Незадовільний	Середній ступінь контрольованості	Жорсткий
1.3. Розуміння керівництвом значення фінансової звітності	Недостатне	Середній ступінь розуміння	Керівництво приділяє велику увагу питанням, пов'язаним з фінансовою звітністю
1.4. Готовність до виправлення помилок і спотворень, що наближаються до істотних	Відсутність готовності, небажання вносити виправлення	Ступінь готовності не визначений	Керівництво розуміє необхідність внесення корегувань і здійснює необхідні дії в цьому напрямку

Продовження табл. 2

1	2	3	4
1.5. Процедури контролю за виправленням істотних помилок і спотворень в обліку і звітності	Відсутні	Часткова організація необхідних процедур	Добре організована система процедур і ретельно розроблена стратегія контролю
1.6. Звернення до аудиторів за консультаціями з питань обліку	Випадки звернення відсутні	Керівництво іноді проводить консультації з аудитором	Широке використання практики проведення консультацій
1.7. Сприйняття і виконання аудиторських рекомендацій	Керівництво не робить ніяких дій для виконання рекомендацій	Часткове виконання рекомендації	Виконання всіх рекомендацій аудиторів
1.8. Статус системи внутрішнього контролю в організації (ступінь пріоритетності)	Низький	Середній	Високий
<b>2. РОЗПОДІЛ ПОВНОВАЖЕНЬ І ОБОВ'ЯЗКІВ</b>			
2.1. Розробка ділової стратегії і кодексу ведення	Розробки такого роду відсутні	Розробки виконуються частково і охоплюють не всі сфери господарської діяльності	Розробка стратегій зафіксована документально
2.2. Розробка посадових інструкцій	Не розроблені	Розроблені частково	Розроблені для всіх посад, затверджені документально
2.3. Розробка мір на випадок виникнення конфліктів інтересів	Не розробляються	Розробляються неформально або частково	Розроблені на постійній основі, існують в документальному вигляді
2.4. Встановлення відповідальності і повноважень з виявлення протизаконних, сумнівних і неетичних дій	Відповідальність і повноваження не встановлюються	Проводиться обмежене або неформальне встановлення	Відповідальність і повноваження встановлені на постійній основі в цілому по організації
2.5. Встановлення відповідальності співробітників (включаючи особливі обов'язки)	Відповідальність не встановлюється	Відповідальність частково встановлюється і документально оформлюється	Відповідальність повністю встановлюється і документально оформлюється
2.6. Взаємозв'язок відповідальності працівників	Не існує	Зв'язки часткові або нерегулярні	Зв'язки встановлені на постійній основі в цілому по організації
<b>3. УЗГОДЖЕННЯ З ВИМОГАМИ ЗОВНІШНЬОГО КОНТРОЛЮ</b>			
3.1. Де це можливо, встановлення процедур, що гарантують узгодженість:			
а) зі всіма формами оподаткування	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
б) урядовим контролем за комерційною практикою	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
в) вимогами законодавчих і контролюючих органів (вписати відповідні)	не встановлюються	встановлюються нерегулярно або частково	встановлюються на постійній основі
3.2. Контроль за процедурами	Контроль здійснюється погано	Якість контролю середня	Якість контролю висока

Для оцінки середовища контролю найбільш важливими є наступні елементи (табл. 3).



**Таблиця 3. Елементи оцінки середовища контролю**

№ з/п	Елементи оцінки	Сутність предмета оцінки
1	2	3
1	Політика і стиль управління	Повинні забезпечувати розуміння співробітниками організації важливості контролю і дають можливість аудиторів оцінити позицію керівництва по відношенню до проблем внутрішнього контролю. Наприклад, якщо рекомендації по поліпшенню ряду головних ділянок системи внутрішнього контролю були проігноровані без будь-якої на те причини, можна зробити висновок, що керівництво не приділяє належної уваги важливості використання системи внутрішнього контролю. Від керівництва організації, тобто від осіб, що приймають конкретні рішення, залежить: – створення організаційної структури з чітко продуманим поділом обов'язків, взаємозв'язками і процедурами контролю з урахуванням кваліфікації і досвіду фахівців; – організація надійного обліку фінансових і матеріальних ресурсів, що не допускає марнотратства і розкрадань; – дотримання господарського законодавства, що не дозволяє ухилятися від оподаткування; – створення спеціальної контрольної служби і т.п.
2	Організаційна структура, що визначає розподіл обов'язків і відповідальності на підприємстві	Ознайомившись з нею, аудитор може визначити функціональні підрозділи організації і оцінити, яким чином здійснюються процедури контролю. Наприклад, якщо в структурі організації один і той же співробітник відповідає і за закупівлі, і за реалізацію, то існує ризик, що він може здійснювати операції, які не відображаються в бухгалтерських регістрах, і отримувати прибуток у власних інтересах. Іноді всі одночасно відповідають за все і ні за що конкретно
3	Ревізійна комісія, яка контролює процес підготовки бухгалтерської звітності, включаючи оцінку внутрішньої структури контролю і відповідність бухгалтерського обліку законодавчим і нормативно-правовим актам	Зазвичай ревізійна комісія складається з декількох чоловік. Для ефективної роботи їй необхідно постійно підтримувати зв'язок як з внутрішніми, так і з зовнішніми аудиторами. Це дозволяє аудиторам обговорювати питання роботи менеджерів
4	Розподіл відповідальності і повноважень	Має бути відображений у внутрішніх документах вищої ланки керівництва і визначати важливість процедур контролю і пов'язаних з ними питань. Необхідно мати посадові інструкції співробітників, організаційні і господарські плани, включаючи стандарти поведінки персоналу, зокрема по вирішенню конфліктів
5	Методи планування управлінського контролю	Прикладом чого є ефективна система, яка включає періодичні звіти за результатами діяльності відповідно до плану. Організація, яка здатна визначити значні розбіжності між фактичними результатами діяльності і плановими показниками і що приймає необхідні заходи по їх виправленню на відповідному рівні управління, в цілому володіє ефективними методами контролю
6	Функція внутрішнього аудиту, яка як у великих, так і середніх організаціях може виконуватися відділами внутрішнього аудиту, що створюються з метою аналізу ефективності заходів контролю	Для забезпечення ефективності роботи такого відділу необхідно, щоб його співробітники були незалежні як від функціональних підрозділів, так і від бухгалтерії організації і були безпосередньо підзвітні вищому керівництву, наприклад раді директорів або ревізійній комісії. Ступінь використання незалежними аудитором даних, підготовлених внутрішніми аудитором, варіюється. Незалежні аудиторі можуть використовувати результати роботи внутрішніх аудиторів організації-клієнта при впевненості в їх компетентності і сумлінності, а також за умови проведення адекватної перевірки їх роботи

Продовження табл. 3

1	2	3
7	Кадрова політика, яка є важливим чинником в будь-якій системі контролю	Абсолютно необхідно, щоб персонал був компетентний і надійний, що дозволить забезпечити ефективну роботу системи контролю. Тому аудиторів слід провести перевірку процедур відбору, найму і просування кадрів, методів оцінки роботи і оплати праці, навчання і підготовки співробітників організації-клієнта
8	Зовнішні чинники, пов'язані з деякими зовнішніми процесами, які примушують керівництво упродовжувати ефективнішу систему контролю	До них відносяться, наприклад, обов'язковість уявлення в певні терміни і у встановленому обсязі бухгалтерської, статистичної і податкової звітності, а також контроль за діяльністю організації з боку податкової служби і інших контролюючих органів

Джерело [11, с. 175]

Відповідальність за розробку і фактичне втілення СВК несе керівництво підприємства. Завдання перевіряючих полягає в об'єктивності оцінки цієї системи контролю щодо її надійності, якості, ступеня довіри і визначення ризику. Найважливішим елементом середовища ВК є належна система бухгалтерського обліку. Перевіряючий повинен отримати адекватне уявлення про порядок ведення бухгалтерського обліку, щоб оцінити можливі ризики. Тільки після цього він може скласти план проведення перевірки. При цьому слід проаналізувати і оцінити: облікову політику підприємства, її організаційно-технічні і методологічні аспекти; організаційну структуру бухгалтерії, розподіл обов'язків і повноважень між виконавцями; порядок оформлення первинних документів і організацію документообігу; систему бухгалтерських записів в регістрах бухгалтерського обліку і порядок відображення даних в облікових регістрах; процес підготовки бухгалтерської звітності; засоби контролю, передбачені системою обліку; критичні області обліку і можливі ризики.

Оцінку ефективності системи бухгалтерського обліку проводять виходячи з таких критеріїв: тимчасового періоду; правильності сум; відображення деталей операцій, що мають істотне значення для обліку і звітності; відповідності нормативним актам і обліковій політиці.

**Висновки.** Внутрішній контроль є одним із найважливіших видів контролю в ринкових умовах, який потребує подальшого удосконалення та приведення у відповідність до вимог сьогодення.

Вихідною точкою більшості контрольних дій є аналіз ризику. Цей аналіз вимагає означення мети підприємства, визначення сфер ризику і його видів, рекомендації особи або організаційного відповідального суб'єкта за управління визначеним ризиком, призначення рівня ризику, який акцептований керівником, вибору методу оцінювання ризику, інтерпретацій отриманих результатів, а також моніторинг ризику. Ідентифікація ризику повинна полегшувати управління ним і прагнення до його мінімізації.

Ознайомлення з системою внутрішнього контролю, зокрема і оцінкою середовища контролю, що склалося на підприємстві, включає два аспекти проблеми. З одного боку, ревізор повинен вивчити всі нормативно-розпорядчі документи, які діють на підприємстві; з іншою боку, навіть при добре і грамотно прописаних контрольно-організаційних і нормативно-організаційних документах, їх виконання може бути неякісним. У зв'язку з цим, якщо на першій стадії ознайомлення з середовищем контролю ревізор працює з документами, то на другій стадії він повинен перевірити відповідність виконаних нормативно-

організаційних документів, а також їх наявність і порядок виконання. Наприклад, якщо виділяється група рішень, прийняття яких вимагає проведення відповідної наради представників декількох підрозділів апарату управління, то необхідно встановити, як часто збиралися такі наради, який їх порядок денний і як в наступному виконуються рішення, прийняті даною нарадою [7, с. 62].

В рамках нашого підходу пропонується розглядати внутрішній простір підприємства у вигляді своєрідної стратифікованої піраміди, кожен з семи шарів якої відображає одну з якісно різних складових внутрішньофірмового простору.

Дійсно, передумови, якщо вони досконалі, створюють сприятливе середовище, своєрідну інфраструктуру, необхідну для реалізації принципів у тому обсязі і змісті, що були в них закладені у процесі вироблення формулювань. Досконалі передумови – принципи “працюють” так, як задумано, передумови недосконалі – реалізація принципів пов’язана із втраченими можливостями. Але це ніяк не означає, що принципи йдуть слідом за передумовами.

Спірним є вплив на стан системи контролю, тип і складність виробництва, розмір підприємства (великі та малі), відношення керівництва до комерційних ризиків; розробка ділової стратегії; комунікація ділової стратегії; розробка стратегій на випадок виникнення конфліктів інтересів; рівень, на якому розробляються процедури та стратегії затвердження угод; номенклатура продукції. Стосовно внутрішнього контролю частина наведених характеристик є об’єктивно складовою (як-от: розміри підприємства, номенклатура продукції), а тому повинна бути охоплена контролем; інша частина – такою, що не має впливового сенсу.

Інформація, що її отримують у результаті контролю, є носієм ідей, рішень, повідомлень про плінні обставини в управлінні. Достатність програмного забезпечення, можливості сучасних засобів автоматизації дозволяють поглиблювати і розширювати комунікативні зв’язки, отримувати різносторонні й різноманітні за ступенем деталізації моделі економічних об’єктів, інтегрувати їх з нормативними, плановими, бухгалтерськими моделями та оперативно виявляти недоліки задля вирішення задач внутрішнього контролю та досягнення цілей.

#### **ЛІТЕРАТУРА:**

1. *Бурцев В.В.* Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В.В. Бурцев. – М.: Экзамен, 2000. – 320 с.
2. *Вакаров В.М.* Організація діяльності аудиторської фірми: автореферат дис. канд. екон. наук: спец. / В.М. Вакаров. – Ужгород, 2004. – 20 с.
3. *Волчек А.В.* Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в коммерческих организациях / А.В. Волчек. – Минск: Регистр, 2007. – 256 с.
4. *Євтушевський В.А.* Основи корпоративного управління / В.А. Євтушевський. – К.: Знання-Прес, 2002. – 317 с.
5. *Ковалев В.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2004. – 424 с.
6. *Корінько М.Д.* Удосконалення організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю при диверсифікації діяльності суб’єктів господарювання / М.Д. Корінько // Статистика України. – 2008. – № 1. – С. 34-40.
7. *Мельник М.В.* Ревизия и контроль: учебник / М.В. Мельник, Л.С. Пантелеев, А.Л. Звездин / под. ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2007. – 640 с.
8. *Новиков А.М.* Методология образования / А.М. Новиков. – [2-е узд.]. – М.: “Эгвес”, 2006. – 488 с.
9. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка. – М.: “Сов. энциклопедия”, 1968. – 900 с.
10. *Ожегов С.И.* Фактор – [с. 692]

11. Основы аудита: Учебник / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: “Бухгалтерский учет”, 2000. – 456 с.
12. Паниотто В.И. Качество социологической информации / В.И. Паниотто – К.: Наукова думка, 1986. – 208 с.
13. Привезенцев В.А. Контроль и ревизия: Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 96 с.
14. Пушкарь Р.М. Менеджмент: теория та практика / Пушкарь Р.М., Тарнавська Н.А. – Тернопіль: Карт-Бланш, 2003. – 198 с.
15. Сиротенко Э.А. Внутрифирменные стандарты аудита: учебное пособие / Э.А. Сиротенко. – [3-е изд., перераб.]. – М.: КНОРУС, 2007. – 240 с.
16. Сініцина Т.А. Проблема оцінки ефективності системи управління – результати, невирішені питання / Т.А. Сініцина // Вісник ЖІТІ. – Вип. 3(25). Житомир: ЖТУ, 2003. – С. 260–266.
17. Советский энциклопедический словарь / Гл. ред. А.М. Прохоров. – 4-е изд. – М.: Сов. энциклопедия, 1988. – 1600 с.
18. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
19. Суварно Р.В. Развитие организации оперативного контроля экономической деятельности промышленных предприятий: дис. ...канд. экон. наук: 08.06.02 / Р.В. Суварно. – Одесса, 1998. – 169 с.
20. Чорний О.О. Формування контрольного середовища до вимог управління машинобудівним підприємством / О.О. Чорний // Інвестиції: практика та досвід. – 2009. – № 3. – С. 45 – 48.
21. Kazimierz Janicki. Rewizja wewnętrzna. Rola i odpowiedzialność zarządu za działanie kontroli oraz funkcjonowanie rewizji wewnętrznej / Janicki Kazimierz // Rachunkowość / Wymieniamy doświadczenia. – 2001. – № 2. – S. 133-135.
22. Nadolna B. System kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwie / Bożena Nadolna // Studia i prace WNEiZ nr 16 Audyt wewnętrzny instrumentem zarządzania, pod red. K. Winiarskiej. –S. 271-282
23. Schein E. Process Consultation (ruls 1 and 2). Reading, Mass: Adisson Wesley / E. Schein, 1994.