

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ, МОЛОДІ ТА СПОРТУ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ



Н.Г. ШПАНКОВСЬКА, О.С. БІЛОВА, О.І. КАНСЬКА

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ

Дніпропетровськ НМетАУ 2012

УДК 005.85

Шпанковська Н.Г. Внутрішньогосподарський контроль: Навч. посібник / Н.Г. Шпанковська, О.С. Білова, О.І. Канська. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2012. – 154 с.

Висвітлені роль і значення внутрішньогосподарського контролю господарської діяльності промислового підприємства в ринкових умовах. Наведені сутність і зв'язки основних наукових категорій внутрішньогосподарського контролю.

Викладені методи контрольних досліджень та область їх використання, наведені особливості методик внутрішньогосподарського контролю: операційної діяльності, забезпеченості і використання ресурсів, витрат і собівартості продукції, фінансового контролю та внутрішнього аудиту.

Призначений для студентів напряму 6.030509 - облік і аудит.

Іл. 26. Табл. 23. Бібліогр.: 43 найм.

Відповідальний за випуск Г.О. Король, канд. екон. наук, проф.

Рецензенти: Я. Д.Крупка, д-р екон. наук, проф. (Тернопільський національний економічний університет)

Л. В. Чижевська, д-р екон. наук, проф., Житомирський державного технологічний університет)

© Національна металургійна академія України, 2012

© Шпанковська Н.Г, Білова О.С., Канська О.І., 2012

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1. РОЛЬ, ЗНАЧЕННЯ ТА СУТЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.....	8
1.1. Роль і значення внутрішньогосподарського контролю ВГК).....	8
1.2. Сутність категорій контроль і внутрішньогосподарський контроль..	9
1.3. Функції внутрішньогосподарського контролю.....	13
1.4. Завдання для самоперевірки.....	17
2. ОСНОВНІ КАТЕГОРІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.....	19
2.1. Понятійний апарат та його призначення.....	19
2.2. Предмет ВГК, об'єкт ВГК і суб'єкт ВГК.....	20
2.3. Мета ВГК, задачі ВГК і процедури ВГК.....	26
2.4. Методологія внутрішнього контролю, її складові елементи.....	30
2.5. Принципи внутрішньогосподарського контролю.....	31
2.6. Завдання для самоперевірки.....	32
3. КЛАСИФІКАЦІЯ ФОРМ І ВИДІВ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.....	34
3.1. Форми внутрішньогосподарського контролю.....	34
3.2. Види внутрішньогосподарського контролю.....	35
3.3. Завдання для самоперевірки.....	38
4. СИСТЕМА МЕТОДІВ І ПРИЙОМІВ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.....	41
4.1. Класифікація способів ВГК.....	41
4.2. Сутність і області використання способів внутрішньогосподарського контролю.....	41
4.3. Завдання для самоперевірки.....	50
5. ВИДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.....	52
5.1. Організаційне забезпечення ВГК.....	52
5.2. Законодавче забезпечення внутрішньогосподарського контролю....	59
5.3. Методичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю.....	62

5.4. Інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю..	65
5.5. Завдання для самоперевірки.....	71
6. ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ВНУТРІШНЬО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	72
6.1. Види відповідальності.....	72
6.2 Мета і завдання внутрішньогосподарського контролю операційної діяльності металургійного підприємства.....	74
6.3 Способи вирішення головних задач ВГК основної операційної діяльності підприємства.....	76
6.4. Особливості задач внутрішньогосподарського контролю на стадіях відтворення виробництва.....	82
6.5 Взаємозв'язок контролю основної операційної діяльності та екологічної діяльності.....	85
6.6. Завдання для самоперевірки.....	87
7. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЗБЕРЕЖЕНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ.....	89
7.1 Внутрішньогосподарський контроль забезпеченості та використання трудових ресурсів.....	89
7.2 Внутрішньогосподарський контроль забезпеченості та використання матеріальних ресурсів.....	93
7.3. Внутрішньогосподарський контроль необоротних засобів.....	96
7.4. Завдання для самоперевірки.....	100
8. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ.....	102
8.1 Класифікація витрат за ознаками.....	102
8.2 Мета і завдання внутрішньогосподарського контролю поточних витрат.....	104
8.3 Особливості контролю собівартості продукції.....	105
8.4 Завдання для самоперевірки.....	108
9. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ.....	109
9.1 Сутність і система показників оцінки ефективності діяльності.....	109

9.2	Особливості внутрішньогосподарського контролю факторів ефективності діяльності.....	112
9.3	Завдання для самоперевірки.....	113
10.	ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ.....	115
10.1.	Роль контрольної служби в розробці фінансової політики.....	115
10.2.	Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів.....	117
10.3.	Контроль фінансового стану підприємства.....	118
10.4.	Роль облікової політики у внутрішньогосподарському контролі....	120
10.5.	Внутрішньогосподарський контроль зберігання та ефективного використання майна.....	122
10.6.	Внутрішньогосподарський контроль грошових потоків.....	125
10.7.	Удосконалення і контроль ефективності роботи з управління ризиками.....	127
10.8.	Завдання для самоперевірки.....	128
11.	ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВО-УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ..	130
11.1.	Роль внутрішньогосподарського контролю витрат у фінансово-управлінському контролі.....	130
11.2.	Контроль формування та розподілу прибутку.....	130
11.3.	Завдання для самоперевірки.....	132
12.	ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	133
12.1.	Сутність, роль і значення внутрішнього аудиту.....	133
12.2.	Розробка загального плану і програми внутрішнього аудиту, їх структура.....	137
12.3.	Документальне оформлення внутрішнього аудиту.....	137
12.4.	Завдання для самоперевірки.....	142
	Додаток А	143
	Додаток Б	144
	РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	150

ВСТУП

Невизначеність зовнішнього середовища, стала тенденція глобалізації світової економіки та розширення інтеграційних зв'язків суб'єктів господарювання (СГ), вірогідність повторення фінансово-економічних криз та ін. об'єктивно призводять до змінення умов господарської діяльності та ускладнюють управління нею, що, в свою чергу, підвищує значення та обумовлює необхідність підсилення контролю. Стрімкий розвиток інформаційних технологій надає можливість забезпечити оперативність контрольних заходів.

Існуючі видання присвячені в основному зовнішньому контролю, головним чином фінансовому. У малочисельних виданнях, де розглядаються питання внутрішньогосподарського контролю, не враховані сучасні загальні та конкретні вимоги до господарської діяльності підприємства та умови їх функціонування. Крім того, в останні роки підсилились вимоги до контролю, передбачені державними концепціями та Програмами розвитку. Так, державною стратегією розвитку [1] та цільовою програмою реформування гірничометалургійного комплексу (ГМК) України [2] передбачено підсилення контролю за дотриманням законодавства про захист економічної конкуренції, прав та інтересів підприємців; приведення до сучасних вимог системи контролю за якістю товарів у відповідності із світовою практикою та створення системи моніторингу виконання завдань та заходів контролю [1, 2]. Про недосконалість існуючої системи контролю на усіх рівнях управління свідчать факти недотримання суб'єктами господарювання договірної та фінансової дисциплін. Тому актуальною проблемою є удосконалення контрольної функції управління на промислових підприємствах та підготовка майбутніх фахівців до її виконання в сучасних умовах, яка вимагає не тільки глибоких професійних умінь та навичок, й знання законодавства [3-7], дотримання якого перевіряється контрольною службою.

Опанування основними науковими категоріями контролю, загальними методичними положеннями щодо його проведення та

комплексом видів забезпечення внутрішньогосподарського контролю і сутності кожного з них (нормативно-правового, організаційного, методичного, інформаційного, програмного та ресурсного забезпечення) неможливі без індивідуальної самостійної роботи студентів. Самостійна робота сприяє не тільки поглибленому вивченню сутності понятійного апарату дисципліни «Внутрішньогосподарський контроль», а й придбанню умінь та навичок з вибору і використання методів ВГК, дотриманню його принципів та застосуванню методик ВГК під час вирішення імітаційних вправ і розбору конкретних ситуацій. Для самоконтролю знань і отриманих умінь пропонуються базові тестові завдання закритого і відкритого типу та імітаційні вправи з процедур і задач ВГК.

Наочність викладеного теоретичного матеріалу забезпечена використанням графічних методів.

Навчальний посібник призначено для студентів напряму підготовки 6.030509 - облік і аудит усіх форм навчання.

В трансформаційних умовах перехідного періоду до ринкових відносин зростає потреба управлінського персоналу всіх рівнів управління в оперативному отриманні та обробці повної за обсягом та якісної інформації, на основі якої розробляються і впроваджуються управлінські рішення. Тому закономірно значної уваги потребує створення належного інформаційного забезпечення контролю в поєднанні його з іншими видами забезпечення: нормативно-правового, організаційного, методичного, ресурсного.

Опанування загальними методичними положеннями внутрішньогосподарського контролю та специфічними особливостями методик контролю операційної діяльності, перевірки забезпеченості і зберігання та використання виробничих ресурсів, фінансового контролю, внутрішнього аудиту неможливе без самостійної індивідуальної роботи студентів. Поглибленому вивченню сприяють наведені для самоперевірки завдання, тести та імітаційні вправи і конкретні ситуації для їх розбору і вирішенню контрольних задач або процедур з урахуванням специфіки господарської діяльності металургійних підприємств та її контролю.

1. РОЛЬ, ЗНАЧЕННЯ ТА СУТЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Роль і значення внутрішньогосподарського контролю (ВГК)

Контроль є складною економічною категорією, яка потребує не тільки теоретичного осмислення своєї суті, а й розробки класифікації видів контролю для його практичного втілення, здійснення та удосконалення. Актуальність проблеми, що розглядається, загострюється в сучасних умовах глобалізації та інтеграції господарської діяльності промислових підприємств та інших суб'єктів господарювання.

Для захисту конституційних прав та законних інтересів усіх учасників ринку (держави, трудових колективів, партнерів, власників, кредиторів, інвесторів та ін.) необхідно здійснювати комплексний, об'єктивний та професійний контроль за фінансово-господарською діяльністю акціонерних товариств, комерційних банків, інвестиційних фондів та інших суб'єктів господарювання (СГ), які здійснюють підприємницьку діяльність та акумулюють кошти юридичних та фізичних осіб [8, С. 288].

На підставі дослідження і узагальнення зарубіжного та вітчизняного позитивного практичного досвіду успішно функціонуючих суб'єктів господарювання, національні принципи корпоративного управління [6] рекомендують українським акціонерним товариствам забезпечувати проведення контролю за своєю фінансово-господарською діяльністю як через залучення незалежного зовнішнього аудитора (аудиторської фірми або приватного аудитора), так і через внутрішній механізм контролю.

Як свідчить американський досвід, структура служби внутрішнього контролю містить три складових: контрольну сферу – набір характеристик, який регламентує службові взаємовідносини, сприятливі для контролю в компанії; систему бухгалтерського обліку компанії – облікову політику і процедури стосовно відповідних записів господарських операцій; процедури контролю – спеціальні перевірки, які виконуються персоналом компанії.

Побудова сучасної системи внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних суб'єктах господарювання вимагає визначення особливостей їх функціонування, дослідження вітчизняного і зарубіжного досвіду ВГК з адаптацією їх до сучасних умов роботи підприємств та ін. СГ.

1.2. Сутність категорій контроль і внутрішньогосподарський контроль

Контроль взагалі (від французького *controle*) – це спостереження, нагляд з метою перевірки, або перевірка будь-чого [9, С. 250]. Контроль взагалі в управлінській діяльності є функцією управління, що встановлює ступінь відповідності прийнятих рішень фактичному стану системи, визначає відхилення, виявляє їх причини [10, С. 72].

Функція (від латинського *functio*) – виконання, обов'язки, або специфічна діяльність, або призначення. Функція управління – це визначений вид управлінської діяльності, яка об'єктивно необхідна для забезпечення цілеспрямованої дії на об'єкт управління [10, С.189].

Функції управління в залежності від їх значущості розподіляються на конкретні та загальні або основні функції управління. Конкретні функції управління – це багаточисельні специфічні види управлінської діяльності, для виконання яких створюються спеціалізовані підрозділи в організаційних структурах управління (ОСУ) підприємством або в ОСУ цехом (філією, представництвом та ін.). Наприклад, головна бухгалтерія, технічний відділ, відділ технічного контролю, відділ маркетингових досліджень, бюро технічного нормування цеху та ін. Основних функцій небагато. Сучасна теорія менеджменту відокремила чотири основних функції, які підкоряють усі без винятку конкретні функції управління (тому вони ще називаються й загальними функціями) і вимагають при здійсненні будь-якої конкретної функції виконувати всі основні функції як складові елементи процесу управління, тобто здійснювати: планування, організацію, мотивацію і контроль). Місце контролю в системі основних функцій та їх складові елементи (які називаються основними підфункціями менеджменту) наведені на рисунку 1.1.

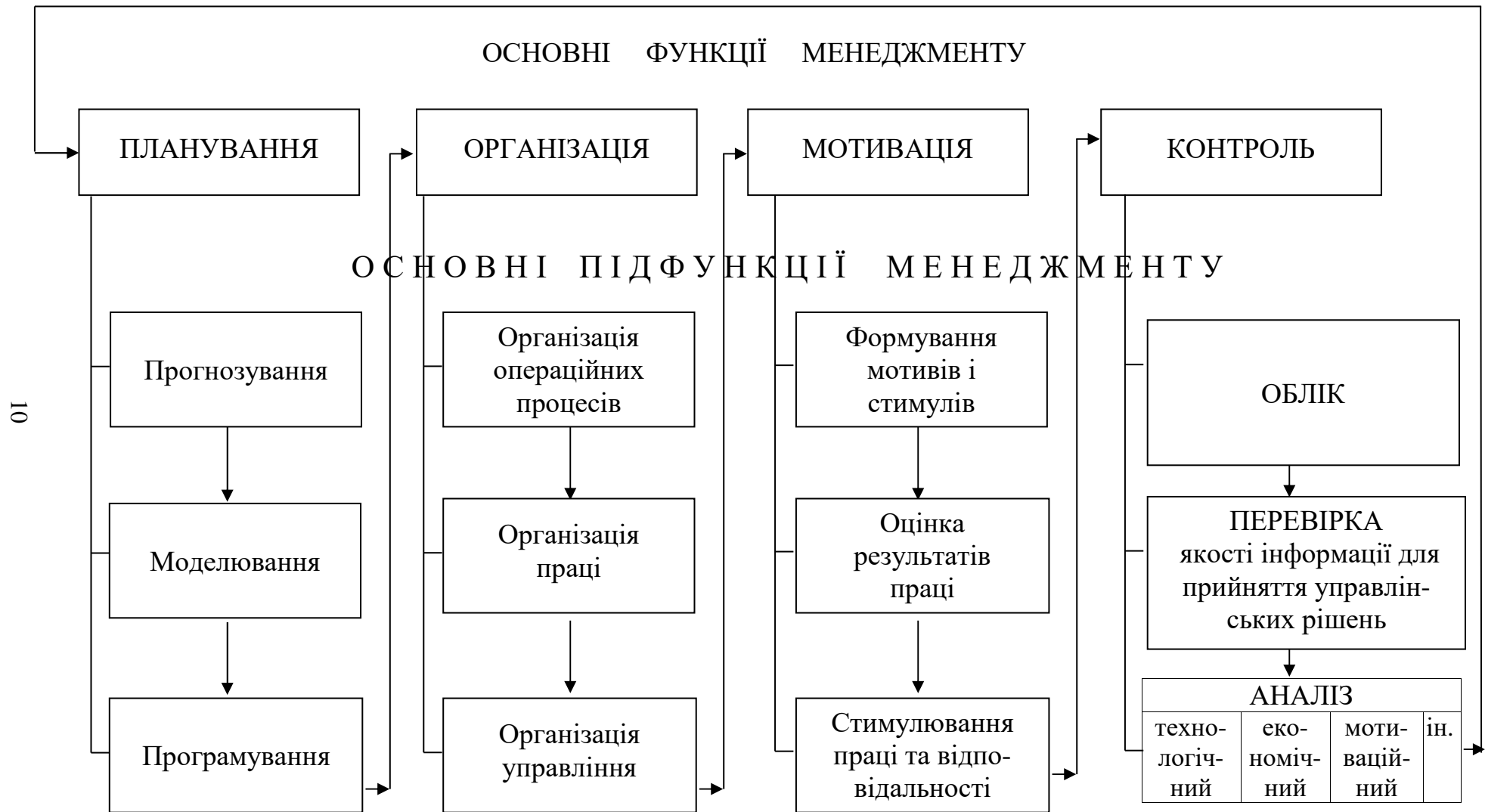


Рис. 1.1. Місце і структура контролю в системі основних функцій менеджменту

Як видно з рисунка 1.1, основна або загальна функція контроль містить підфункції управління: облік, перевірку і аналіз. Тому досить розповсюджену трактовку категорії «контроль», як перевірку стану системи [13-15], слід вважати вузькою, бо без даних обліку контроль неможливо здійснити, а результати перевірки потребують подальшого аналізу.

Результати проведеного аналізу та оцінки нормативно-законодавчої, спеціальної науково-методичної, науково-практичної, навчальної та періодичної літератури (сучасних [3-5, 13, 14] і ретроджерел [15, 17, 18, 20]) та інтернет-ресурсу, свідчать, що сутність терміну контроль трактується або спрощено, або розглядається однобоко. Критична оцінка авторських підходів надала можливість визначити їх недоліки та переваги, які наведено у таблиці 1.1. Узагальнення цих підходів свідчить, що більшість авторів визнають контроль:

- як складну систему і признають його зв'язок з елементами системи [15];
- як процес [19] або етап процесу [16, 17];
- як сукупність заходів і обмежень [13], набір стандартів і комплекс обов'язків [16] та інших встановлених завдань;
- як функцію управління [20] без розкриття її змісту.

Таблиця 1.1

Фрагмент оцінки авторських підходів до визначення сутності категорії «контроль»

Визначення терміну	Переваги підходу	Недоліки підходу
1	2	3
Внутрішньогосподарський контроль – це перевірка відповідності фактичних характеристик (процесів, діяльності) об'єктивно установленим вимогам (обмеженням). Це контроль із середини підприємства, на протипагу зовнішнім видам контролю (таким як законодавче регулювання, контроль з боку зовнішніх контролюючих організацій) [13, С. 172, 187].	Крім вимог враховано обмеження. Порівняння з зовнішнім контролем.	Обмеженість внутрішнім контролем. Обмеженість контролю лише підфункцією перевірки.

Продовження табл. 1.1

1	2	3
<p>Контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об’єкт з виявленням відхилень [14, С. 10].</p>	<p>Системний підхід. Зв’язок з управлінськими рішеннями (УР). Результативний підхід до оцінки управлінських рішень стосовно об’єкта.</p>	<p>Обмеженість контролю за процесами, функцією оцінювання об’єкта. Відсутність спостереження і перевірки за суб’єктом управління.</p>
<p>Контроль – це система спостережень і перевірок, яка спрямована на виявлення: відповідності процесу функціонування керівної ланки (органа), трудового колективу, члена суспільства вимогам прийнятих управлінських рішень – законів, планів, норм, стандартів, правил, наказів і т.д.; результатів діяння керуючої ланки (органу) на керовані, підвідомчі об’єкти; виявлення і аналіз допущених відхилень від вимог державної, планової, фінансової дисципліни, від управлінських рішень, від принципів організації і регулювання економіки з метою визначення раціональних шляхів управління, способів подолання відхилень, усунення перешкод оптимальному функціонуванню в цілому усієї системи [15, С. 133]</p>	<p>Системний підхід до визначення.</p>	<p>Громіздке визначення. Ототожнення місця контролю як категорії з його складовими категоріями мета і завдання, об’єкт і предмет контролю.</p>
<p>Контроль розглядається як обов’язок менеджера за виконанням раніше прийнятих рішень з виявленням порушень [16, С. 23].</p>	<p>Передбачена перевірка виконання планів та діяльності підлеглих. Можливість коригування планів.</p>	<p>Відсутність зв’язку контролю з іншими основними функціями управління. Обмеженість предмета контролю у статистиці.</p>

Продовження табл. 1.1

1	2	3
Система контролю – це комунікаційна мережа, за допомогою якої керують діяльністю фірми (організації) та яка забезпечує основу для вірних дій в майбутньому [17, С. 455].	Цілеспрямованість на майбутні поліпшення. Системний підхід.	Контроль ототожнюється з управлінням.
Контроль – це здатність визначити дії іншої людини, ставити її у рамки, змушувати діяти за своїм прикладом, підкоряти її своїй волі [18, С. 82].	Врахування національних особливостей і традицій.	Подавляє ініціативу. Враховує інтереси лише власника і роботодавця.

Ми розподіляємо сталу точку зору щодо змісту категорії «контроль», що історично склалася, і на практиці є класичною: контроль – це функція управління. Але з урахуванням сучасних складності господарської діяльності, загострення конкуренції та протиріч інтересів учасників ринкових відносин та ін. необхідно конкретизувати і деталізувати зміст категорії «контроль» як функції управління.

На наш погляд, контроль в управлінні одночасно займає потрібне місце: по-перше, це - одна з багаточисельних конкретних функцій управління (або специфічних управлінських робіт); по-друге, контроль - це одна з чотирьох основних або загальних функцій управління, аналітична підфункція якого завершує процес управління, забезпечує інтегрованість в наступну основну функцію – планування та підтримує безперервність процесу управління; по-третє, контроль супроводжує будь-яке управлінське рішення на кожній стадії технології УР.

1.3. Функції внутрішньогосподарського контролю

Як відмічалось раніше, термін функція має декілька значень. Одне з них – призначення. Призначення контролю комплексне – він одночасно повинен забезпечувати багато функцій. До важливіших функцій внутрішньогосподарського контролю, на наш погляд, належать:

1. Забезпечуюча функція контролю. Сутність цієї функції

міститься по-перше, у забезпеченні економічного зростання, бо метою ВГК є досягнення раціонального використання ресурсів та вироблення з них максимально можливого обсягу основної операційної діяльності як важливішого внутрішнього фактора її кінцевого результату – прибутку, для якого теорією визначена тенденція зростання; по-друге, ВГК повинен забезпечити дотримання законів, нормативно-правових актів, міжнародних, галузевих, регіональних та внутрішніх стандартів і технічних умов суб'єкта господарювання; по-третє, в ринкових умовах функціонування контроль повинен забезпечувати врахування суб'єктами господарювання захисту інтересів всіх учасників ринкових відносин. Конкретні інтереси учасників ринку наведені на рисунку 1.2.

Як видно з рисунка, вони мають соціальну спрямованість.

2. Регулююча функція ВГК проявляється в обов'язковій наступній реакції на виявлені під час контролю порушення в господарській діяльності, веденні обліку та складанні фінансової звітності та ін. - це аналіз, виробка заходів щодо їх попередження у майбутньому періоді часу з обов'язковим контролем за виконанням прийнятих управлінських рішень.

3. Соціальна функція ВГК безпосередньо пов'язана з усупільненням виробництва. Карл Маркс пов'язував контроль із власністю, Ленін В.І. – з владою. На сучасному етапі розвитку демократичних перетворень у суспільстві зростає роль громадського контролю та підсилюється контроль за соціальним розвитком трудового колективу підприємства (поліпшенням умов праці, створенням умов для підвищення кваліфікації персоналу усіх категорій, зменшенням травматизму, підвищенням охорони праці та забезпеченням робочими місцями, заходами з оздоровлення і підвищення працездатності і т.д.).

4. Екологічна функція ВГК призначена забезпечити: дотримання підприємством та ін. суб'єктами господарювання гранично-допустимих норм шкідливих викидів у повітряне та водне середовища; раціональне використання природних ресурсів, в першу чергу тих, які відновлюються за тривалий час; заміну дефіцитних і багатовартісних, імпортозамінних ресурсів на недефіцитні, більш дешеві та вітчизняного виробництва;



Рис. 1.2. Потреба учасників ринку в дієвому контролі

компенсації за нанесені екологічні втрати через систему екологічних штрафів, пені та ін.

5. Інформаційна функція ВГК досягається здійсненням його основної підфункції управління – обліком (первинним, бухгалтерським, статистичним) та моніторингом основних характеристик зовнішнього середовища. Створене інформаційне забезпечення у вигляді вхідної і проміжної інформації є предметом управлінської праці, а вихідна інформація у вигляді документально оформлених управлінських рішень є результатом роботи управлінського персоналу.

6. Діагностично-оціночна (на стадії прогнозування і стратегічного планування) та оціночно-аналітична (на стадіях поточного та оперативного управління). Ця функція ВГК реалізується здійсненням основної підфункції контролю – аналізу як результатів діяльності підприємства і кожного його структурного підрозділу або центрів відповідальності, так і стану зовнішнього середовища.

7. Фіскальна функція ВГК передбачає обов'язкову відповідальність за порушення підприємством та виконавцями законодавства, фінансової дисципліни, договірних зобов'язань, трудової та технологічної дисципліни. Ця функція ВГК реалізується застосуванням штрафів, пені, депреміювання, антидемпінгових санкцій та ін.

8. Функція ВГК з досягнення справедливості тісно пов'язана з соціальною функцією ВГК, містить вимогу відповідності між реальною значущістю робітників (або соціальних груп) та їх соціальним положенням, між їх правами та обов'язками, між діями і оцінками, між працею і винагородою, між злочином і покаранням відповідальністю. Невідповідність в перелічених співвідношеннях розцінюється як несправедливість і призводить до погіршення психологічного клімату в трудовому колективі підприємства, а в гострих ситуаціях у суспільстві – до соціальних вибухів, страйків і т.д.

9. Консультативна та експертна функції ВГК проявляються як надання консультацій та проведення експертиз висококваліфікованими фахівцями внутрішньогосподарського контролю, іншими структурними підрозділами свого підприємства, іншими суб'єктами господарювання або

владними структурами.

10. Функція політичного керівництва стосується контролю на макроекономічному рівні. Сутність її полягає в тому, що у вітчизняній практиці політика завжди домінувала над економікою. Внаслідок впливу ієрархічних (вертикальних зв'язків) ця функція має проявлятися й на рівні підприємства.

11. Профілактична функція ВГК міститься в його призначенні – запобігання, попередження порушень і непродуктивних втрат усіх видів ресурсів підприємства.

Необхідно також відмітити, що деякі наукові категорії за своєю економічною сутністю мають контрольну функцію. Наприклад, вона притаманна прибутку, співвідношенню між зростанням продуктивності праці та зростанням середньої заробітної плати, показникам рентабельності та ін.

1.4. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність зовнішнього та внутрішнього господарського контролю? Чим обумовлені особливості ВГК економічної діяльності металургійного підприємства?

2. Яку роль відіграє внутрішньогосподарський контроль в управлінні підприємством?

3. У чому полягає зв'язок внутрішньогосподарського контролю з конкретними функціями менеджменту та їхніми підфункціями?

4. У чому полягає зв'язок внутрішньогосподарського контролю як науки з філософією, теорією економічних вчень, статистикою, математикою, економікою, технологією металургійного виробництва, логістикою та ін.?

5. Чим обумовлена необхідність комп'ютеризації внутрішньогосподарського контролю?

6. Які особливості характерні для зовнішнього і внутрішнього економічного контролю операційної діяльності металургійного

підприємства?

7. Як проявляються прямі й зворотні взаємозв'язки контролю, стратегічного менеджменту і бізнес-планування?

8. Охарактеризуйте під функцію контролю - економічний аналіз як дійовий засіб впливу на стан об'єкта і суб'єкта управління соціально-економічними системами: металургійним підприємством, корпорацією, регіоном, металургійним виробництвом, металургійною галуззю.

9. Які суспільні функції виконує ВГК?

10. Чиї інтереси захищає контроль?

11. У чому полягають забезпечуюча та регулююча функції внутрішньогосподарського контролю?

12. У чому полягають соціальна та екологічна функції внутрішньогосподарського контролю?

13. У чому полягають регулююча та фіскальна функції внутрішньогосподарського контролю?

14. Як реалізуються інформаційна та діагностично-оціночна функції внутрішньогосподарського контролю?

15. У чому полягають консультативна та експертна функції внутрішньогосподарського контролю?

16. Як забезпечується функція ВГК щодо досягнення справедливості?

17. Яким економічним категоріям притаманна контрольна функція?

Вправа 1. Наведіть класифікації ресурсів та резервів виробництва. У чому полягають єдність та відмінність ресурсів та резервів?

Вправа 2. Використовуючи графічний метод, визначити взаємозв'язки контролю з основними функціями менеджменту та їхніми підфункціями.

Вправа 1.3. Визначити особливості контролю в період трансформації до ринкових умов.

2. ОСНОВНІ КАТЕГОРІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Понятійний апарат та його призначення

Будь-яка наука виокремлюється в самостійну за наявності її понятійного апарату та власного предмета дослідження. Теорія і метод науки та відповідної навчальної дисципліни відображаються в категоріях, тобто поняттях, які розкривають зміст науки.

Категорія (від грецької - *katēgoria*) – це загальне поняття, яке відображує найбільш суттєві властивості явищ, предметів об'єктивного світу [9, С. 221]. Категорія містить найбільш істотні зв'язки і відносини реальної дійсності й пізнання. Кожна категорія нерозривно пов'язана з іншими категоріями. Категорії контролю визначаються, коригуються і розвиваються економічною теорією і теорією менеджменту на підставі загальних філософських категорій.

Понятійний апарат внутрішньогосподарського контролю є сукупність його взаємопов'язаних категорій. Крім того, фахівці контрольної служби широко використовують термінологію усіх загальнонаукових, професійно-орієнтованих та спеціальних наук і дисциплін внаслідок щільного зв'язку з ними.

Термінологія – це сукупність термінів, тобто слів або їх сполучень, які точно означають певне поняття.

Склад та сутність категорій в трансформаційний період функціонування вітчизняних суб'єктів господарювання змінюються, що вимагає постійного коригування та удосконалення понятійного апарату усіх економічних і управлінських наук, в тому числі й внутрішньогосподарського контролю.

Контроль є складною економіко-правовою категорією, що вимагає від фахівців контрольної служби знання законодавчої термінології, бо внутрішньогосподарський контроль містить обов'язкову перевірку дотримання законів і законодавчих актів.

Наукові категорії або наукові поняття визначають так звану

дефініцію (від латинської definitio) – стисле визначення поняття, яке відображує суттєві ознаки предмета або явища, тобто це - тлумачення слова. Категорія дає відповідь на питання – у чому зміст поняття? Яке його логічне визначення? Будь-яка категорія контролю має нерозривно пов'язані форму (слово або сполучення слів) і зміст (тлумачення сутності категорії та її складових частин). Форма – це спосіб існування і надання змісту.

До основних категорій внутрішньогосподарського контролю (окрім розглянутих вище) належать:

- предмет ВГК, об'єкт ВГК і суб'єкт ВГК;
- мета ВГК, завдання ВГК і процедури ВГК;
- класифікація ВГК та його види;
- методологія, методика і методи ВГК;
- принципи внутрішньогосподарського контролю;
- інформація та організація ВГК;
- ресурсне забезпечення ВГК та ін.

2.2. Предмет ВГК, об'єкт ВГК і суб'єкт ВГК

Внутрішньогосподарський контроль має свої виокремлені предмет, об'єкт та суб'єкт ВГК. Їх сутність розглянута на прикладі промислового підприємства, як головної первинної ланки національної економіки України. У Німеччині нею є домашнє господарство, за діяльністю якого здійснюється родинний контроль. Такі відмінності свідчать про необхідність врахування національних традицій та особливостей.

Предмет (як загальна наукова категорія) дає відповідь на питання – що треба досліджувати? Предметом дослідження економічних наук є господарська (або економічна) діяльність, а кожна з них деталізує свій предмет, розглядаючи конкретну суттєву сторону функціонування об'єкта.

Предметом внутрішньогосподарського контролю підприємства є відповідність фактичного стану господарської діяльності, передбаченому стану або цілям її розвитку, встановленим стратегією розвитку та тактичними і оперативними планами, міжнародними і галузевими

стандартами та ін. завданнями. Оскільки цей стан залежить від зовнішнього середовища, то його вплив також необхідно врахувати. Крім того, неможливо ігнорувати дію економічних законів. Тому предмет ВГК враховує необхідність дослідження відповідності стану господарської діяльності передбаченим, встановленим завданням на кожній стадії життєвого циклу об'єкта контролю: виникнення, становлення, розвитку, а також банкрутства. Передбачається також обов'язкове врахування стадії відтворення матеріального виробництва: проектування – постачання – виробництво – збут. Цей кругообіг безперервний, якщо запобігається банкрутство підприємства.

Об'єкт ВГК тісно пов'язаний з предметом ВГК. Об'єкт деталізує предмет. Об'єкт внутрішньогосподарського контролю залежить від рівня управління національною або світовою економікою. На рівні первинної ланки вітчизняної національної економіки об'єктом ВГК є будь-який суб'єкт господарювання (промислове підприємство, комерційний банк, страхова компанія, вищий навчальний заклад, науково-дослідний інститут та ін.), його структурні підрозділи та об'єднання СГ. Наприклад, об'єктом внутрішньогосподарського контролю об'єднання «Інтерпайп» є ця корпорація в цілому та кожне з її структурних підрозділів, тобто металургійні підприємства, трубопрокатні заводи, банк, страхова компанія та ін., що входять до складу цього об'єднання, як корпорації за організаційно-правовою формою. Враховуючи складність, великі масштаби і різноманітність діяльності та вартості бізнесу, що акумулювали такі складні об'єднання СГ, як корпорації, у 2004 році, з урахуванням світового досвіду [4-6] в Україні було прийнято закон, що передбачив обов'язкове створення служби внутрішнього контролю [6].

Впровадження внутрішнього аудиту, як одного із видів ВГК, здійснюється з виходом Закону України «Про аудиторську діяльність з 1993 року в який внесено доповнення та змінення [11] з метою підвищення незалежності, об'єктивності та дієвості контролю.

Суб'єкт ВГК має дуже тісні зв'язки з предметом ВГК та його об'єктом, тому ці три категорії окремо не розглядаються. Суб'єкт як загальнонаукова категорія відповідає на питання – хто виконує роботу або

функцію?

Суб'єктом ВГК є його виконавці, перелік яких надано на рис 2.1. Враховуючи складність і велику трудомісткість ВГК, суб'єкт ВГК багаточисельний:

- лінійні (від генерального директора до майстра ділянки) та функціональні (головний бухгалтер, головний економіст завідуючий бюро організації праці та ін.) керівники, обов'язки яких містять контроль за діяльністю свого структурного підрозділу або за функцією (обліку, технічного розвитку, матеріально-технічного забезпечення, збуту і т.д.);

- Спостережна або наглядова Рада;

- Ревізійна комісія;

- фахівці усіх структурних підрозділів організаційної структури управління (ОСУ) підприємством, і ОСУ цехом (філією, дочірнім підприємством, представництвом) за своєю функціональною причетністю;

- фахівці відділу внутрішньогосподарського контролю;

- фахівці відділу внутрішнього аудиту ;

- фахівці відділу технічного контролю, які здійснюють технічний контроль: за якістю усіх видів матеріальних і паливно-енергетичних ресурсів; за якістю напівфабрикатів, готової продукції; за ходом технологічного процесу і т.д.

Як видно з рисунка 2.1., суб'єктом ВГК є не тільки управлінський персонал. Бригадири, які є робочими з вищим тарифним розрядом, здійснюють контроль за трудовою дисципліною робочих бригади. Господарську діяльність підприємства та діяльність внутрішньої служби контролюють зовнішні суб'єкти контролю держави, галузеві та місцеві контрольні служби (Податкова адміністрація, Контрольно-ревізійне управління (КРУ), Казначейство, аудиторські фірми та ін.). Як свідчить зарубіжний досвід і попередній вітчизняний досвід часів планової економіки (які слід запозичити, а свій відродити та відновити, але з адаптацією до сучасних умов функціонування), ефективним є громадський контроль. ВГК є складовим елементом системи економічного контролю держави.

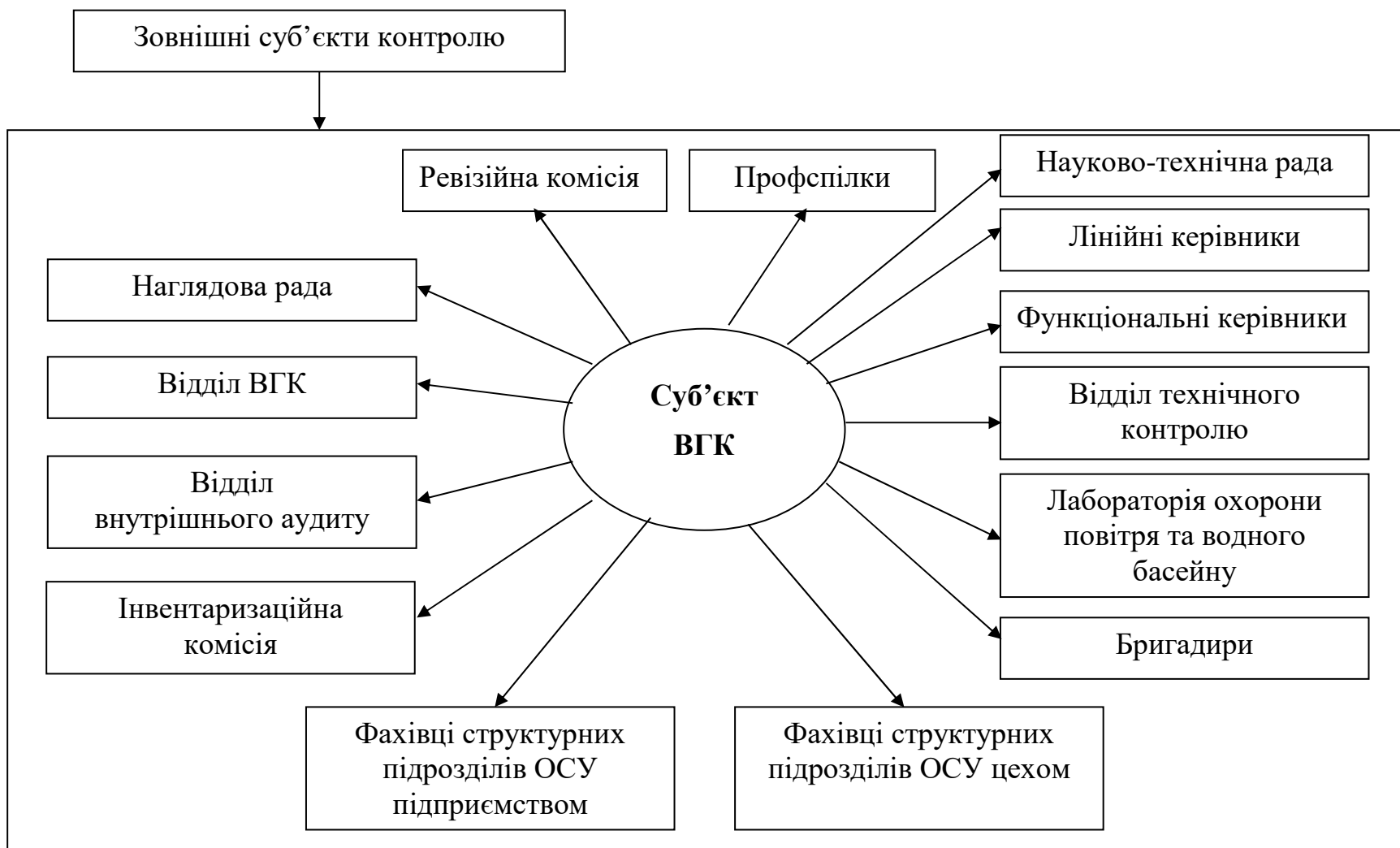


Рис. 2.1. Виконавці ВГК металургійного підприємства

Контроль (як економічний управлінський процес) містить системи складових елементів. Наприклад, бюджетний контроль в Україні, як складова частина фінансового контролю, містить державний, муніципальний і громадський види контролю.

Бюджетним Кодексом України визначені такі суб'єкти контролю, які здійснюють контроль за дотриманням бюджетного законодавства:

- Верховна Рада України;
- Рахункова Палата України;
- Мінфін України;
- Державне Казначейство України;
- Державна Контрольно-ревізійна служба України;
- Верховна Рада Автономної Республіки Крим(АРК) та відповідні обласні ради;
- Рада Міністрів, місцеві державні адміністрації та виконавчі органи відповідних рад.

На світовому рівні здійснюються: міжнародний, міждержавний, державний контроль, кожний з яких має: визначену структуру; мету і завдання; предмет, об'єкт і суб'єкт контролю; законодавче, методичне, інформаційно-програмне та ресурсне забезпечення.

Склад та завдання державних органів загального призначення, які здійснюють функції економічного контролю за діяльністю СГ та їх об'єднань в Україні, наведені у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Суб'єкти державного контролю

№ з/п	Найменування органів державного контролю	Головні предмети і завдання економічного контролю
1	2	3
1	Рахункова палата Верховної Ради України	Постійно діючий орган державного фінансово-економічного контролю. Організація та здійснення контролю за своєчасним виконанням дохідної та видаткової частин Державного бюджету; контроль витрачання бюджетних коштів; контроль за утворенням і погашенням

Продовження табл. 2.1

1	2	3
		зовнішнього боргу України; контроль за фінансуванням загальнодержавних цільових програм економічного та соціального розвитку; визначення доцільності та ефективності витрачання державних коштів, валютних і кредитно-фінансових ресурсів.
2	Державне контрольно-ревізійне управління України (КРУ) та його органи	Контроль за використанням коштів бюджетів усіх рівнів управління, які входять до складу бюджетної системи України та коштів державних цільових фондів; контроль за виконанням державних контрактів; контроль за використанням матеріальних цінностей і НМА, які перебувають у державній і комунальній власності; контроль за використанням бюджетних позик і кредитів, у тому числі гарантованих коштами бюджетів; контроль за веденням бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та/або державних цільових фондів, зокрема, валютних.
3	Державна податкова адміністрація України та її органи	Контролюють дотримання податкового законодавства; контроль правильності обчислення пільг і оподаткованого прибутку та своєчасність внесення податків та обов'язкових платежів; розробляють і вживають закони щодо запобігання ухилення від сплати податків юридичними та фізичними особами.
4	Державне казначейство і його підрозділи	Здійснюють попередній контроль витрачання коштів державного бюджету установами та організаціями відповідно до їх кошторисів оперативно в момент витрачання коштів.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
5	Міністерство економіки	Контролює на макрорівні виконання державних планів соціального та економічного розвитку, затверджених Верховною радою України; здійснює контроль за відхиленнями у розвитку галузей, вживає заходи щодо запобігання.
6	Міністерство фінансів та його місцеві органи	Контроль за плануванням, складанням і використанням Державного бюджету України, затвердженого Верховною радою; контроль за надходженням коштів та їх використанням.
7	Міністерство праці та соціальної політики України	Контролює дотримання СГ законодавства з питань праці та заробітної плати в галузях національної економіки; контроль тарифних угод з оплати праці; розробляє нормативну базу (документи з питань регулювання зайнятості населення); використання праці та її оплати.
8	НБУ	Контролює: наявність грошей в обігу, цільове використання кредитів; дотримання правил розрахунків і касової дисципліни суб'єктами господарювання; здійснює емісію грошей і т.д. Контролює діяльність КБ.
9	Фонд державного майна	Здійснює державну політику у сфері приватизації державного майна; виступає орендодавцем майнових комплексів, що є загальнодержавною власністю; контролює процеси приватизації.
10	Держкомітети(ДК) України:	
10.1	ДК статистики України	Контролює достовірність звітності, наявність ресурсів, вибіркові перевірки ресурсів шляхом перепису.
10.2	ДК стандартизації	Оновлення діючих стандартів. Розробка і затвердження стандартів на нову продукцію, сертифікація якості.

1	2	3
10.3	Антимонопольний комітет	Контролює ринкові параметри. Запобігає створенню монопольного становища на ринку товарів.

Як видно із таблиці 2.1, система контролю є складною і громіздкою, а визнання світовими рейтинговими оцінками України, як корумпованої держави, свідчить про недостатню ефективність контролю та про необхідність її удосконалення.

Глобалізація світової економіки та розширення і зростання інтеграційних процесів як наслідок обумовлюють необхідність міждержавного контролю зовнішньоекономічної діяльності (ЗЕД), який здійснюють контрольні органи ООН, ВТО, МФБ, ЕС, СНД. Про порушення принципів ЗЕД свідчать демпінгові процеси, які ними ініціюються проти вітчизняних підприємств головним чином за недотримання індикативних цін. Однією з причин цього негативного явища є недостатній рівень стану ВГК на підприємстві.

2.3. Мета ВГК, задачі ВГК і процедури ВГК

Особливості предмета ВГК враховуються під час визначення та вирішення завдань внутрішньогосподарського контролю, які впливають з його мети (або цілі). Мета ВГК залежить від мети управління, функціями якого є контроль. Мета – це кінцевий результат, який досягається при виконанні ВГК. Для умов металургійного підприємства **метою ВГК** є збереження майна і забезпечення раціонального використання усіх видів ресурсів при дотриманні законодавства і усіх своїх зобов'язань.

Мета ВГК виражається в його конкретних задачах. З вирішенням кожної задачі ВГК досягається послідовне, поетапне наближення до мети ВГК. Тобто, **задача ВГК** – це деталізована складова частина мети, яка вирішується послідовно, поетапно, у взаємозв'язку з іншими складовими частинами (задачами). Для вирішення специфічних контрольних задач або їх взаємопов'язаного комплексу створюються конкретні контрольні

підрозділи (відділ технічного контролю, відділ внутрішнього аудиту, ревізійна комісія та ін.) або функціональному підрозділу ставиться в обов'язки контроль визначеного ресурсу, або процесу або його частини та ін. у відповідності з функціональною причетністю підрозділу. Наприклад, відділ праці та заробітної плати та бюро організації праці цеху здійснюють контроль норм праці, фінансовий відділ контролює фінансові ресурси (їх формування, рух, розподіл) і т.д.

Задачі ВГК металургійного підприємства угруповуються в залежності від спеціалізації підприємства, повноти його виробничої структури, стадії відтворення виробництва і т.д.

До типових задач ВГК належать:

1. Моніторинг основних ринкових параметрів (попиту, ступеня його задовільнення, цін, конкурентів і т.д.) на вітчизняному і світових ринках металопродукції підприємства.

2. Ведення обліку (первинного, бухгалтерського, статистичного) згідно з законодавством та П(с)БО [4,7].

3. Перевірка відповідності фактичної (за звітом) величини показників їх плановим завданням, стандартам, нормам, нормативам.

4. Визначення відхилень та причин відхилень фактичної величини показника від плану, стандарту, норми, нормативу, від середньогалузевих показників, від досягнутих у попередній період, від рівня, досягнутого конкурентами і т.д.

5. Визначення місця (центру відповідальності, конкретного цеху, ділянки, робочого місця та ін.); перевитрат, недоліків, нестач, порушень; їх винуватців.

6. Оцінка втрат та упущеної вигоди і забезпечення відшкодування їх винуватцями.

7. Виявлення, дослідження нових науково-технічних розробок та передового досвіду господарювання на підприємстві, у конкурентів для їх подальшого впровадження у виробництво.

8. Розробка конкретних контрольних заходів з усунення негативних причин і розповсюдження передового досвіду ефективного господарювання.

9. Наступний контроль за впровадженням контрольних заходів.

Між метою ВГК і задачею ВГК існують вертикальні і горизонтальні зв'язки (ранг мети вище), прямі та зворотні зв'язки. Прямий зв'язок міститься в тому, що на підставі мети ВГК визначаються його задачі. Зворотний зв'язок проявляється, якщо вирішення задач не дозволяє досягти мети (кількісно оціненої), то необхідно або розширити круг задач ВГК, або скоригувати мету (її кількісну оцінку).

Кожна задача ВГК складається з комплексу контрольних процедур. **Процедура ВГК** – це складовий елемент задачі ВГК. Процедури ВГК в рамках конкретної його задачі виконуються у визначеній послідовності із застосуванням способів контролю.

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту (МСА), розділ «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» [5], процедури внутрішнього контролю – це політика і процедури, розроблені управлінським персоналом суб'єкта господарювання для сприяння досягненню конкретних цілей суб'єкта господарювання (збереження майна і максимізація прибутку). Система ВГК містить такий елемент, як середовище контролю. Воно охоплює загальне ставлення, обізнаність і дії директорів та управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання.

До процедур внутрішнього контролю належать:

1. Звітність, перевірка й підтвердження результатів звірення.
2. Перевірка арифметичної точності записів.
3. Контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем шляхом розробки заходів контролю над:
 - Змінами комп'ютерних програм;
 - Доступом до файлів з даними.
4. Ведення і перевірка контрольних рахунків і пробних балансів.
5. Візування документів і контроль за документами.
6. Порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації.
7. Порівняння результатів інвентаризації грошових коштів у касі,

застави й запасів з даними обліку.

8. Обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів.

9. Порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами бюджету та ін.

Таким чином, процедурами ВГК є конкретні дії контролера, що спрямовуються на виконання задач контролю та мають забезпечити вирішення задач ВГК для досягнення мети ВГК.

2.4. Методологія внутрішнього контролю, її складові елементи

Під методологією більшість авторів розуміють методичний підхід або ототожнюють її з методикою. Контроль, як відмічалось вище, є складною економіко-правовою категорією. Крім того, його призначенням є захист інтересів не тільки трудового колективу, а й усіх учасників ринку. Тому ми вважаємо, що методологія ВГК поняття значно ширше за змістом, ніж методичний підхід або методика. На наш погляд, методологія ВГК – це загальний підхід до здійснення внутрішньогосподарського контролю. Цей підхід містить:

- теорію ВГК, яка розробляє і удосконалює його наукові категорії (за формою і за змістом);

- усі категорії ВГК (предмет, об'єкт, суб'єкт, мету, завдання, методики і способи ВГК, принципи ВГК і т.д.);

- усі види забезпечення внутрішньогосподарського контролю (законодавче, організаційне, методичне, інформаційне, програмне та ресурсне забезпечення ВГК).

Важливою складовою методології ВГК є методика ВГК. Методика ВГК – це строго визначена послідовність вирішення його задач, яка обумовлена вимогами практики, з обов'язковим дотриманням принципів контролю під час вибору та використання методів здійснення контрольних процедур і задач для досягнення мети ВГК.

Методики диференціюються за рангом: типова методика (або інструкція), яка містить загальні методичні положення, що стосуються контролю усіх суб'єктів господарювання; галузеві методики, які

складаються на підставі типової методики, та враховують специфіку галузі та специфіку ВГК процесів галузі; часткові методики, які враховують специфіку активу або явища, або процесу (наприклад, методика контролю хімічного складу сталі або феросплаву, методика наглядового аудиту та ін.). Сукупність методик ВГК складає методичне забезпечення ВГК.

Метод ВГК – це **спосіб** організації або здійснення ВГК. Метод є невід’ємною складовою частиною методики. Спосіб відповідає на питання: як здійснити контрольну процедуру або як вирішити конкретну контрольну задачу.

2.5. Принципи внутрішньогосподарського контролю

Принципи внутрішньогосподарського контролю разом з методикою ВГК регулюють процедурну складову його методології.

Принципи ВГК – це основні правила, вимоги, положення, яких слід обов’язково дотримуватися під час організації та проведення контролю. Відмічені особливості, місце, роль і значення ВГК в системі менеджменту вимагають дотримуватися системи принципів: 1) загальнонаукових; 2) основних (загальних) принципів менеджменту; 3) специфічних принципів контролю, які містять принцип ведення обліку, принципи здійснення перевірки та принципи проведення аналізу, як основних підфункцій контролю.

До **загальнонаукових принципів ВГК** належать: безперервність контролю та його розвитку; поєднання індуктивного та дедуктивного підходу; поєднання якісної оцінки (визначення причин, розробки напрямів удосконалення ВГК, способів його проведення та ін.) і кількісної оцінки (розрахунки відхилень, розрахунки структур, оцінка втрат і зайвих витрат і т.д.); дослідження у статиці та в динаміці, принцип системності, принцип історизму; виявлення і врахування суперечностей і т.д.

До **загальних принципів менеджменту** його теорія відносить: єдиноначальність; розподіл обов’язків з вирішення задач і виконання контрольних процедур, розробки заходів з удосконалення ВГК; принцип оптимальності, узгодженості, принципи оперативності і ритмічності

контрольних процесів, принцип динамічного розвитку (на виробничому жаргоні його звать «правилом свердлика»). «Правило свердлика» таке: щоб рухатися вперед і постійно удосконалюватися, потрібно крутитись. Це означає, що кожний працівник повинен проявляти активність, вносити раціоналізаторські пропозиції, шукати варіанти рішень, обговорювати їх, не відмовчуватися на обговореннях альтернативних пропозицій стосовно удосконалення виробничих процесів та їхнього контролю.

Принципи власне контролю (на додаток до двох попередніх їх груп) містять: відповідальність, гласність, всебічність, масовість, взаємоді., справедливість, законність, незалежність, конфіденціальність. Крім того, до принципів ВГК належать етичні норми [5].

Між принципами і методами ВГК існують прямі і зворотні зв'язки. Прямий зв'язок міститься в тому, що принципи формуються на основі методів, які за тривалий період завжди використовувалися всіма контролерами, і практика доказала їх необхідність, доцільність, ефективність, внаслідок чого вони перетворились у правила, вимоги для всіх, тобто стали принципами. А якщо при змінні умов функціонування область використання якого-небудь правила звузилась, він втрачає ранг принципу і становиться способом. Це зворотний зв'язок.

2.6. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Охарактеризувати понятійний апарат ВГК, обґрунтувати його призначення та необхідність удосконалення.
2. Викласти сутність контролю і ВГК.
3. Охарактеризувати предмет, об'єкт, суб'єкт контролю в залежності від його мети та інформаційного забезпечення.
4. Які задачі контролю вирішуються при проведенні внутрішнього та зовнішнього контролю діяльності металургійного підприємства? Що є наслідком неповного вирішення їхнього комплексу або окремої задачі?
5. У чому полягають прямий та зворотний зв'язки між метою та задачами контролю?

6. Викласти сутність контролю та ВГК.
7. Які задачі управління виконуються на підставі контролю діяльності металургійного підприємства (об'єднання) та його структурних підрозділів?
8. Які особливості методології та методики контролю діяльності металургійного підприємства?
9. Охарактеризувати методики контролю та області використання типових, галузевих та спеціальних методик. У чому полягає їхній взаємозв'язок?
10. На яких принципах базується контроль діяльності металургійного підприємства (об'єднання)? У чому полягає сутність кожного з них?
11. Наведіть конкретні приклади коригування форми та змісту категорій контролю на сучасному етапі розвитку металургійного підприємства під впливом глобалізації, інтеграції, ІТ – технологій.
12. Чому в процесі контролю широко використовується статистична інформація?
13. У чому полягають єдність і відмінність принципу і методу контролю?
14. Обґрунтувати конкретні приклади протиріч між учасниками ринкових відносин та способів виявлення, усунення або зменшення їхнього впливу.
15. Які наслідки недотримання принципів внутрішньогосподарського контролю? Навести конкретні приклади.
16. Який зв'язок між ризиками і внутрішнім контролем?
17. Як визначається і досягається мета внутрішньогосподарського контролю?

3. КЛАСИФІКАЦІЯ ФОРМ І ВИДІВ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

3.1. Форми внутрішньогосподарського контролю

Як відмічалось раніше, загальнонаукова категорія «форма» - це спосіб існування і надання змісту. Аналіз і оцінка вітчизняного і зарубіжного досвіду досить тривалого існування внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах металургійної галузі свідчать про різноманітність цього існування, в залежності від розміру підприємства, організаційно-правової форми СГ, якості менеджменту, традицій та ін.

Форма організації ВГК – це упорядкованість змісту організації внутрішньогосподарського контролю, зовнішній вираз цього змісту, а також внутрішні зв'язки між об'єктами ВГК та особливості підпорядкування суб'єктів ВГК.

Найбільш розповсюджені на практиці три форми організації внутрішньогосподарського контролю: централізована форма ВГК; децентралізована форма ВГК; змішана форма ВГК.

При **централізованій формі** організації ВГК уся або значна частина контрольної роботи зосереджена в одному спеціалізованому центрі або підрозділі ОСУ підприємством (або об'єднанням). Наприклад, в єдиному відділі внутрішньогосподарського контролю завдяки спеціалізації підвищуються комплексність і системність ВГК та його якість. Недоліком даної форми є віддалення служби контролю від його об'єктів та несвоєчасність виявлення та ліквідації недоліків їх діяльності. При централізованій формі організації контролю існує безперервно діюча і досить стійка підлеглисть кожної контрольної ланки центральному органу – відділу ВГК. Він підпорядковується Наглядовій раді та Ревізійній комісії.

Децентралізована форма організації ВГК передбачає розосередження контрольних робіт у виробничих цехах та функціональних підрозділах ОСУ підприємством і ОСУ цехом. Її перевагою є оперативність і виявлення відхилень від нормального ходу процесів і

своєчасність (оперативність) усунення порушень; недолік – менша якість порівняно з централізованою формою.

Змішана форма організації внутрішньогосподарського контролю поєднує в різних співвідношеннях централізовану і децентралізовану форми. Змішана форма завдяки поєднанню нівелює недоліки попередніх двох, тому на крупних і середніх за розмірами металургійних підприємствах широко використовується і зараз.

При виборі форми організації ВГК доцільно врахувати його функції. Так, оціночна функція при централізованій формі виконується на більш високому рівні, а точність діагностичної оцінки, яка надається в умовах невизначеності – вище при децентралізованій формі. Пошукова (при дослідженні і визначенні шляхів удосконалення ВГК, розробці нових методів контролю та ін.) функція вимагає застосування змішаної форми, бо її перевагами є зосередження в єдиному центрі і використання висококваліфікованих фахівців та врахування конкретних і детальних особливостей об'єкта і предмета ВГК у виробничих і функціональних підрозділах підприємства, якими володіють суб'єкти ВГК на місцях.

3.2. Види внутрішньогосподарського контролю

Господарська діяльність в сучасних умовах складна і різноманітна, що обумовлює необхідність виконання великого комплексу контрольних робіт.

Класифікація видів внутрішньогосподарського контролю дозволяє:

- орієнтуватися в різноманітні видів ВГК;
- систематизувати й упорядкувати різноманітність видів ВГК;
- чітко визначити місце кожного з них в загальній системі контролю і врахувати це при розподілі контрольних робіт;
- виокремлення видів ВГК полегшує вибір і застосування методів і прийомів контролю для його виконавців.

Класифікація як система підлеглих понять в будь-якій галузі знань, що складена на підставі загальних ознак (так званих ознак угруповання) і яка фіксує закономірні зв'язки між видами ВГК в єдиній системі даної

галузі знань. Єдиною системою знань у даному разі є ВГК.

Ознаки угруповань та види внутрішньогосподарського контролю наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація видів внутрішньогосподарського контролю

№ з/п	Ознака кваліфікації	Види контролю
1	2	3
1	Сектор знань відповідно до ієрархічної побудови економічного середовища	<p>1.1. Теорія контролю і ВГК (контроль відповідності форми і змісту наукових категорій сучасним вимогам)</p> <p>1.2. Мегаконтроль (здійснюється міжнародними органами контролю – ООН, ВТО та ін. за зовнішньоекономічною діяльністю підприємств)</p> <p>1.3. Макроконтроль (здійснюється контрольними органами держави – Податковою адміністрацією, АПУ, КРУ та ін.) щодо дотримання законодавства, П(с)БО і т.д.</p> <p>1.4. Мезоконтроль (здійснюється галузевими і регіональними органами контролю за дотриманням підприємствами екологічних норм, податків і зборів у місцеві бюджети і т.д.).</p> <p>1.5. Мікроконтроль (здійснюється службою ВГК за діяльністю підприємства і його структурних підрозділів)</p> <p>1.6. Наноконтроль (контроль на робочому місці за ходом нанотехнологій – знаходиться на початковій стадії розвитку)</p>

Продовження табл. 3.1

1	2	3
2	Мета та інформаційне забезпечення контролю	2.1. Зовнішній контроль 2.2. Внутрішній контроль
3	За видами економічної (господарської) діяльності	3.1. Контроль операційної діяльності 3.2. Контроль інвестиційної діяльності 3.3. Контроль фінансової діяльності і т.д.
4	За видами основної операційної діяльності	4.1. Контроль виробництва та реалізації продукції (робіт, послуг) 4.2. Контроль зовнішньоекономічної діяльності 4.3. Контроль трудової діяльності 4.4. Контроль соціального розвитку колективу 4.5. Контроль екологічного стану 4.6. Контроль використання ресурсів 4.7. Контроль витрат і собівартості продукції (робіт, послуг) 4.8. Контроль ефективності діяльності 4.9. Фінансовий контроль і т.д.
5	За часовою ознакою	5.1. Оперативний контроль технологічних параметрів в реальному часі 5.2. Оперативний контроль 5.3. Поточний контроль
6	За мірою охоплення	6.1. Суцільний контроль 6.2. Вибірковий контроль
7	За остаточністю отриманих результатів	7.1. Попередній (превентивний) 7.2. Остаточний
8	За ступенем механізації	8.1. Ручний 8.2. Машино – ручний 8.3. Механізований 8.4. Автоматизований (з використанням ІТ-технологій контролю в реальному часі)

1	2	3
9	За рівнем управління	Дивись рисунок 3.1, де надані місце ВГК в системі економічного контролю та їх зв'язки

Важливою особливістю класифікації видів контролю є невід'ємний зв'язок між усіма видами ВГК та зовнішнім контролем. Крім того, кожний вид ВГК одночасно входить до різних груп, але має в них своє конкретне призначення. Наприклад, у зовнішньому незалежному контролі – аудиті завжди оцінюється стан внутрішнього контролю клієнта. При належному рівні ВГК аудиторська фірма зменшує обсяг деталізованого аудиту.

Зв'язки внутрішньогосподарського контролю підприємства з елементами економічного контролю наведені на рисунку 3.1 [8]. Як видно з рис. 3.1, контроль здійснюється на всіх рівнях управління економікою.

3.3. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Навести та охарактеризувати форми організації ВГК.
2. Які недоліки та переваги притаманні кожній із форм (централізованих, децентралізованих і змішаних) організації ВГК.
3. Яке призначення класифікації видів ВГК?
4. Які ознаки покладені в основу систематизації ВГК?
5. Надайте характеристику якісного та кількісного контролю діяльності металургійного підприємства.
6. Наведіть відмінні ознаки суцільного та вибіркового контролю. Обґрунтуйте їхні переваги та недоліки.
7. Які класифікаційні ознаки характеризують розвиток теорії контролю?
8. Класифікуйте за ознаками (див. табл. 3.1.) конкретний вид ВГК, який відповідно до індивідуального варіанта наведено в таблиці 3.2.
9. Визначити особливості видів ВГК за ознакою «ціль та інформаційне забезпечення».



Рис.3.1. Місце внутрішньогосподарського контролю в системі економічного контролю

Таблиця 3.2

Задачі ВГК

Варіант	Назва аналітичної функції
1	ВГК ринку сортопрокатної продукції
2	ВГК цін на чорні та кольорові метали, який проводить Придніпровська товарна біржа
3	ВГК попиту на фінансові послуги
4	ВГК конкурентів аудиторської фірми
5	ВГК цін на нафтопродукти на позабіржовому ринку
6	ВГК ринкових можливостей металургійного підприємства
7	ВГК конкурентоспроможності підприємства (або банку)
8	ВГК конкурентоспроможності продукції (послуг)
9	ВГК сортаменту продукції металургійного підприємства з повним циклом виробництва
10	ВГК портфеля цінних паперів інвестора
11	ВГК браку продукції
12	ВГК собівартості продукції
13	ВГК використання виробничих потужностей
14	ВГК обсягів реалізованої продукції, робіт та послуг
15	ВГК впливу факторів на зміну прибутку від реалізації продукції
16	ВГК залишків готової нереалізованої продукції
17	ВГК впливу чинників на зміну операційних витрат банку
18	Рейтингова оцінка діяльності комерційних банків України
19	ВГК ритмічності виробництва або надання послуг
20	ВГК впливу порушень у ритмі виробництва на показники діяльності підприємства
21	Аналіз валового прибутку страхової компанії
22	Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості суб'єкта господарювання
23	Факторний аналіз чистого прибутку підприємства

4. СИСТЕМА МЕТОДІВ І ПРИЙОМІВ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

4.1. Класифікація способів ВГК

Принцип системності або системного підходу до ВГК вимагає вибору та комплексного застосування способів контролю.

В залежності від складності способи внутрішньогосподарського контролю розподіляються на технічні прийоми (це прості способи ВГК) і методи ВГК (тобто складні способи контрольного дослідження). Метод ВГК є сукупністю декількох прийомів.

В залежності від науки–розробника конкретного способу дослідження виділяється декілька груп способів з урахуванням місця ВГК в системі наук та його зв'язків з ними: 1) загальнонаукові методи дослідження, розроблені філософією для вивчення суспільної діяльності; 2) основні або загальні методи менеджменту; 3) методи обліку; 4) методи і прийоми контрольної перевірки; 5) методи і прийоми економічного аналізу. Їх розробили відповідні науки. Перелік способів ВГК надано на рисунку 4.1.

Прикладом організаційно-розпорядчих методів є розпорядження про залучення контролерів відділу технічного контролю підприємства до відповідальності за пропуск браку, за порушення трудової дисципліни; наказ про облікову політику підприємства; Постанова Кабінету міністрів України «Про затвердження Програми розвитку інвестиційної та інноваційної діяльності в Україні» від 02.02.2011 № 389; Галузева угода гірничо-металургійного комплексу України на відповідний термін часу і т.д.

4.2. Сутність і області використання способів внутрішньогосподарського контролю

Особливості способів дослідження та області їх використання, які надані на рисунку 4.1, детально викладаються у відповідних навчальних

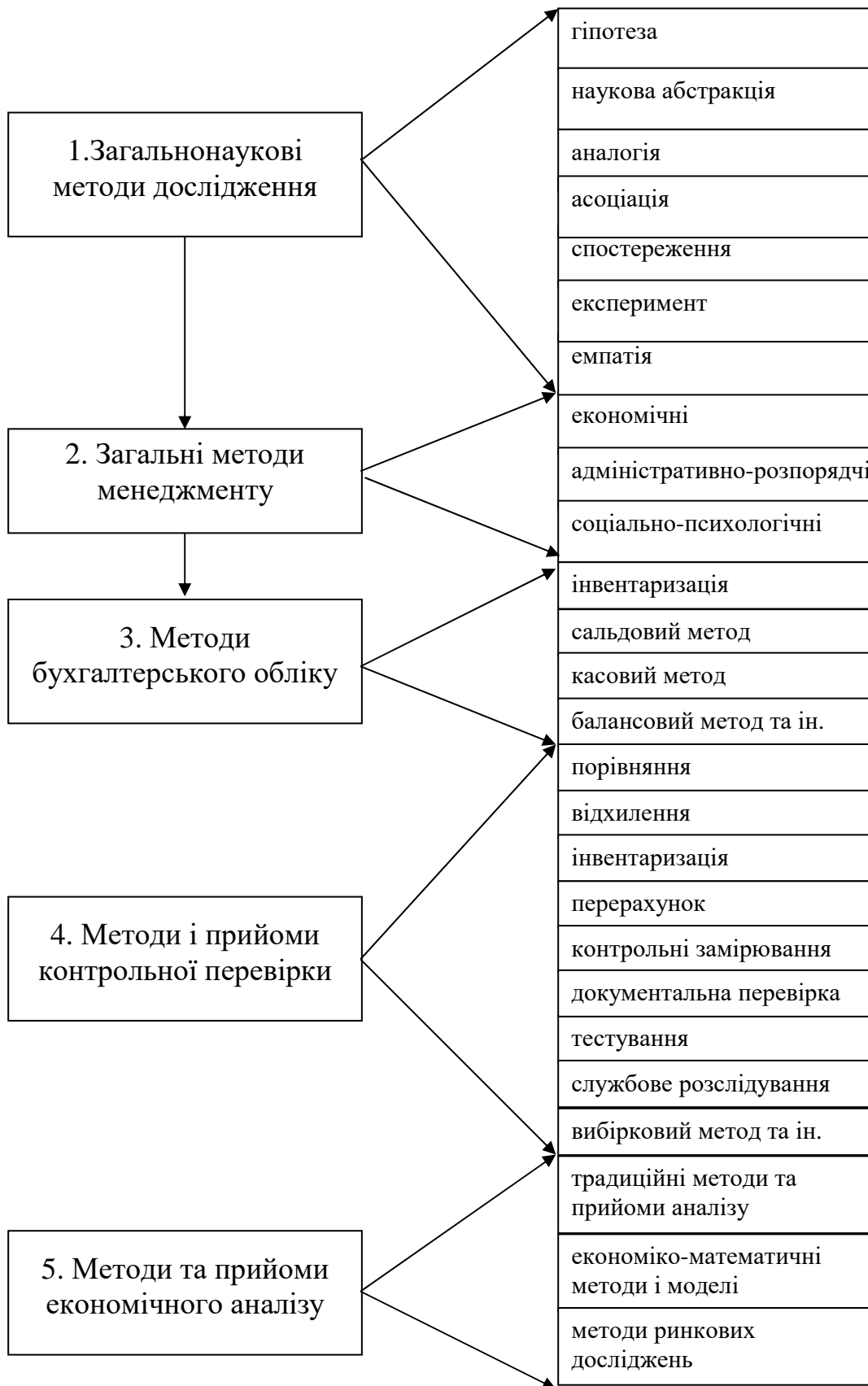


Рис. 4.1. Класифікація способів ВГК

дисциплінах. Тому розглянемо найбільш розповсюджені з них та способи безпосередньо контрольних перевірок.

Приєм порівняння є універсальним і використовується:

1. Для оцінки ступеня виконання завдань (плану, норми, стандарту): результати, які фактично досягнуті в роботі металургійного підприємства (цеху, ділянки, бригади та ін.), зіставляються з плановими показниками на той же період часу (зміну, добу, місяць, квартал, рік) за моделлю 4.1:

$$O = \frac{B_{звіт}}{B_{пл.}} \cdot 100\%, \quad (4.1)$$

де O – ступінь виконання плану або норми за будь-яким показником, %;

$B_{звіт}$ та $B_{пл.}$ – відповідно фактично досягнутий та запланований або нормативний рівень показника у вимірюванні: натуральному (т, особи, години, кВт•г, м³ та ін.); умовно-натуральному (умовні тонни чавуну або сталі, базові тонни феросплавів, умовне паливо); вартісному (грошові одиниці); за трудомісткістю (нормо-години, людино-години).

2. Для вивчення динаміки (зміни в часі) показників та встановлення тенденцій їхнього розвитку. З цією метою фактично досягнутий рівень показника у поточному періоді за звітом порівнюється з фактичними даними попередніх періодів часу або досягнутими в перший рік трендового ряду ($B_{баз.}$):

$$J = \frac{B_{звіт}}{B_{баз.}} \cdot 100 \quad \text{або} \quad J = \frac{B_{звіт}}{B_{баз.}}, \quad (4.2)$$

де J – індекс або темп росту (у % або частках одиниць відповідно) показника в порівнянні з базовим періодом (попереднім або першим роком, кварталом, місяцем та ін.).

$B_{баз.}$ – базовий рівень показника у вимірюванні: натуральному (т, особи, години, кВт•г, м³ та ін.); умовно-натуральному (умовні або базові тонни); вартісному (грошові одиниці); за трудомісткістю (нормо-години, людино-години).

3. Під час інвентаризації, яку вибірково проводить контролер, фактична наявність активів порівнюється з результатами бухгалтерської інвентаризації, що міститься в актах інвентаризації, та з даними первинного бухгалтерського обліку.

Контроль за відхиленнями потребує розрахунки **абсолютних і відносних відхилень**, за допомогою яких надають оцінку зміни показника у порівнянні із завданням або в динаміці, або із середньогалузевими рівнями показників (в абсолютному та відносному виразі). Але слід зазначити, що аналітичні можливості у відносного відхилення більші, його використання без перерахунку показників забезпечує можливість зіставлення зміни різнорідних показників. Особливістю прийому з використанням відхилень є обов'язкова наявність знаку (+) або (-), який свідчить про напрямок зміни і відрізняє цю зміну від характеристик обсягу, розміру, які надаються за допомогою прийомів абсолютних та відносних величин.

Абсолютне відхилення ($\pm \Delta B_{абс.}$) будь-якого показника (техніко-економічного, фінансового) розраховується за моделлю 4.3.

$$\pm \Delta B_{абс.} = B_{звіт} - B_{баз.}, \quad (4.3)$$

Відносне відхилення ($+ \Delta B_{відн.}, \%$) розраховується за моделлю 4.4.

$$+ \Delta B_{відн.} = \frac{\pm \Delta B_{абс.}}{B_{баз.}} \cdot 100. \quad (4.4)$$

Різновидом відносних величин є темпи росту (або індекси), які розраховуються **індексним методом** аналізу. Він широко використовується для вирішення наступних задач.

1. При оцінці динаміки господарських явищ та процесів для виявлення тенденції їхнього розвитку (таку характеристику надають базові індекси) та для виявлення циклічності в розвитку (оцінка надається за допомогою ланцюгових індексів, коли базою порівняння є попередній період часу), тобто аналогічно статистичним дослідженням у

макроекономіці.

3. За допомогою індексів порівнюють також показники (темпи зростання продукції, продуктивності праці та ін.) за ряд років у динаміці для виявлення узгодженості тенденцій зміни взаємопов'язаних показників.

Графічні методи мають наступні області використання.

1. Підвищення наочності аналітичної інформації, отриманої за допомогою інших методів економічного аналізу.

2. Оцінка тенденцій розвитку показників, які досліджуються, в динаміці (в часі), за допомогою стрічкових графіків, а діаграм – для ілюстрації структури складних явищ та процесів.

3. Виявлення зв'язків (ОСУ підприємством, цехом); оцінки зв'язків факторів, які взаємодіють (для вимірювання впливу зміни обсягу виробництва металопродукції на рівень умовно-постійних та умовно-змінних затрат, а через них – на собівартість продукції та прибуток).

4. Оперативний контроль за виконанням планових завдань бригадами за зміни місяця за допомогою стрічкових графіків з двома лініями (план і факт) різного кольору, на осі абсцис яких – доби і зміни місяця, на осі ординат – обсяг виробництва.

5. Контроль та оцінка ходу будівництва або капітального ремонту металургійних агрегатів, виявлення резервів збільшення ефективності будівельних і ремонтних робіт, їхня оптимізація здійснюється шляхом складання сіткових графіків у перспективному, поточному і оперативному аналізі.

6. **Прийом перерахунків** використовується контролерами для перевірки правильності проведення фахівцями розрахунків та перевірки складеного бухгалтерами балансу підприємства.

Спостереження як загальнонауковий метод дослідження при застосуванні його у внутрішньогосподарському контролі потребує: пристосування методу до предмета і об'єкта ВГК, поглиблене знання контролером підконтрольних господарських явищ і процесів, поєднання методу з іншими способами досліджень. У ВГК широко використовуються такі різновиди спостережень:

- хронометраж – для контролю дотримання норм часу на виконання

технологічних або трудових операцій та їх складових елементів;

- фотографія робочого часу (ФРЧ) робочих або ФРЧ устаткування - для виявлення причин непродуктивних витрат робочого часу з метою їх подальшого попередження;

- фотографія виробничого процесу проводиться для контролю не тільки часової характеристики технологічного і трудового процесів, а й для контролю технічних параметрів і витрат матеріальних ресурсів;

- фотохронометраж – комплексний метод дослідження, що поєднує спостереження за нормою часу на здійснення операції (що характерно для хронометражу) з контролем за іншими параметрами протягом зміни або декількох змін;

- самофотографія використовується для визначення втрат робочого часу контролерами та керівниками контрольної служби, які спостерігають самі за своїм робочим часом для усунення його втрат, зменшення переробки часу з метою оптимізації структури свого часу роботи;

- податківцями метод спостереження – хронометраж застосовується за веденням господарської діяльності платником податків, коли цей метод здійснюється для проведення фактичної перевірки для встановлення реальних показників стосовно діяльності платника податків, яку фахівці податкової служби здійснюють на підприємстві [4, С. 43]. На наш погляд, це приклад невдалого використання назви методу дослідження. По суті це є документальна перевірка, а не хронометраж, бо його призначення – досліджувати часові характеристики: хронометраж від грецьк. *chronos* – час і метр – вимірювання. Особливістю хронометражу є також вимірювання операцій (або їх частин), які циклічно повторюються, для наступного визначення норми часу на їх здійснення.

Міжнародними стандартами аудиту [5] спостереження розглядається як нагляд за процесом або процедурою контролю, що їх виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням процедур внутрішнього контролю, що не залишає «аудиторського сліду»).

Контрольні замірювання використовуються в контролі за дотриманням норм витрат сировини, паливно-енергетичних ресурсів,

основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів та ін., коли їх перевитрати не супроводжуються зростанням обсягу виробництва продукції. Контролер сам (або в його присутності) здійснює контрольний запуск вихідних матеріалів у відповідності з технологічною інструкцією та з їх попереднім зважуванням і обліком результатів, фіксує параметри процесу, а при завершенні технологічного процесу зважує обсяг готової продукції, відходів виробництва та ін.

Вибірковий метод вимагає попереднього встановлення обсягу вибірки для забезпечення допустимого рівня об'єктивності оцінки. Його недолік порівняно з суцільною перевіркою – менша точність. Перевага вибіркового методу – економія його ресурсів (матеріальних і часових) на ВГК. Області використання вибіркового методу обмежені. Він застосовується для контролю якості продукції за її характеристиками, визначення яких супроводжується «знищенням» продукції, тобто розкладом її на складові частини. Вибірковим методом здійснюються: аналіз хімічного складу металопродукції, аналіз механічних властивостей, аналіз міцності, визначення пробігу шин і т.д. Для зменшення втрат продукції впроваджуються прогресивні ультразвукові методи контролю якості. Використовуються рентгенівські методи контролю та ін.

Метод тестування містить систему цілеспрямованих питань із запропонованими відповідями на них (у тестах закритого типу), або з відповідями «так» та «ні» (в аудиторських тестах), або не містять відповіді, а потребують обґрунтованих відповідей з використанням інших методів дослідження. Метод тестування використовується для оцінки стану системи внутрішнього контролю на об'єкті ВГК; для поглибленого аудиту Балансу підприємства і Звіту про фінансові результати і т.д.

Метод аналітичних таблиць використовується для узагальнення результатів перевірки і аналітичних оцінок. Особливості методу – наявність вихідних даних, проміжних результатів і кінцевих аналітичних оцінок, дотримання вимог стандартів щодо оформлення друкованої інформації та ін.

При застосуванні методів і прийомів контрольних перевірок треба дотримуватися наступних принципів: аналіз і синтез, індукція і дедукція,

системність, історичний підхід та ін.

Простішим із них є «Правило свердлика»: щоб рухатися вперед і постійно удосконалюватися, потрібно крутитись. Це означає, що кожний працівник повинен проявляти активність, вносити раціоналізаторські пропозиції, шукати варіанти рішень, обговорювати їх, не відмовчуватися на обговореннях альтернативних пропозицій стосовно удосконалення виробничих процесів та їхнього контролю.

Для закріплення викладеного матеріалу проаналізуємо конкретну господарську ситуацію в електрометалургійному виробництві, яка як навчальний матеріал розроблена на підставі фундаментальних досліджень, що виконуються протягом тривалого періоду часу кафедрою електрометалургії Національної металургійної академії України [21–24].

Основні показники виплавки високовуглецевого феромарганцю марки FeMn 78 та їхні технологічні фактори у поточному періоді наведені у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

Показники виробництва FeMn 78

Назва показника	Поточний період	
	план	факт
1. Питомі витрати матеріалів, кг/т сплаву:		
– марганцева сировина;	2108	2013
– флюси (вапняк);	778	627
– вуглецевий відновник (коксик);	480	460
– обкотиші залізорудні	130	110
2. Питомі витрати електроенергії, кВт•г/т сплаву	4080	3907
3. Вилучення марганцю, %	75,0	75,5
4. Вміст марганцю у сплаві, %	78,03	78,02
5. Вміст марганцю у сировині, %	37,8	37,2
6. Потужність пічного трансформатора, МВт	44,7	44,7

Рекомендована література для аналізу ситуації [21–28].

Аналіз наведеної господарської ситуації виконується в такій послідовності.

1. Оцінка виконання встановлених планових завдань надається за допомогою моделей (4.1) з використанням прийому порівнянь.

2. Оцінка зміни показників здійснюється за допомогою моделей (4.3) та (4.4) з використанням прийомів визначення абсолютного та відносного відхилень, де базовими величинами показників є планові завдання.

3. Результати аналітичних розрахунків узагальнюються з використанням методу аналітичної таблиці (таблиця 4.2).

Таблиця 4.2

Оцінка виконання планових завдань із показників виплавки феромарганцю

Назва показника	Поточний період		% виконання плану	Відхилення від плану, ±	
	план	факт		абсолютне	відносне, %
1. Питомі витрати матеріалів, кг/т сплаву:					
– марганцева сировина;	2108	2013	95,5	-95,0	-4,5
– флюси (вапняк);	778	627	80,6	-151,0	-19,4
– вуглецевий відновник (коксік);	480	460	95,8	-20,0	-4,2
– обкотиші залізородні	110	130	11802	+20,0	+18,2
2. Питомі витрати електроенергії, кВт•г/т	4080	3907	95,8	-173,0	-4,2
3. Вилучення марганцю, %	75	78	104,0	+3,0	-
4. Вміст марганцю у сплаві, %	78,03	78,02	99,99	-0,01	-
5. Вміст марганцю у сировині, %	37,8	37,2	98,4	-0,6	-

4. Перевірка розрахунків здійснюється за допомогою прийому балансових ув'язок.

За результатами, наведеними в аналітичній таблиці, формулюються висновки з аналізу виконання планових завдань.

Висновки з виконання планових завдань. Планові завдання з основного показника продуктивності феросплавної печі (який для системи показників, що розглядаються, є результативним узагальнюючим показником) виконано на 104,64 %. Досягнуто перевиконання плану на 4,64 %, або 11,08 т на добу. Слід зазначити, що теоретична тенденція розвитку цього показника – зростання і підприємство його додержується.

Планове завдання з основного витратного показника, для якого теоретична тенденція розвитку – зменшення, виконано на 95,8%. Таким чином, досягнуто поліпшення цього показника, економія дорівнює 173 кВт•г/т, або 4,2 % від запланованих витрат.

Резервом подальшого зростання продуктивності феросплавної печі в умовах даного цеху є використання марганцевої сировини з більшим вмістом корисного компонента – марганцю та збільшення потужності пічного трансформатора.

4.3. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Які ознаки характеризують метод внутрішньогосподарського контролю (ВГК)?
2. Як розкриваються особливості методу ВГК?
3. Які принципи покладено за основу класифікації способів ВГК?
4. У чому полягають єдність та відмінності методу та прийому ВГК, принципу та методу ВГК, методики та методу ВГК?
5. Яка роль порівняння у ВГК? Наведіть області його використання.
6. Як забезпечується порівнянність інформації у ВГК?
7. Особливості індексного методу ВГК.
8. Охарактеризуйте статистичні методи ВГК.
9. Наведіть вимоги до аналітичних таблиць, їхню роль у ВГК, особливості електронних таблиць. Чим обумовлені ці вимоги?
10. Які особливості графічних і графоаналітичних методів ВГК.

11. Чим визначається вибір методів та прийомів ВГК?
12. Чим відрізняються прийоми абсолютне і відносне відхилення?
13. Які особливості методу тестування?
14. Викладіть переваги і недоліки кожного з методів ВГК.

Вправа 4.1. Опис господарської ситуації надано в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Вихідні дані

Продукція	Обсяг виробництва, т		Ціна, дол. США / т	
	план	звіт	план	звіт
Прокат:				
– товстолистовий;	3005	3000	370	375
– тонколистовий;	2780	2670	285	280
– листовий	4105	4200	340	345

Постановка задачі:

- визначити показники, яких не вистачає для аналізу господарської ситуації;
- виконати аналіз господарської ситуації та зробити висновки з аналізу;
- перелічити використані прийоми та методи аналізу та обґрунтувати їх вибір.

Вправа 4.2. Обсяг товарної продукції підприємства за звітний та попередній періоди відповідно склав 14600 та 14900 тис. грн. Середньооблікова чисельність промислово-виробничого персоналу відповідно за попередній і звітний періоди склала 340 та 335 осіб, з яких питома вага робітників – 86 % та 88 % відповідно. Середня заробітна плата за місяць одного працюючого відповідно була 460 грн. та 495 грн.

Постановка задачі:

- визначити інформацію, якої не вистачає для аналізу ситуації;
- виконати аналіз і зробити висновки.

5. ВИДИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Складовим елементом методології ВГК є його забезпечення, без якого неможливе якісне та оперативне виконання контрольних функцій у повному обсязі.

Забезпечення ВГК містить комплекс складових елементів, а саме:

- організаційне забезпечення;
- законодавче забезпечення;
- методичне забезпечення;
- інформаційне і програмне забезпечення;
- ресурсне забезпечення.

5.1. Організаційне забезпечення ВГК

Сутність організаційного забезпечення ВГК витікає з основної функції менеджменту – організації як комплексу заходів, спрямованих на досягнення мети функціонування суб'єкта господарювання. Здійснення ВГК конкретної функції менеджменту неможливе без розробки і впровадження організаційних заходів, спрямованих на досягнення мети ВГК – раціональне використання ресурсів підприємства.

Метою організаційного забезпечення ВГК є створення або удосконалення життєздатної системи контролю на підприємстві з раціональними внутрішньою підпорядкованістю, зв'язками та координацією контрольних процесів.

Організація ВГК містить три основних підфункції: організацію проведення контрольних процесів на підприємстві; організацію праці керівників і фахівців контрольної служби підприємства; організацію управління ВГК (дивись рис. 5.1). Кожна з них проектується (для нових підприємств), або удосконалюється (для існуючих підприємств) і функціонує на усіх об'єктах ВГК у просторі та в часі.

Організація контрольних процесів передбачає структурування та регламентацію технології здійснення ВГК. Загальноприйнятим є виділення

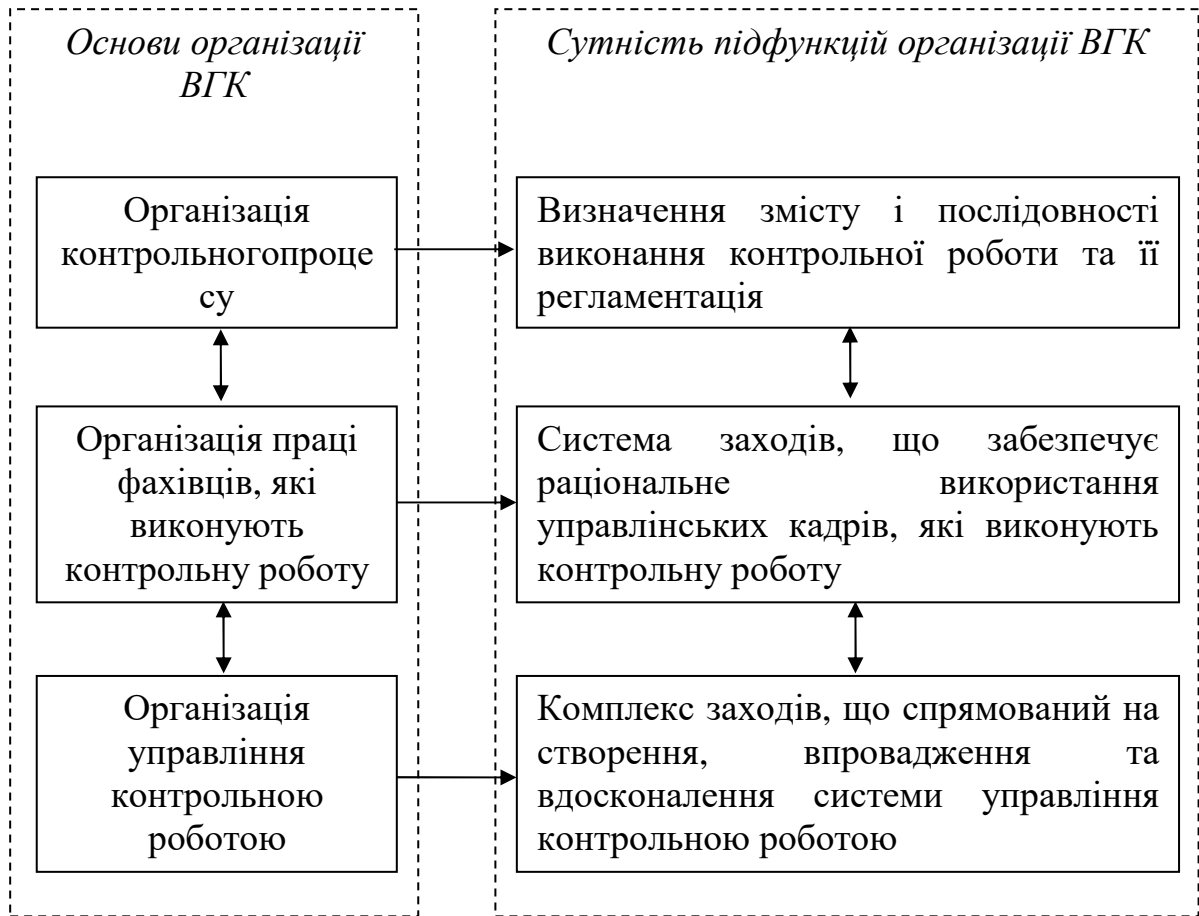


Рис. 5.1. Складові елементи підфункції організації внутрішньогосподарського контролю

трьох етапів проведення контролю:

- перший етап (підготовчий) містить складання загального плану і детальної програми контролю, де визначаються: цілі, задачі і процедури ВГК; об'єкти і виконавці ВГК; методи та прийоми контролю; терміни проведення контролю; джерела інформації, її збір, обробка, перевірка, систематизація; вибір методики, програмного забезпечення та ін.;

- другий етап (основний) містить вирішення контрольних задач, перевірки та узгодженість результатів їх вирішення, їх перевірку та узагальнення результатів контролю;

- третій (заключний етап) передбачає: оформлення результатів контролю; оформлення актів, звітів та ін. документів; підготовку аналітичних і графічних матеріалів і пропозицій для керівництва,

власників; підготовку управлінських рішень щодо удосконалення виробничих процесів, господарської діяльності, ВГК та ін. і передача вихідної інформації її користувачам.

Організація праці робітників контрольної служби здійснюється з урахуванням діючого законодавства і містить:

- розподіл контрольних функцій, задач і процедур, обов'язків та відповідальності;
- розстановку фахівців для виконання контрольних функцій, задач і процедур контролю;
- кооперацію праці працівників;
- удосконалення методів та умов нормування оплати праці і преміювання праці робітників контрольної служби;
- поліпшення умов їх праці;
- організацію та обслуговування робочих місць фахівців ВГК та ін.

У таблиці 5.1 наведено фрагмент складу контрольних органів ВГК сучасних акціонерних товариств. Як видно із таблиці, при їх організації враховуються особливості контрольних служб.

Організація управління ВГК містить заходи щодо створення системи управління контрольною службою або обґрунтування та внесення прогресивних змін у побудову й в процес функціонування існуючої системи управління контрольною роботою, а також комплекс заходів, спрямованих на досягнення упорядкованості, узгодженості та взаємодії структурних підрозділів та їхніх керівників й фахівців, які виконують контрольні функції та завдання. Реалізація підфункції організації управління контрольною роботою забезпечує: розробку або удосконалення організаційної структури управління контрольною службою; розробку або коригування положень структурних підрозділів контрольної служби; розробку або удосконалення посадових інструкцій керівників, фахівців, які очолюють або виконують контрольну роботу, та ін.

Для оптимізації розподілу трудового та управлінського процесів контрольної роботи доцільно використовувати прогресивний *матричний метод дослідження*, сутність якого полягає у визначенні суб'єктів контролю та їхньої відповідальності за окремими напрямками

Таблиця 5.1

Склад контрольних органів (суб'єктів) ВГК та їх особливості

№ з/п	Характерні особливості контрольних служб	Контрольні органи		Суб'єкти ВГК	
		Наглядова (або Спостережна) рада (НР)	Ревізійна комісія АТ	Відділ внутрішнього контролю або внутрішнього аудиту	Аудиторська фірма
1	2	3	4	5	6
1	Мета створення та функціонування [6, 12]	Запобігання конфлікту інтересів. Оцінювання системи контролю за господарською діяльністю та розробка пропозицій щодо їх усунення	Здійснення чергових і позачергових перевірок. Складання підсумків та звітування їх НР та загальним зборам акціонерів	Своєчасне виявлення та запобігання негативних відхилень, задоволення потреб менеджерів у наданні контрольної інформації за їх функціями	Незалежний зовнішній контроль для захисту інтересів учасників ринку [5, 11]
2	Ким визначаються мета створення і функціонування	Законом України про АТ	Законом України «Про АТ в Україні» Законом України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» [3]	Радою директорів або виконавчим органом управління АТ	Законом України «Про аудиторську діяльність в Україні» [11]
3	Суб'єкти контролю	Голова НР Члени НР	Ревізорів знаходяться у штаті АТ, а також сторонні ревізори (а державної служби – ревізори КРУ)	Внутрішні аудитори знаходяться у штаті АТ	Незалежні зовнішні аудитори аудиторських фірм

Продовження табл. 5.1

1	2	3	4	5	6
4	Ким визначається чисельність контрольної служби, розмір і порядок оплати контролерів	Загальними зборами акціонерів	Загальними зборами акціонерів (а державної служби – КРУ)	Радою директорів або виконавчим органом	Аудиторською фірмою у відповідності з обсягом перевірки
5	Компетенція і вимоги до кваліфікації	Професійна підготовка Досвід роботи, у тому числі на керівних посадах Бездоганна репутація	Законодавством, а також загальними зборами акціонерів	Радою директорів або виконавчим органом управління, МСА, Стандартами внутрішнього аудиту	Законом «Про аудиторську діяльність в Україні», МСА
6	Термін повноважень контрольного органу в його визначеному складі встановлюється	Обираються та відкликаються загальними зборами акціонерів	Загальними зборами акціонерів	Радою директорів або виконавчим органом	Директором аудиторської фірми і головним аудитором, який здійснює перевірку
7	Відповідальність	Перед загальними зборами акціонерів	Перед загальними зборами акціонерів за якість	Перед Радою директорів або виконавчим органом за якість та своєчасність виконання своїх обов'язків, а також за перевищення своїх повноважень	Перед Аудиторською Палатою України (АПУ) Перед суспільством Перед клієнтом

роботи з наступним упорядкуванням виділених суб'єктів в загальній структурі управління підприємством.

Типові види суб'єктів ВГК і напрямки їхньої контрольної роботи, за які вони відповідають (з дотриманням рівня їхньої ієрархії в організації контрольної роботи підприємства), наведені в таблиці 5.1.

Правління товариством виконує наступні контрольні функції [6, 12]:

- систематично контролює виконання і результативність та ефективність власних управлінських рішень;
- виявляє ознаки порушень шляхом проведення спонтанних та несподіваних перевірок;
- оцінює ефективність системи внутрішнього контролю товариства;
- перевіряє та оцінює якість виконання делегованих видів діяльності в товаристві, його структурних підрозділах та ін.

На рисунку 5.2 наведені як приклад функціональні обов'язки Наглядової ради акціонерного товариства з урахуванням діючого законодавства.

Окрім основних ключових наведених функцій Спостережна (або Наглядова Рада повинна виконувати наступні контрольні функції [6, 12]:

- здійснювати контроль за діяльністю Правління товариством виконавчих директорів;
- забезпечувати дотримання законодавства;
- здійснювати нагляд за виконанням планів та роботою товариства;
- контролювати основні витрати, придбання та продаж активів;
- здійснювати нагляд за діяльністю управлінських кадрів;
- відстежувати й врегульовувати потенційні конфлікти інтересів членів правління, ради та акціонерів, включаючи нецільове використання активів товариства та зловживання під час укладання угод з особами, які пов'язані з товариством;
- забезпечувати правильність системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності товариства, включаючи проведення незалежних аудиторських перевірок.

З наведеного переліку функцій Наглядової ради витікають високі вимоги до її членів стосовно високого кваліфікаційного рівня та етичних норм.



Рис.5.2. Функції Наглядової (або Спостережної) ради АТ

Назріла необхідність реформування органів контролю. У теперішній час пріоритетна роль здійснення державного фінансового контролю належить уряду [29, С. 131]. Діяльність його органів – Держінспекції України та її територіальних органів спрямовується та координується Кабінетом Міністрів через Міністерство фінансів України. Оскільки контролери Держфінінспекції належать до тієї ж системи виконавчої влади, контроль не може бути об'єктивним, бо він не є незалежним від неї.

Вищий орган повинен бути колегіальним і підзвітним громадськості. Як свідчить зарубіжний досвід, тільки такий підхід забезпечує незалежність контролю за діями виконавчої влади щодо використання нею ресурсів. Це стосується усіх рівнів управління економікою.

5.2. Законодавче забезпечення внутрішньогосподарського контролю

Важливою задачею внутрішньогосподарського контролю є перевірка дотримання підконтрольним об'єктом чинного законодавства. Крім того, як викладено вище, призначення ВГК полягає у забезпеченні виконання встановлених завдань (планів, стандартів, норм, нормативів) з метою раціонального використання усіх ресурсів підприємства (матеріальних, технічних, трудових, фінансових і т.д.), виявленні негативних явищ, визначенні причин порушень для їх усунення і запобігання.

На попередньому етапі будь-якого виду контрольного процесу суб'єкти ВГК збирають, оцінюють, обробляють, систематизують та аналізують всю інформацію стосовно: чинного законодавства (з його змінами та доповненнями), діючого на момент початку і здійснення контрольної перевірки; стратегічних і поточних планів, бізнес-планів, оперативних планів-графіків виробництва та ін.; нормативної бази та нормативів. Якщо підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність, контролерами вивчається чинне законодавство інших країн, із суб'єктами господарювання яких має зовнішньоекономічні зв'язки об'єкт ВГК.

Нормативно-правовий акт (НПА) – це офіційний письмовий документ, прийнятий уповноваженим на це суб'єктом нормотворення у визначеній законодавством формі та встановленою законодавством процедурою [1]. Такою формою є закон, Постанова КМУ, Указ Президента та ін.

НПА спрямований на регулювання суспільних відносин, містить норми права, має неперсоніфікований характер і розрахований на неодноразове застосування.

Юридична сила, як специфічна властивість закону або інших

нормативно-правових актів, визначається політичною силою, місцем і значенням та повноваженнями тих державних органів, які видають їх. Юридична сила або ієрархія нормативних актів визначається ієрархією державних органів та їх підпорядкуванням.

За юридичною силою нормативно-правові акти класифікують на дві групи:

- законодавчі акти, що вміщуються у тексти законів;
- норми підзаконних актів, які приймаються державно-владними структурними підрозділами на основі та відповідно до закону, і спрямовані на його виконання (це норми, вміщені: у Постановах та інструкціях Кабінету Міністрів, Міністерства фінансів, НБУ та ін.; в Указах Президента; розпорядженнях; інструкціях органів державної влади; державних і галузевих стандартах та ін.

Закони видаються законодавчими органами (у нашій державі – Верховною Радою України). Усі закони мають вищу юридичну силу і регулюють найважливіші суспільні відносини. Первинність закону проявляється в тому, що він є базою для нормотворчої діяльності на усіх рівнях управління економікою.

У нових редакціях Бюджетного кодексу України від 08.07.2011 за № 2456, який набрав чинності з 1 січня 2011 року, та Податкового кодексу України [3, С. 14], словосполучення нормативно-правові акти замінено відповідно на бюджетне та податкове законодавство. Так, податкове Законодавство України складається із: Конституції України; Податкового Кодексу [3]; митного Кодексу і законів з митних справ; діючих міжнародних договорів; нормативно-правових актів, прийнятих на основі Податкового Кодексу; рішень Верховної Ради республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів [3, С. 14].

Сукупність стандартів державного контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна та їх місце в системі нормативно-правового забезпечення контролю наведені на рисунку 5.3.

Якщо підприємство здійснює зовнішньоекономічну діяльність (експортну, імпорتنу, реекспортну, залучає іноземні інвестиції), воно повинно дотримуватись вимог, які встановлені світовими органами (що



Рис. 5.3. Склад стандартів Державного фінансового контролю

регламентують міжнародну економіку): ООН, Всесвітньою торговельною організацією, Міжнародною федерацією бухгалтерів і т.д. Прикладом законодавчого забезпечення цього рівня управління є світові індикативні ціни на товари, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, Міжнародні стандарти аудиту і т.д.

5.3. Методичне забезпечення внутрішньогосподарського контролю

Сукупність методик, що використовуються при проведенні ВГК, складає його методичне забезпечення. Змінення умов функціонування суб'єктів господарювання, доповнення або змінення у законодавчому забезпеченні, поява нових господарських процесів та ін. обумовлюють необхідність удосконалення, коригування та доповнення методичного забезпечення.

Окрім типової та галузевих методик ВГК, підприємство на їх підставі розробляє і використовує внутрішні, так звані часткові методики контролю для перевірки специфічних предметів або об'єктів ВГК – господарських процесів та їх елементів.

Приклади часткових методик ВГК:

1. Методика оцінки природоохоронної ефективності, яка використовується при розробці інвестиційних проектів з реконструкції та технічного переозброєння об'єктів (устаткування, виробничих ділянок, цехів). Будівництво або реконструкція та технічне переозброєння об'єктів хоч на діючому підприємстві, хоч на «зеленій галявині» пов'язані з додатковими викидами у повітря і скиданнями у водний басейн, тобто з додатковими витратами. Тому необхідно враховувати додаткові витрати, пов'язані з екологічними податками за забруднення повітряного і водного басейнів [34], із складуванням відходів та ін. на стадіях: інвестиційного проектування, реалізації інвестицій та під час контролю фактичних викидів після впровадження інвестиційних проектів. Ця методика детально викладена у джерелі [35].

2. Методика виконання вимірювань геометричних параметрів нержавіючих котельних труб (НКТ) і НКТ з висаженими кінцями за стандартом API 5B різьби труб і муфт, або відповідно до креслень лабораторії різання самого підприємства.

3. Технологія вихрострумовевого контролю труб, контролю труб (прокату) дефектоскопом та вихрострумовевого впровадження магнітного методу контролю металопродукції.

4. Методика перевірки слідів вогневої зачистки трубної заготовки на якість готових труб в умовах конкретного трубопрокатного цеху.

5. Методика контролю завантаження оборотних засобів у нормовані запаси ТМЦ та ін.

6. Методика контролю технологічних параметрів металургійного процесу з використанням ІТ-технологій.

7. Методика контролю непродуктивних витрат.

8. Методика надзорного аудиту системи управління якістю продукції і т.д.

Контрольні перевірки здійснюються за планом. У Плані контрольної роботи містяться такі розділи [14, С. 22]:

1. Тема контролю (перевірки).
2. Назва об'єкта перевірки, його підпорядкованість.
3. Підстава для включення в план.
4. Контрольний період (дата, місяць, рік попередньої перевірки).
5. Термін проведення контрольної перевірки і надання відповіді за її матеріалами.
6. Планові витрати часу (у КРУ не більше 30 роб. дн.).
7. Виконавці і планові витрати часу кожного з них.
8. Організаційна робота.
9. Періодичні перевірки виконання рішень, вимог, пропозицій, прийнятих за результатами попередніх контрольних перевірок.

У План вносяться зміни на підставі обґрунтованих пропозицій посадових осіб (в КРУ – за місяць до закінчення поточного півріччя на наступне півріччя). Окрім викладеного (1-9) вказується, на що будуть

використані вивільнені часи у людино-годинах або у людино-днях.

Будь-яка комплексна перевірка, як це передбачено методикою її проведення, здійснюється у визначеній послідовності в декілька етапів.

1. Організація контрольної перевірки (на підставі наказу, який видається за 3-5 днів до її проведенні).

2. Підготовка до проведення, яка необхідна для визначення особливостей предмета та об'єкта контролю і ознайомлення з нормативними документами.

3. Здійснення контрольного процесу.

4. Оформлення результатів перевірки.

5. Прийняття управлінських рішень (УР) за результатами проведеної перевірки.

6. Організація контролю за виконанням рішень за матеріалами перевірки (для усунення виявлених недоліків і причин надається, як правило, місяць).

Результати перевірки документально оформлюються: складається підсумковий документ «Загальний акт», який має наступний склад:

1. Загальні відомості, в яких надають: підставу, склад контролерської групи, тему і термін перевірки, інформацію про усунення попередніх порушень, відшкодування, заходи щодо поліпшення обліку і т.д.

2. Інформація про операційно-фінансову діяльність (або про виконання кошторису для бюджетних організацій): основні показники діяльності за 1-2 роки, їх аналіз, дотримання норм і т.д.; факти порушень, зловживань, нестач; причини і винуватці; розмір нанесених шкоди, збитків та ін.

3. Дані бухгалтерського обліку та звітності, аналіз їх існуючого стану.

4. Конкретні заходи для запобігання порушень.

До «Загального акту» додаються проміжні акти, описи, розрахунки, відомості.

Загальний акт підписується особами, які брали участь у перевірці, а також керівником і бухгалтером об'єкта ВГК.

5.4. Інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю

У забезпечення ефективної взаємодії між органами управління та контролю суб'єктів господарювання, особливо великих товариств, вирішальну роль відіграє обмін інформацією, що необхідна для виконання цими органами товариств своїх функцій та прийняття ними поінформованих управлінських рішень. Тому обов'язок органів управління товариством щодо обміну інформацією, її збору, обробки, руху, перетворенню та ін. повинен бути детально обумовлений та затверджений в його внутрішніх нормативних документах. Своєчасно отримана інформація сприяє оперативності прийняття будь-яких управлінських рішень. Важливим питанням теорії є визначення її сутності та характеристики.

Інформація – це відомості, знання, повідомлення, які містять елементи новизни для їх отримувача чи користувача в процесі прийняття ними управлінських рішень (УР).

Інформованість – наявність інформації у особи, яка приймає УР, робить його поінформованим.

Схема потоків інформації, яка використовується в процесі управління і відображає різні процедури виконання функцій управління підприємством, називається **інформаційною моделлю**. Вона показує зв'язок вхідних і вихідних документів і показників для кожної управлінської задачі. Сукупність інформаційних моделей використовується для створення так званої **інформаційної системи**, тобто системи збору, зберігання, накопичення, пошуку та передачі даних, які використовуються в системі управління.

Інформаційні системи використовуються для організації **інформаційних процесів** – процесів зберігання, обробки і передачі даних з метою управління підприємством або його окремими структурними підрозділами, або прийняття управлінських рішень. Інформаційні потоки диференціюються (розподіляються) на 3 види:

- призначені для забезпечення вибору і формування цілей, тобто для цілеполягання;

- призначені для розробки програми дій, тобто для планування;
- призначені для забезпечення нормального протікання (здійснення) управлінського процесу за заданою програмою, тобто регулювання процесу.

Перепони, які мішають сприйняттю, передачі інформації й суттєво впливають на важливішу характеристику інформації – повноту відомостей, які передаються, називаються **інформаційним бар'єром**. Він зменшує інформаційний обсяг.

Інформаційний об'єм (обсяг) документа – це кількість обліково-видавничих аркушів, кількість рядків і знаків, які містяться в документах, або доріжок на магнітній стрічці і т.д., якщо це машинний документ.

На підставі обробленої інформації управлінці здійснюють **інтерпретацію** – викладення змісту, рішення в іншій формі, іншими словами, але без змінювання сутності.

Важливою характеристикою документально оформленої інформації є **інформаційна ємкість документа** – це реальна кількість інформації, яка вкладена в документ. Вона визначається підрахунком дискрипторів – слів і словосполучень, які мають визначений смисл (на відміну від службових слів).

В сучасний період, який характеризується гіперзростанням обсягів інформації, підвищується роль і значення **експрес-інформації**, тобто періодичного реферативного видання, яке містить найбільш актуальні опубліковані матеріали або неопубліковані документи, які потребують оперативного сповіщення або оприлюднення інформації.

Якісними ознаками інформації є:

1. **Семантичний аспект** - характеристика інформації з точки зору її смислу, змісту. Для сприйняття інформації необхідно, щоб повідомлення, які передаються, відповідали тезаурусу, тобто рівню знань отримувача інформації. Міра відповідності передаваного повідомлення тезаурусу отримувача визначається кількістю видобутої від нього інформації.

2. **Синтаксичний аспект інформації** – характеристика інформації з точки зору кількості, структури, побудови повідомлень, які передаються, безвідносно до їх смислового змісту і корисні для вирішення

управлінських задач.

При різкому зростанні **кількості інформації** (об'єму інформації, яка використовується в процесі управління виробництвом і міститься в документах) на практиці широко використовують так зване **кодування** інформації, тобто процес присвоєння інформаційним об'єктам деяких умовних позначень (кодів). Коди використовуються в плануванні, обліку, перевірці та аналізі господарської діяльності.

В останні роки розповсюджується надання інформаційних послуг у вигляді **інформаційного обслуговування**, тобто інформаційної та інформаційно-довідкової діяльності, що включає: вивчення інформаційного попиту; інформаційних потреб і запитів різних категорій споживачів (користувачів) інформації; організацію підготовки і видачі інформації відповідно до інформаційних потреб і запитів конкретних споживачів інформації та ін.

Контролери використовують класифікацію інформації для потреб ВГК.

Інсайдерська інформація – це інформація про емітента цінних паперів (ЦП), його ЦП та угоди з ними, яка одночасно є істотною і не є оприлюдненою та розкриття якої вплине або може вплинути на ринкову ціну цих ЦП [12, С.12].

Використання інсайдерської інформації посадовими особами акціонерного товариства та іншими інсайдерами суперечить принципу рівного ставлення до акціонерів, оскільки така практика дає можливість одним особам здійснювати операції з ЦП товариства на підставі інформації, яка може вплинути на вартість ЦП чи розмір доходу за ними, і не є оприлюдненою.

Товариство повинно передбачати у своїх внутрішніх документах (стандартах, положеннях, інструкціях та ін.) обов'язок посадових осіб та ін. інсайдерів не розголошувати інсайдерську інформацію товариства третім особам та утримуватись від купівлі (продажу) ЦП товариства до моменту оприлюднення інсайдерської інформації. Тобто, товариство повинно розробити та запровадити необхідні внутрішні механізми з метою запобігання неправомірному використанню інсайдерської інформації

посадовими особами товариства та іншими інсайдерами. Це теж є одним із предметів і внутрішньогосподарського контролю, і зовнішнього контролю.

Вся інформація та її зміст підлягають документальному оформленню. Найменування внутрішніх документів, терміни їх виконання регламентуються Положенням про функціональні взаємозв'язки структурних підрозділів підприємства. Наприклад:

- Відомість № 14 (втрати від браку), яку кожний виробничий цех представляє в Головну бухгалтерію підприємства кожного місяця не пізніше першого числа наступного місяця;

- відомості здачі труб, які виробничі цехи надають виробничому відділу підприємства щодоби до 7 години 30 хвилин по телефону;

- пропозиції технічному відділу підприємства стосовно норм витрат металу в угар під час виробництва металоконструкції щорічно в липні-серпні попереднього року, що передують наступаючому плановому року;

- дані про штрафи, пені за порушення законодавства, які головна бухгалтерія підприємства надає фінансовому відділу щомісячно 15-го числа або акти про брак, які вона отримує протягом трьох діб від відділу технічного контролю і т.д.

Джерела інформаційного забезпечення ВГК підприємства:

1. Економічні норми; нормативи; стратегічні та поточні плани підприємства; бізнес-плани; планові завдання цехам, відділам та ін. підрозділам; внутрішні стандарти.

2. Оперативна звітність підприємства: змінні рапорти; технічні звіти; паспорти плавок; плавильні журнали; журнал обліку вантажів, що надійшли; лімітно-забірні картки; відомість обліку залишків матеріалів на складі; матеріальний звіт; відомості на виплату грошей; касові книги підприємства за видами валют; виписка банку з руху безготівкових коштів по особовому рахунку; розрахунково-платіжні відомості та ін.

3. Дані бухгалтерського обліку: журнали та відомості дебетових оборотів за об'єктами обліку.

4. Рішення вищих установ щодо річного звіту підприємства та ревізій, що проводяться для контролю господарської діяльності підприємства.

5. Матеріали науково-методичних, науково-практичних конференцій та нарад; результати соціологічних досліджень та науково-дослідних робіт; періодична та довідкова література; інше.

6. Листування з постачальниками, споживачами, фінансовими та кредитними органами та іншими контрагентами.

7. Акти обстежень вищими та контролюючими органами.

8. Рішення загальних зборів акціонерів і зборів трудових колективів.

9. Фотографії робочого дня виконавців та робочого часу обладнання, результати хронометражних спостережень, робочі креслення, норми витрат матеріальних, паливних та енергетичних ресурсів та ін. також можуть, у разі необхідності, використовуватись у ході аналізу результатів перевірок.

10. Інтернет-ресурс та ін.

Порушення нормального ходу потужних металургійних печей і станів наносить значно більшу шкоду ритму виробництва металопродукції, ніж вихід з ладу агрегатів малої потужності. Крім того, зростає психологічне навантаження на експлуатаційно-обслуговуючий персонал, чим зменшується ймовірність прийняття правильних виробничих рішень, при тому, що саме незважені дії експлуатаційно-обслуговуючого персоналу є причиною значної частки браку металопродукції [36, 37]. Таким чином, наявний досвід експлуатації потужних металургійних агрегатів свідчить про необхідність поліпшення якості управління металургійним процесом, зокрема, за рахунок використання електронно-обчислювальної техніки (ЕОМ). Використання ЕОМ сприяє ліквідації коливань параметрів технологічного процесу за рахунок збільшення оперативності прийняття управлінських рішень майстрами при порушенні режиму роботи агрегату.

Управління технологічним процесом за допомогою комплексу ЕОМ представляє собою автоматизовану систему управління технологічним процесом (АСУТП), яка забезпечує узгодженість контрольованих параметрів за їхньою величиною та за часом протікання. В АСУТП відображаються матеріальні, технологічні та інформаційні потоки. Вона містить систему програмно-організаційних комплексів, що охоплюють плану-

вання, оперативне управління, облік, аналіз і коригування планів, тобто весь управлінський цикл металургійного підприємства. Конкретні функції АСУТП у їхній послідовності і взаємозв'язку надані на рисунку 5.4.



Рис. 5.4. Послідовність обробки інформації в умовах АСУТП

В умовах АСУТП прилади знаходяться в режимі очікування, а їхні функції перекладені на: системний комп'ютер; обладнання зв'язку з об'єктами спостереження, якими, частіше за все, є металургійні агрегати; монітор або табло, на які виводиться найбільш важлива інформація про

стан і порушення ходу технологічного процесу. Для поглибленого спостереження за станом і динамікою протікання технологічного процесу є можливість виведення за запитом й іншої інформації. В умовах металургійного підприємства системний комп'ютер та його пристрої розташовані у пультовому приміщенні, що дозволяє обмежити доступ до них сторонніх осіб і убезпечити програмне забезпечення і утворені бази інформаційних даних.

Таким чином, на сучасних підприємствах через кількісне накопичення інформації виникла її якісна еволюція: від інформації через інформаційне забезпечення, інформаційну базу, інформаційний потік та інформаційні технології до інформаційної послуги.

5.5. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. У чому полягає сутність інформації у внутрішньогосподарському контролі та внутрішньому аудиті?
2. Викладіть сучасні вимоги до внутрішньогосподарського контролю. Чим вони обумовлені?
3. У чому полягає єдність економічної інформації?
4. Чим обумовлена ефективність комп'ютерної обробки інформації?
5. Яка роль інформаційних технологій в контрольному процесі на металургійному підприємстві?

Вправа 5.1. Наведіть ознаки та обґрунтуйте класифікацію економічної інформації.

Вправа 5.2. Надати характеристику та області використання кожного виду інформації.

Вправа 5.3. Охарактеризувати еволюційний розвиток інформації.

6. ФОРМУВАННЯ ЦЕНТРІВ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

6.1. Види відповідальності

Відповідальність як економічна категорія – це необхідність, обов’язок відповідати за свої дії. Існують наступні види відповідальності: юридична, дисциплінарна, матеріальна, кримінальна, морально-етична [10]. Їх стисла характеристика надана в таблиці 6.1.

Таблиця 6.1

Особливості видів відповідальності

№ з/п	Види відповідальності	Сутність
1	2	3
1	Юридична відповідальність	Міра державного примушення, що ґрунтується на осудженні поведінки правопорушників (і юридичних, і фізичних осіб) і виражається в установленні для них особистого та майнового від’ємних наслідків
2	Дисциплінарна відповідальність	Основою дисциплінарної відповідальності є дисциплінарний проступок або проступок службовця за межами службової діяльності. Дисциплінарна відповідальність настає, коли одночасно порушуються службові обов’язки та загальнообов’язкові правила (санітарні, протипожежні та ін.)
3	Матеріальна відповідальність	Наступає за втрати внаслідок неправильних службових дій або невиконання службових обов’язків

Продовження табл. 6.1

1	2	3
4	Кримінальна відповідальність	Наступає за посадові злочини і шахрайство
5	Морально-етична відповідальність	Встановлюється за вчинки, які несумісні з моральними нормами, і за недотримання, наприклад, аудиторами міжнародних стандартів етики
6	Відповідальність при бюджетуванні	Відповідальність за центрами витрат
		Відповідальність за центрами прибутку

На суб'єктів управління взагалі і на суб'єктів внутрішньогосподарського контролю розповсюджуються усі види відповідальності, що наведені в табл. 6.1. Наприклад, законом України «Про колективні договори і угоди» (ст. 15) [30] передбачений контроль за виконанням колективного договору.

На осіб, які представляють власника або уповноважений ним орган чи профспілки або інші уповноважені трудовим колективом органи, і з вини яких порушено чи не виконано зобов'язання щодо колективного договору, угоди, накладається штраф до ста неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, і вони також несуть дисциплінарну відповідальність аж до звільнення з посади [30, С. 18].

На сучасному етапі розвитку теорії фінансового менеджменту та передової вітчизняної і світової управлінської практики доцільне та ефективно управління за центрами відповідальності, якими є організаційно відокремлені ланки (підсистеми) або процеси в системі управління. Для виробничих структурних підрозділів (тобто цехів, філій і т.д.) створюються центри витрат.

Відповідальність за використання коштів бюджету підприємства покладається на кожного з учасників бюджетного процесу (тобто, бюджетування) в той мірі, в якій вони беруть участь в його розробці, формування і реалізації [31, С. 63-68]. Для делегування повноважень необхідне чітке розділення межі відповідальності по рівнях управління. У

межах, забезпечених виділеними центру відповідальності фінансовими ресурсами, бюджетування забезпечує [32]: незалежність оцінки внеску структурного підрозділу (центру витрат для виробничого підрозділу управління та центру фінансової відповідальності для функціонального підрозділу ОСУ, тобто суб'єкту управління), оскільки бюджетування є методом контролю витрат і кількісної оцінки діяльності керівників і фахівців за досягнення конкретної мети; підвищення кваліфікації робітників і відповідальність усіх учасників бюджетного процесу; мотивацію їх праці та ін.

Зведений корпоративний бюджет формується на підставі окремих бюджетів центрів відповідальності (так званих локальних бюджетів), кожен з яких передбачає аналітичне охоплення визначених видів витрат або доходів підприємства. Наприклад, складовими локальними бюджетами головного бюджету металургійного підприємства є: бюджет продажів; бюджет виробництва; бюджет витрат на сировину, основні та допоміжні технологічні матеріали; бюджет витрат на паливно-енергетичні ресурси; бюджет витрат на оплату праці; бюджет витрат на ремонт та утримання основних засобів; бюджет адміністративних витрат; бюджет комерційних витрат; бюджет витрат на забезпечення природоохоронних заходів і т.д.

Принципи та методичні підходи до створення системи бюджетування для умов металургійного підприємства детально викладені у дослідженнях [31-33].

6.2 Мета і завдання внутрішньогосподарського контролю операційної діяльності металургійного підприємства

Економічна або господарська діяльність підприємства містить операційну, інвестиційну та фінансову діяльність. Головним видом економічної діяльності промислового підприємства є основна операційна діяльність, яка обумовлює його спеціалізацію: феросплавний завод; трубопрокатний завод; металургійний комбінат, який є головним видом об'єднань в металургії і містить, окрім цехів трьох основних металургійних переділів (доменного, сталеплавильного та прокатного), ще

й підсобні цехи (аглофабрику або цех металізованих обкотишів), допоміжні (цех вогнетривів, ремонтні, транспортні цехи, енергетичні господарства та побічні (цех шлакопереробки, цех переробки відходів та ін.).

Результати основної операційної діяльності підприємства, тобто результати від виробництва та реалізації металопродукції та шлакової продукції, є найважливішим джерелом його фінансових ресурсів, головним фактором фінансового стану та стійкості. Це й обумовлює необхідність постійного внутрішньогосподарського контролю за ходом основних металургійних процесів та за його безперебійним обслуговуванням.

Метою внутрішньогосподарського контролю основної операційної діяльності є виконання планових завдань з виробництва, відвантаження й реалізації продукції при раціональному використанні матеріальних ресурсів та підвищеній швидкості адаптації процесів планування, бюджетування та управління виробництвом до зміни ринкової кон'юнктури. З цієї мети витікають наступні задачі внутрішньогосподарського контролю основної операційної діяльності металургійного підприємства:

1. Моніторинг ринкових параметрів на вітчизняних і світових ринках металопродукції (попиту, рівня його забезпеченості, якості, цін, конкурентів та ін.). Цю задачу вирішують маркетологи, а результати своїх досліджень надають виробничому та планово-економічному відділам для коригування планових графіків виробництва у відповідності з ситуацією на ринках і попиту на металопродукцію конкретного сортаменту, марочного складу та ін.

2. Контроль за обсягами незавершеного виробництва (НЗВ), напівфабрикатів, готової металопродукції, побічної та попутної продукції; та за їх заданим сортаментом (асортиментом) у натуральному та умовно-натуральному вимірюванні у відповідності з оперативними планами-графіками виробництва.

3. Контроль якості напівфабрикатів і готової продукції та факторів, що впливають на якість продукції.

4. Контроль відвантаженої продукції за обсягами, сортаментом

(асортиментом), термінами відповідно умовам договорів, іноземних контрактів і держзамовлень.

5. Контроль залишків готової нереалізованої продукції на складах у відповідності з встановленими нормативами.

6. Контроль ходу технологічних процесів та виробничого ритму.

7. Контроль за дотриманням договірних цін на продукцію та напівфабрикати та за дотриманням підприємством індикативних цін на експертну продукцію.

8. Контроль за доходом від реалізації продукції у вартісному вимірюванні.

9. Контроль дебіторської заборгованості: за товари (продукцію), за об'єктами та за термінами її виникнення.

10. Контроль за виконанням договірних і контрактних зобов'язань: за обсягом, сортаментом (асортиментом), якістю та термінами постачання.

11. Контроль за рекламациями від споживачів продукції та виконанням компенсаційних зобов'язань.

12. Контроль за показниками якості роботи трудового колективу та втрат від її погіршення.

13. Контроль за дотриманням технологічної дисципліни.

14. Контроль за трудовою дисципліною основним виробничим персоналом.

15. Контроль за якісним складанням та своєчасним доведенням виробничим відділом планів-графіків виробництва до виконавців та ін.

Кожна з задач ВГК містить сукупність контрольних процедур, які здійснюються фахівцями контрольної служби підприємства та зовнішніми суб'єктами контролю.

6.3 Способи вирішення головних задач ВГК основної операційної діяльності підприємства

Задачі ВГК 2, 4-8, що наведені вище у 6.2, вирішуються як контроль за відхиленнями фактичних показників, отриманих на підставі обліку, від планових завдань або від встановлених нормативів, або від встановлених

технологічними інструкціями і регламентованим режимом, або договірними зобов'язаннями і т.д. Виявляються причини і винуватці відхилень і приймаються оперативні управлінські рішення щодо усунення негативних причин.

Контроль якості проводиться для кожного виду металопродукції шляхом порівняння досягнутого рівня одиничних показників якості (хімічного складу, геометричних розмірів, гранулометричних характеристик, механічних і фізичних властивостей та ін.) з вимогами до них, що містяться в: державних або галузевих стандартах; міжнародних стандартах (для продукції на експорт або імпорт); технічних умовах (для сировини, або нової продукції, на яку ще немає стандартів, до їхньої появи).

Оцінка виконання планових завдань із сортаменту металопродукції надається за допомогою методу найменшого числа, використання якого розглядалося вище. Ступінь виконання плану з сортаменту продукції не перевищує 100%. Результати такої аналітичної оцінки використовуються в організації заробітної плати, оскільки виконання місячного плану з сортаменту продукції є показником преміювання робітників та умовою преміювання керівників і фахівців.

Оцінку якості деякої продукції одного найменування (прокату, труб, вогнетривів та ін.) надають за допомогою показника – **середнього коефіцієнта гатунку** (K_2 , част.од.), який розраховується за моделлю:

$$\bar{K}_r = \frac{C_I Q_I + C_{II} Q_{II} + C_{III} Q_{III}}{C_I (Q_I + Q_{II} + Q_{III})} = \frac{D}{D'}, \quad (6.1)$$

де C_I, C_{II}, C_{III} – відповідно ціни продукції I, II, III гатунку, грн./т;

Q_I, Q_{II}, Q_{III} – відповідно обсяги виробництва продукції I, II, III гатунку, т;

D – дохід від реалізації продукції, грн.;

D' – можливий дохід, якби вся продукція була I гатунку, грн.

Збільшення \bar{K}_r порівняно з планом або звітом попереднього періоду свідчить про поліпшення якості продукції, й навпаки.

Упущена вигода від виробництва продукції II і III гатунків замість I (УВ, грн.) розраховується:

$$UB = D'_I - D. \quad (6.2)$$

Відповідність фактично досягнутого рівня технічних параметрів або характеристик металопродукції та напівфабрикатів вимогам стандартів або технічних умов перевіряє відділ технічного контролю підприємства. Результат основної діяльності на підставі цього контролю класифікується за ознакою придатності як годна продукція або напівфабрикати та як брак, який не є продукцією або напівфабрикатами. Наявність браку характеризує недостатній рівень якості роботи трудового колективу, яку доцільно оцінювати за допомогою системи показників, наведених у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2

Показники неналежного рівня якості роботи колективу

Назва показника	Модель розрахунку
1	2
1. Брак металопродукції (Q_{δ} , т)	$Q_{\delta} = Q_{\delta i}, \quad (6.3)$ $Q_{\delta i}$ – обсяг забракованої металопродукції i -го виду, т
2. Питома вага браку в загальному обсязі металопродукції (V_{δ} , %)	$V_{\delta} = (Q_{\delta} / Q) \cdot 100, \quad (6.4)$ де Q – обсяг виробництва металопродукції, т.
3. Втрати від браку ($ВБ$, грн.)	$ВБ = (C_{\phi} - C_p) \cdot Q, \quad (6.5)$ де C_{ϕ} – фактична повна собівартість продукції, грн./т; C_p – розрахована повна собівартість продукції при відсутності браку, грн./т
4. Кількість перепризначеного металу (Q_{nm} , т)	Визначається на підставі даних обліку

Продовження табл. 6.2

1	2
5. Втрати від перепризначення металу ($ВП$, грн.)	$ВП = (Ц_{\phi} - Ц_{пл}) \cdot Q_{пл}, \quad (6.6)$ де $Ц_1$ і $Ц_2$ – відповідно ціна за метал марки сталі за планом та марки, фактично виплавленої, грн./т
6. Кількість рекламаций, шт.	На підставі їхнього обліку
7. Збитки від визнаних рекламаций ($Ш$, грн.)	$Ш_i = \sum_{g=1}^G Ш_{gi}, \quad (6.7)$ де G – число рекламаций, шт.; $Ш_i$ – штрафна санкція з g -ї рекламачії, грн.

Брак металопродукції (напівфабрикатів) не планується, за винятком виробничих ділянок з низьким технічним рівнем виробництва, наприклад, у ливарних цехах на дільниці ручної формовки. Тому оцінюється не рівень виконання плану, а динаміка показників, наведених у таблиці 6.3, виявляються види, причини та винуватці браку й перепризначень металу; розробляються заходи щодо усунення умов їхнього виникнення або зменшення браку, якщо замінити застаріле обладнання в наступному періоді неможливо внаслідок відсутності фінансових ресурсів.

Таблиця 6.3

Аналіз динаміки показників браку труб

Назва показника	Попередній період	Поточний період	Відхилення, ±	
			абсолютне	відносне, %
1	2	3	4	5
1. Виправлений брак, т	150	120	-30	-20,0
2. Питома вага виправленого браку, у % до обсягу виробництва	6,6	5,2	-1,4	-
3. Кінцевий брак, т	1200/100*	1006/100	-194/0	-16,2

Продовження табл. 6.3

1	2	3	4	5
у тому числі за видами труб:				
– вуглецеві;	200/16,7	180/17,9	-20/+1,2	-10,0
– котельні;	400/33,3	420/41,7	+20/+8,4	+5,0
– насосно-компресорні	600/50,0	406/40,4	-194/-9,6	-32,3
4. Кінцевий брак за видами дефектів, т:				
– гільзи;	100/8,3	100/9,9	-/+1,6	-
– закатані оправки;	400/33,3	360/35,8	-40/+2,5	-10,0
– плівки;	620/51,7	396/39,4	-224/-12,3	-36,1
– геометричні параметри	80/6,7	150/14,9	+70/+8,2	+87,5
5. Питома вага кінцевого браку, у % до годного металу	0,78	0,65	-0,13	-
6. Втрати від браку, тис.грн.	3827,5	3122,3	-705,2	-18,4
7. Кількість рекламаций, шт.	9	6	-3	-33,3
8. Збитки від визнаних рекламаций, тис.грн.	800	600	-200	-25,0

Примітка*: у знаменнику – питома вага, %

Брак металопродукції, якщо його неможливо виправити, реалізується за цінами на металобрухт, яким він є фактично. Якщо брак можливо виправити, додаткові витрати на його виправлення збільшують собівартість продукції, але він зараховується як продукція і реалізується, як правило, за цінами продукції нижчого гатунку. Втрати від перепризначення зменшують дохід (виручку) від реалізації продукції. Збитки від рекламаций компенсуються з чистого прибутку підприємства і спричиняють зменшення надходжень в економічні фонди на розвиток, стимулювання та соціальні потреби, а також у резервний фонд.

Резервами подальшого поліпшення рівня якості роботи колективу металургійного підприємства є: підвищення технічного рівня виробництва; запобігання аварійним зупинкам устаткування; вихідний контроль сировини та матеріалів для оцінки їхньої якості; підвищення кваліфікаційного рівня робітників; контроль виробничого процесу; впровадження систем управління якістю металопродукції; попередження порушень технології шляхом удосконалення систем мотивації праці та моніторингу дотримання правил експлуатації й технічного обслуговування устаткування та ін.

Показниками якості роботи трудового колективу доцільно доповнити систему показників оцінки якості менеджменту підприємства, враховувати їхню динамічну зміну при впровадженні управління за центрами відповідальності.

На металургійному підприємстві для своєчасного та якісного виконання його зобов'язань перед замовниками та споживачами виникає потреба в постійному контролі за виробництвом та відвантаженням металопродукції. Метою цього контролю є забезпечення, у першу чергу, ритмічності виробництва.

Ритмічність виробництва – це здатність підприємства, цеху, ділянки виготовляти продукцію за часом, обсягом та видами у відповідності до оперативного плану-графіка виробництва.

Оцінка втрат від порушень ритму здійснюється за моделлю (6.8) з використанням взаємопов'язаних показників, що змінюються внаслідок неритмічної роботи:

$$\begin{array}{ccccccc}
 + \Delta t & \rightarrow & -\Delta P & & & & \\
 & & \searrow & & & & \\
 & & & \rightarrow & -\Delta Q & & \\
 + \Delta PP & \rightarrow & -\Delta T_{\phi} & & & & \\
 & & \nearrow & & & & \\
 & & & & & \rightarrow & -\Delta D \\
 & & & & & & \searrow \\
 & & & & & & +\Delta C \\
 & & & & & & \nearrow \\
 & & & & & & +\Delta III \\
 & & & & & & \nearrow \\
 & & & & & & -\Delta P_{PP} \\
 & & & & & & \nearrow \\
 & & & & & & -\Delta P_q \rightarrow -\Delta \Phi EC, \quad (6.8)
 \end{array}$$

де «+», «-» – спрямованість впливу (+зростання; – зменшення) показника діяльності;

ΔPP – змінення простоїв основного металургійного агрегату, годин або діб;

Δt – змінення тривалості виробничого циклу, годин;
 ΔP – змінення добової продуктивності основного агрегату, т/добу;
 ΔT_{ϕ} – змінення фактичного часу роботи основного агрегату, діб (або годин);
 ΔQ – зменшення обсягу виробництва металопродукції, т;
 ΔC – змінення собівартості металопродукції, грн.;
 ΔD – змінення доходу (виручки) від реалізації металопродукції, грн.;
 $\Delta\Pi_{PI}$ і $\Delta\Pi_{\text{ч}}$ – відповідно змінення прибутку від реалізації металопродукції та чистого прибутку підприємства, грн.;
 $\Delta\Pi$ – змінення штрафних санкцій за несвоєчасне виконання договірних зобов'язань або постачання металопродукції в меншому обсязі, грн.;
 $\Delta\Phi EC$ – змінення фондів економічного стимулювання, грн.

Як видно із графічної моделі (6.8), виникнення простоїв основного металургійного устаткування зменшує фактичний час його роботи або збільшує тривалість виробничого циклу, що викликає зменшення добової або годинної продуктивності цього устаткування. Обидва фактори, продуктивність агрегату та фактичний час його роботи, впливають на обсяг виробництва металопродукції, дохід, фінансовий результат та економічні фонди, наприклад, фонди розвитку підприємства, соціального розвитку та матеріального заохочення.

6.4. Особливості задач внутрішньогосподарського контролю на стадіях відтворення виробництва

Одним із важливих принципів менеджменту, який розповсюджується і на внутрішньогосподарський контроль, є врахування стадій життєвого циклу об'єкта дослідження (підприємства) і предмета дослідження (операційної діяльності). На рисунку 6.1 наведені задачі ВГК, які є особливими для кожної стадії.

Як видно з рисунка 6.1, узагальнення результатів господарської діяльності здійснюється за допомогою системи основних або оціночних

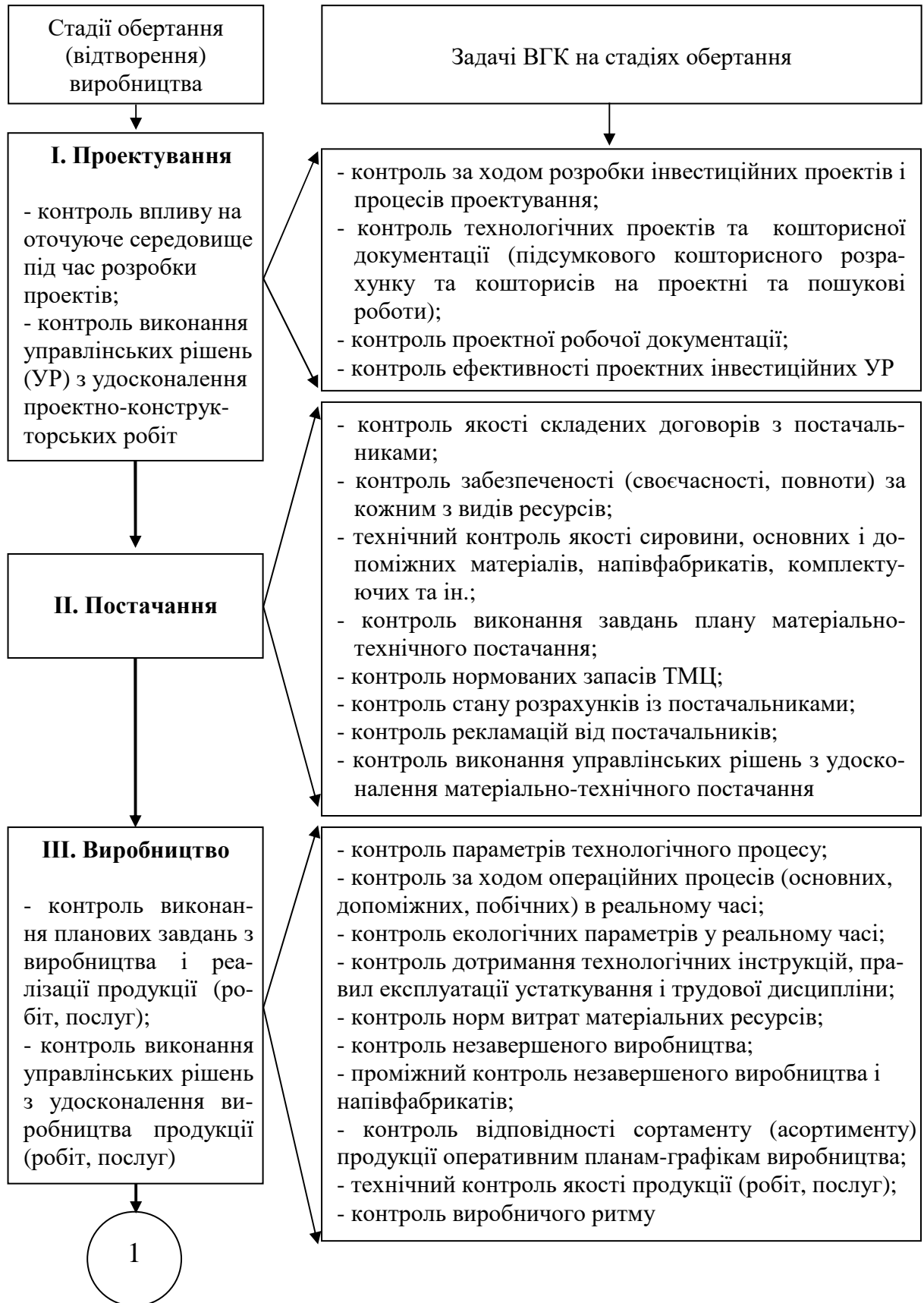


Рис. 6.1. Внутрішньогосподарський контроль за стадіями відтворення



Продовження рис. 6.1

показників діяльності та узагальнених показників. Узагальнені показники діяльності угруповуються за видами діяльності та за структурними підрозділами (цехами, філіями та ін.). Важливе значення для захисту інтересів усіх учасників ринку має фінансовий контроль та контроль факторів, які впливають на фінансові ресурси підприємства.

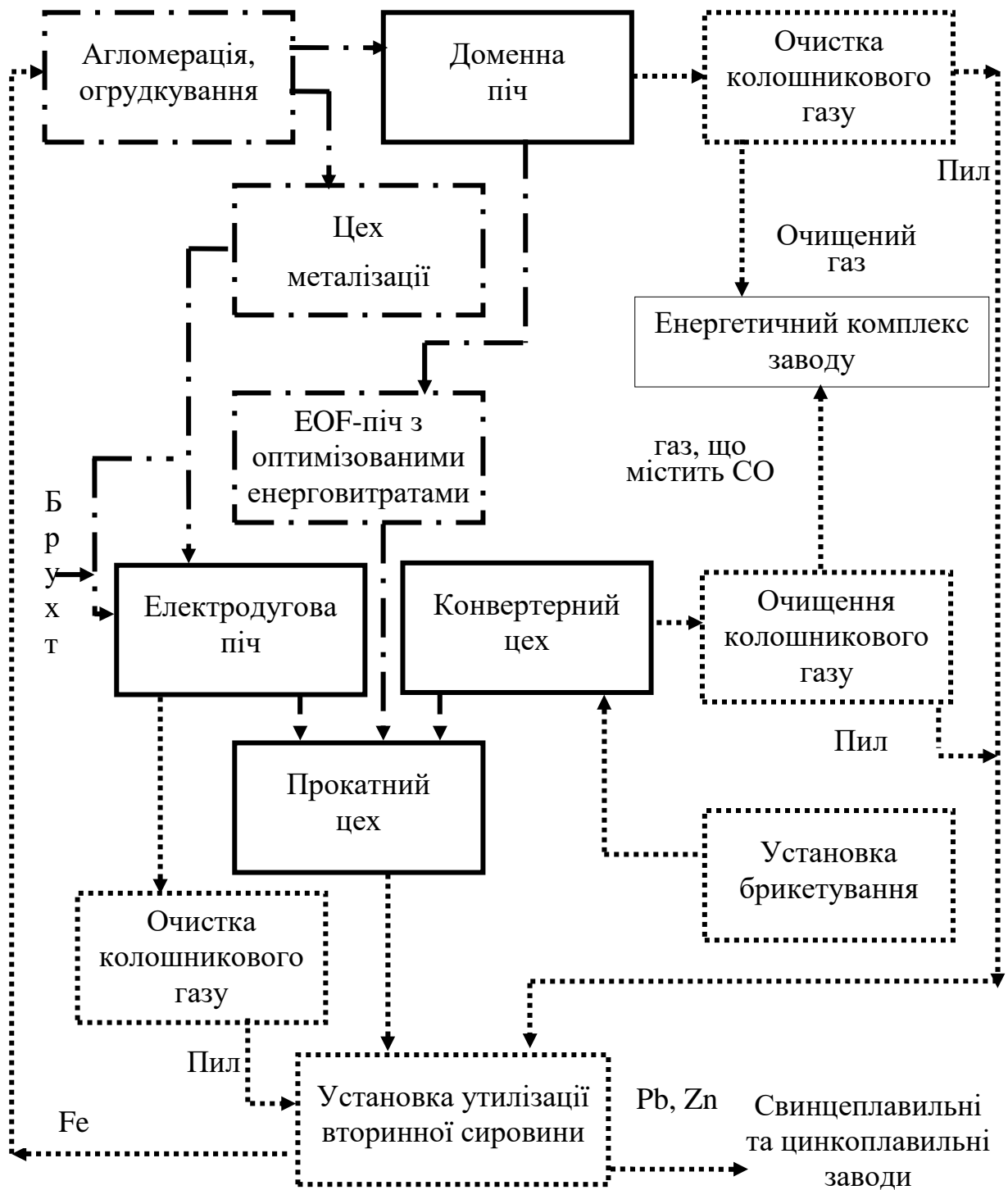
Задачі ВГК за стадіями відтворення виробництва наведені на рисунку 6.1. Як видно із рисунка 6.1, основні показники узагальнюють процес виробництва і обігу продукції і надають комплексну характеристику діяльності, але контроль здійснюється на кожній стадії і потребує на кожній з них оперативного втручання для запобігання порушень і втрат.

6.5 Взаємозв'язок контролю основної операційної діяльності та екологічної діяльності

Основна операційна діяльність, її обсяги та якість обумовлюють стан оточуючого середовища. Металургійні процеси характеризуються великими масштабами, складним обладнанням, яке має значний ступінь зносу і як наслідок цього – є екологонебезпечним.

Тому Державні програми розвитку передбачають впровадження газоочисного устаткування для захисту повітряного басейну, установок для утилізації вторинної сировини та зворотнього водопостачання [2]. Графічна модель зв'язку металургійних та екологічних процесів надана на рисунку 6.2. Як видно із цього рисунка, металургійні викиди зі стаціонарних джерел (печей, конвертерів та ін.) завдяки очистці газів та уловленню пилу дозволяють утилізувати його і використовувати як заміник частини металургійної шихти і зберігати природні ресурси.

Контроль стану оточуючого середовища здійснюється за відхиленнями: фактична величина викидів в атмосферу шкідливих речовин і стічних вод порівнюється з їх гранично допустимими концентраціями (ГДК) або нормами [34, 35]. За їх перевищення підприємство сплачує екологічні податки і штрафи. Ставки податків за викиди в атмосферне повітря від стаціонарних і пересувних джерел забруднення та за викиди у водні об'єкти встановлені Податковим Кодексом України [4].



Умовні позначення:

— - основні виробничі цехи або агрегати;

- . - підсобні виробничі процеси;

..... - охорона навколишнього середовища та використання вторинної сировини

Рис. 6.2. Графічна модель металургійних процесів, охорони повітряного середовища та використання вторинної сировини

6.6 Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Обґрунтувати особливості контролю натуральних показників основної діяльності металургійного підприємства.
2. Указати послідовність вирішення завдань діагностики конкурентоспроможності металопродукції.
3. У чому полягають єдність і відмінність внутрішнього та зовнішнього контролю якості металопродукції?
4. Обґрунтувати систему показників оцінки якості металопродукції підприємства.
5. Як контролюється відвантаження металопродукції за стандартами?
6. На підставі даних таблиці 6.3 «Аналіз динаміки показників браку труб» зробити висновки з аналізу наявних резервів, оцінити їх та запропонувати заходи з поліпшення рівня якості роботи трудового колективу.
7. Як контролювати сортність та оцінити вплив сортності продукції на оціночні показники діяльності основного цеху та металургійного підприємства?
8. Як контролювати ритм та оцінити вплив порушень виробничого ритму на показники діяльності цехів та металургійного підприємства?
9. Як контролювати виконання зобов'язань та визначити вплив недотримання договірних зобов'язань і контрактів з постачання металопродукції на оціночні показники діяльності металургійного підприємства?

Вправа 6.1. Виконати розбір господарської ситуації, опис якої надано в таблиці 6.4.

Постановка задачі:

- визначити інформацію, якої не вистачає для аналізу виконання плану металургійного підприємства з сортаменту продукції;
- провести аналіз і зробити висновки;
- перелічити застосовані способи перевірки та економічного аналізу.

Таблиця 6.4

Сортамент прокату

Вид продукції	Обсяг виробництва, тис. т	
	план	звіт
Заготовка для перекату	220	250
Штрипси лист	330	310
Жерсть чорнова	100	99
Сталь: – гарячекатана;	25	20
– холоднокатана	30	35

Вправа 6.2. Виконати розбір господарської ситуації. Вихідні дані наведені в таблиці 6.5.

Таблиця 6.5

Показники роботи конвертера

Показники	План	Звіт
Місткість конвертера, т	100	100
Календарний час роботи, діб	365	365
Капітальний ремонт, діб	11	17
Холодний ремонт, діб	5,3	5,6
Резервний час, діб	3,7	3,4
Гарячі простой, діб	20	26
Виплавка сталі, тис. т	1050	1000

Постановка задачі:

- визначити інформацію, якої не вистачає для перевірки й оцінки виконання плану показників роботи конвертера;
- провести аналіз і зробити висновки;
- перелічити застосовані методи та прийоми, способи контрольної перевірки й економічного аналізу.

7. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЗБЕРЕЖЕНОСТІ ТА ВИКОРИСТАННЯ РЕСУРСІВ

Внутрішньогосподарському контролю підлягають усі види ресурсів підприємства, бо його метою є забезпечення їх раціонального використання.

7.1 Внутрішньогосподарський контроль забезпеченості та використання трудових ресурсів

Забезпеченість виробничого підприємства трудовими ресурсами, раціональне їхнє використання та висока продуктивність праці є принципово важливою умовою його нормального функціонування. Тільки в такому випадку можливо забезпечити підвищення якості та конкурентоспроможності продукції і зростання ефективності виробництва.

Контроль забезпеченості підприємства трудовими ресурсами включає:

- зіставлення фактичних даних про чисельність окремих категорій працюючих із плановими та нормативними;
- контроль структури персоналу;
- контроль забезпеченості підприємства кадрами за професіями;
- аналіз руху робочої сили;
- контроль якісного складу трудових ресурсів (на підставі співвідношень основних і допоміжних робітників; робітників, які працюють за відрядною та погодинною формами організації праці; рівня кваліфікації робітників).

Одним з основних внутрішніх факторів, що впливає на продуктивність праці, є використання робочого часу. Повноту використання трудових ресурсів можна оцінити за кількістю відпрацьованих за звітний період днів і годин одним працюючим і одним робітником, а також за інтенсивністю використання фонду робочого часу. Такий контроль проводиться за кожною категорією працівників, за кожним виробничим підрозділом і по підприємству в цілому.

Залежність фонду робочого часу від показників-факторів має вигляд:

$$\Phi PC = Ч \cdot PD \cdot T_{PD}, \quad (7.1)$$

де ΦPC – фонд робочого часу структурного підрозділу або підприємства, годин;

$Ч$ – чисельність працівників у структурному підрозділі або на підприємстві, осіб;

PD – кількість робочих днів, відпрацьованих одним працівником у середньому за рік, днів/особу;

T_{PD} – середня тривалість робочого дня, годин/день.

Невраховані внутрішньозмінні втрати робочого часу виявляють за допомогою методу фотографії робочого дня. Вони можуть бути викликані різними об'єктивними та суб'єктивними обставинами, що не передбачені планом: прогулами; додатковими відпустками з дозволу адміністрації; захворюваннями працівників з тимчасовою втратою працездатності; простоями через несправність обладнання, машин, механізмів; через відсутність сировини, матеріалів, електроенергії, палива та ін. Кожен вид втрат аналізується докладніше, особливо ті, що залежать від підприємства. Зменшення втрат робочого часу з причин, залежних від трудового колективу, є резервом збільшення виробництва продукції, який не вимагає додаткових капітальних вкладень і дозволяє швидко одержати віддачу.

У процесі контролю втрат робочого часу необхідно встановити непродуктивні витрати праці, які складаються з витрат робочого часу на виготовлення забракованої продукції та виправлення браку, а також у зв'язку з відхиленнями від ходу технологічного процесу. Для визначення їхньої величини використовують дані про втрати від браку металопродукції.

Проте втрати робочого часу не завжди впливають на зменшення обсягу виробництва продукції, оскільки вони можуть бути компенсовані підвищенням інтенсивності праці працівників. Тому у ВГК використання трудових ресурсів значна увага приділяється вивченню показників

продуктивності праці, і визначенню наявних резервів підвищення ефективності використання трудових ресурсів.

Факторами узагальнюючих показників продуктивності праці є:

– індивідуальні показники: витрати часу на виробництво одиниці продукції певного виду (трудомісткість продукції) або випуск продукції певного виду в натуральному виразі за один людино-день або людино-годину;

– допоміжні показники: витрати часу на виконання одиниці певного виду робіт або обсяг виконаних робіт за одиницю часу.

Оціночним показником продуктивності праці є середньорічний виробіток продукції одним працюючим:

$$B_{Pik} = (U_P / 100) \cdot PД \cdot T_{PД} \cdot B_2, \quad (7.2)$$

де B_{Pik} – середньорічний виробіток продукції одним працюючим, грн./особу або т/особу;

U_P – питома вага робітників у складі працюючих, %;

B_2 – середньогодинний виробіток одного робітника, грн./особу або т/особу.

Перевірку правильності використання трудових ресурсів на підприємстві й рівень продуктивності праці необхідно розглядати в динаміці та в тісному зв'язку з оплатою праці.

Завданнями контролю фонду оплати праці (ФОП) є визначення правильності витрачання коштів на оплату праці, виявлення впливу факторів, встановлення правильності співвідношення темпів зростання продуктивності праці й середньої заробітної плати.

При вивченні структури ФОП слід приділити увагу питомій вазі окремих елементів у загальній сумі та дослідити їхню зміну в динаміці й оцінити виконання завдання. При визначенні рейтингової оцінки підприємства важливо дослідити співвідношення трудових показників і середньої заробітної плати по підприємству з відповідними показниками підприємств галузі, а середню заробітну плату по підприємству порівняти

також з прожитковим мінімумом, мінімальною заробітною платою та іншими показниками, що діють на момент дослідження.

У процесі аналізу ефективності використання фонду оплати праці перевіряється відповідність темпів росту середньої заробітної плати та продуктивності праці. Якщо темпи росту продуктивності праці перевищують темпи росту середньої заробітної плати, то на підприємстві складаються умови зниження собівартості продукції за рахунок трудових витрат.

Коефіцієнт співвідношення продуктивності праці та середньої заробітної плати (КІ, част.од.) визначається наступним чином:

$$KI = I_v / I_z, \quad (7.3)$$

де I_v та I_z – загальні індекси продуктивності праці та середньої заробітної плати, част. од.

Зазначене співвідношення повинно дотримуватись приблизно у таких розмірах:

- при нормальних умовах функціонування підприємства – 1:0,8;
- при освоєнні нових видів продукції або введених виробничих потужностей – (1:0,7).

Кількісна оцінка впливу співвідношення між зростанням продуктивності праці та середньої заробітної плати на зміну собівартості продукції у відсотках ($\pm \Delta C_T, \%$) та у грошових одиницях ($\pm \Delta C_T, \text{грн.}$) визначається за формулами відповідно (7.4) та (7.5), а на зміну фінансового результату ($\pm \Delta \Phi P_T, \text{грн.}$) – за формулою(7.6) [39]:

$$\pm \Delta C_T, \% = (I_z / I_v - 1) \cdot U_z, \quad (7.4)$$

$$\pm \Delta C_T, \text{грн.} = C (\pm \Delta C_T, \%) / 100, \quad (7.5)$$

де U_z – питома вага витрат на заробітну плату з нарахуваннями на соціальне забезпечення у собівартості продукції або у валових витратах, %;

C – собівартість продукції або валові витрати, грн.

$$\pm \Delta \Phi P_T = \mp \Delta C_T. \quad (7.6)$$

Для оцінки ефективності використання коштів на ФОП підприємства застосовують, головним чином, показник рентабельності заробітної плати (R_z , част.од.):

$$R_z = \Pi / \Phi ОП, \quad (7.7)$$

де Π – прибуток підприємства за звітний період, грн.;

$\Phi ОП$ – фонд оплати праці підприємства за звітний період, грн.

У процесі оцінки ефективності використання ФОП підприємства необхідно також зіставити темпи зростання його та середньої заробітної плати з основними показниками, які характеризують темпи зростання кінцевих результатів діяльності підприємства, таких як: обсяг виробництва та реалізації продукції; витрати на 1 гривню товарної продукції; прибутку; рентабельності та ін. Перевищення темпів росту ФОП та середньої заробітної плати при зіставленні з указаними показниками свідчить про неефективне використання коштів на оплату праці.

7.2 Внутрішньогосподарський контроль забезпеченості та використання матеріальних ресурсів

Важливе значення в усіх видах контролю приділяється оцінці ефективності використання матеріальних ресурсів, які мають суттєву частку в собівартості металопродукції та витратах звітного періоду. Тому пошук, оцінка та мобілізація резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів кожного їх виду є метою внутрішнього управлінського контролю. Мета ж зовнішнього контролю полягає в оцінці ефективності використання підприємством матеріальних ресурсів у цілому.

Метою ВГК матеріальних ресурсів є їх раціональне використання.

Задачі ВГК матеріальних ресурсів:

1. Контроль забезпеченості матеріальними, паливними та енергетичними ресурсами для виконання виробничої програми підприємства, на ремонтні та експлуатаційні потреби.
2. Контроль дотримання норм запасів ТМЦ.
3. Контроль дотримання норм витрат сировини, основних, допоміжних і додаткових матеріалів, технологічного палива, енергетичних ресурсів кожного виду (електроенергії, кисню, стиснутого дуття, води і т.д.) на одиницю продукції.
4. Контроль якості перерахованих матеріальних ресурсів.
5. Контроль відходів виробництва (обрізи, угару, скрапу та ін.).
6. Контроль збереження ТМЦ.
7. Контроль цін на сировину, основні та допоміжні матеріали, паливно-енергетичні ресурси та ін.

Аналіз стану використання матеріальних ресурсів у статичі, динаміці та в рейтинговій оцінці проводиться за допомогою системи показників, яка наведена в таблиці 7.1.

Слід зазначити, що показники 1 і 2 (див. табл. 7.1) використовуються в зовнішньому та внутрішньому аналізі матеріальних витрат, показники 3–9 – тільки у внутрішньому економічному аналізі.

Таблиця 7.1

Система узагальнюючих показників використання матеріальних ресурсів на підприємстві

№ з/п	Назва показника	Модель розрахунку
1	2	3
1	Матеріаловіддача (МВ, грн./грн.)	$MB = TP / MZ, \quad (7.8)$ $MB = D / MZ, \quad (7.9)$ <p>де МЗ – матеріальні витрати, грн.;</p> <p>ТП – товарна продукція, грн.;</p> <p>Д – дохід (виручка) від реалізації продукції, грн.</p>

Продовження табл. 7.1

1	2	3
2	Матеріалоемність ($M\epsilon$, грн./грн.)	$M\epsilon = MЗ / ТП$, (7.10) $M\epsilon = MЗ / Д$ (7.11)
3	Наскрізний коефіцієнт витрат металу на 1 т металопродукції, ($K_{нвм}$, т/т)	$K_{нвм} = K_{вм1} \cdot K_{вм2} \cdot \dots \cdot K_{вмh}$, (7.12) де $K_{вм1}, K_{вм2}, K_{вмh}$ – коефіцієнти витрат металу на виробництво продукції на 1, 2, ..., h стадії (переділі) відповідно, т/т.
4	Енергоемність ($E\epsilon$, грн./грн.)	$E\epsilon = EЗ / ТП$, (7.13) $E\epsilon = EЗ / Д$, (7.14) де $EЗ$ – енерговитрати, грн.
5	5. Паливоемність ($P\epsilon$, грн./грн.)	$P\epsilon = ПЗ / ТП$, (7.15) $P\epsilon = ПЗ / Д$, (7.16) де $ПЗ$ – вартість витраченого палива, грн.
6	Коефіцієнт витрат металу ($K_{вм}$, т/т)	$K_{вм} = Q_{ш} / Q$, (7.17) де $Q_{ш}$ – маса використаної металошихти, т; Q – обсяг виробництва металопродукції, т
7	Коефіцієнт вилучення корисного компонента (металу) з сировини ($K_{кс}$, %)	$K_{кс} = U_c - U_m$, (7.18) де U_m і U_c – відповідно питома вага корисного компонента у металопродукції та сировині, %
8	Витрати електроенергії на 1 т металопродукції (K_E , кВт•г / т)	$K_E = E / Q$, (7.19) де E – витрати електроенергії, кВт•г.
9	Витрати умовного палива на 1 т металопродукції ($K^{у.п.}$, т у.п. / т)	$K_{у.п} = \frac{\sum УП_k \cdot КП_k}{Q}$ (7.20) де $УП_k$ – витрати k -го палива, фіз.од.; $КП_k$ – коефіцієнт перерахунку в умовне паливо, част.од.

Головною причиною великої матеріалоемності металопродукції є недосконалість технологій та низький рівень технічного стану обладнання. Їхнє поліпшення є найважливішим резервом підвищення матеріаловіддачі

на вітчизняних підприємствах металургійного комплексу.

Виявлення конкретних причин зміни матеріальних витрат та кількісна оцінка впливу факторів здійснюються за окремими видами металопродукції за допомогою способу різниць або ланцюгових підстановок. Факторами, які впливають на розмір матеріальних витрат, є: ціна на матеріал; витратний коефіцієнт матеріальних ресурсів на одиницю металопродукції; обсяг виробництва металопродукції; структура виробництва. Якщо характерною ознакою виробничого процесу є велика матеріалоємність і паливоємність продукції, необхідно діагностувати стан системи управління запасами.

Актуальною проблемою підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів є вдосконалення нормативної бази металургійного підприємства, оскільки від її стану залежить об'єктивність контрольних і аналітичних оцінок. Оптимізація норм витрат сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів та інших запасів здійснюється шляхом використання економіко-математичних методів аналізу.

7.3. Внутрішньогосподарський контроль необоротних засобів

Метою ВГК необоротних активів є забезпечення тенденції зростання ефективності використання основних фондів і нематеріальних активів. Завдання ВГК для досягнення цієї мети наступні:

1. Контроль наявного та встановленого обладнання.
2. Контроль технічного стану основних засобів.
3. Контроль своєчасного оновлення засобів.
4. Контроль використання робочого часу активної частини основних фондів (машин та устаткування).
6. Контроль використання виробничих потужностей.
6. Контроль своєчасності оновлення технічних паспортів (підприємства, цеху, основних агрегатів).
7. Контроль ефективності використання основних засобів підприємства та їх активної частини.
9. Контроль збереження та ефективності використання

нематеріальних активів підприємства.

Ефективність використання основних засобів характеризується за допомогою оціночного показника – фондівіддачі, який розраховується як відношення обсягу продукції (робіт, послуг) без ПДВ та акцизного збору, тобто чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), до середньорічної вартості основних виробничих засобів. При виготовленні товарних півфабрикатів фондівіддача може розраховуватись як відношення обсягу виробництва у натуральному чи умовно-натуральному вимірюванні на рівні структурного підрозділу, який виробляє напівфабрикати, до середньорічної вартості основних виробничих засобів структурного підрозділу.

Фондівіддача аналізується у динаміці з використанням індексного методу, прийомів порівнянь, перерахунку показників. При цьому обсяги продукції у вартісному вимірюванні за попередні періоди коригують з урахуванням інфляційних процесів, а вартість основних засобів – з урахуванням їхньої переоцінки, якщо вона відбувалась.

Крім того, для оцінки використання основних засобів підприємства використовуються узагальнюючі показники: фондорентабельність, фондоозброєність, фондоємність продукції, фондозатратність та ін. Найбільш активну частину основних засобів складає обладнання, використання якого значно впливає на фондівіддачу. Збільшення частки обладнання у загальному обсягу основних засобів є прогресивною тенденцією, тому в факторному аналізі впливу та зміні значення цього фактора приділяється важлива увага. Технічні показники основного обладнання та показники ефективності його використання враховують галузеву специфіку. Наприклад, у металургії використовуються такі технічні показники обладнання: виробнича потужність; корисний об'єм доменної печі; ємність конвертера; площа поду термічної печі; діаметр валків прокатного стана; добова або годинна продуктивність металургійних агрегатів; показники часу роботи металургійних агрегатів та ін.

Оціночними та узагальнюючими показниками використання основного металургійного обладнання є: коефіцієнт використання

корисного об'єму доменної печі, виплавка сталі на МВА потужності пічного трансформатора електропечі, коефіцієнт інтегрального навантаження прокатного (трубопрокатного) стана та ін. Більш детально методика їхнього розрахунку і аналітичної оцінки викладені у роботі [28].

Досягнуті підприємством показники ефективності використання основних засобів, їхньої активної частини, основного обладнання та інших видів необоротних активів порівнюються з середньогалузевими показниками та аналогічними показниками підприємств-конкурентів. Завершальною стадією аналізу основних засобів та інших видів необоротних активів є розробка конкретних заходів щодо усунення причин, які обумовили погіршення показників, та впровадження заходів, спрямованих на подальше підвищення ефективності використання необоротних активів. Наприклад, впровадження ліній гідравлічних випробувань і неруйнівного контролю труб та технологічних ліній ультразвукового контролю труб або прокату та їх кінців.

Кількісні та якісні характеристики технічних і технологічних ресурсів металургійного підприємства обумовлюють його виробничу потужність. Виробнича потужність підприємства – це його потенційні можливості з виконання операційної діяльності. Вона розраховується як максимально можливий обсяг основної продукції в натуральному вимірюванні (т, штук, погонних м, кВт•г та інших фізичних одиницях виміру) за рік за умов використання досягнень науково-технічного прогресу, передового досвіду господарювання та забезпечення умов конкурентоспроможності металопродукції та підприємства.

У металургії основою для оцінки є виробнича потужність основного металургійного агрегату (M_j , т/рік):

$$M_j = P_j \cdot T_{\max_{fj}}, \quad (7.21)$$

де P_j – продуктивність j -го основного металургійного агрегату, т/добу або т/годину;

$T_{\max_{fj}}$ – максимально можливий фонд фактичного часу роботи j -го основного металургійного агрегату за рік, діб або годин.

Виробнича потужність основного цеху ($M_{ц}$, т/рік) розраховується як підсумок потужностей основних агрегатів цеху (доменного, сталеплавильного, прокатного, феросплавного, флюсоплавильного, металевих виробів):

$$M_{ц} = \sum_{j=1}^J M_j, \quad (7.22)$$

де J – кількість основних агрегатів, штук.

Виробнича потужність підприємства характеризується потенційними можливостями річного виробництва основної продукції його цехів. Для металургійного підприємства з повним циклом виробництва – це максимально можливий річний обсяг виробництва чавуну, сталі та прокату в натуральних тоннах.

Використана потужність дорівнює фактичному обсягу виробництва основної металопродукції (Q , т/рік). Резерв виробничої потужності підприємства (ΔM , т/рік) є різницею між потужністю підприємства (M , т/рік) та фактичним обсягом виробництва основної металопродукції:

$$\Delta M = M - Q. \quad (7.23)$$

Ступінь використання виробничої потужності j -го агрегату (K_{mj} , част.од.) розраховується за моделлю (7.24), а факторний аналіз здійснюється з використанням вихідної моделі (7.25):

$$K_{mj} = Q_j / M_j, \quad (7.24)$$

$$K_{mj} = (P_{\phi j} / P_j) \cdot (T_{\phi j} / T_{\max \phi j}) = K_{in_j} \cdot K_{ek_j} = KN_j, \quad (7.25)$$

де $P_{\phi j}$ – фактична продуктивність j -го агрегату, т /добу або т/годину;

$T_{\phi j}$ – фонд фактичного робочого часу j -го агрегату, діб або годин;

K_{in_j} – коефіцієнт інтенсивного навантаження j -го агрегату, част. од.;

Kek_j – коефіцієнт екстенсивного навантаження j -го агрегату, част. од.;

KN_j – коефіцієнт інтегрального навантаження j -го агрегату, част.од.

7.4. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Які задачі постають перед контролерами для досягнення мети контролю використання трудових ресурсів металургійного підприємства?
2. Від яких факторів залежить кваліфікаційний рівень працівників?
3. Які нормативні співвідношення між трудовими показниками в металургії для нормальних умов і періоди освоєння?
4. Як оцінити вплив співвідношення між трудовими показниками на фінансовий результат роботи металургійного підприємства?
5. З яких показників складається система узагальнюючих показників використання матеріальних ресурсів на рівні структурних підрозділів та металургійного підприємства?
6. Класифікувати ресурси металургійного підприємства та обґрунтуйте вплив ефективності їхнього використання на оціночні показники діяльності підприємства.
7. Обґрунтувати систему показників оцінки забезпеченості, руху та використання виробничих ресурсів за їхніми видами.

Вправа 7.1. Вихідні дані наведено в таблиці 7.2.

Таблиця 7.2

Вихідні дані

Показник	План	Звіт
Обсяг виробництва металу, тис. т	24600	24825
Чисельність робітників, осіб	1086	1078
у т.ч. основних	575	620
Середня заробітна плата, грн./особу	5700	6230

Постановка задачі:

- визначити показники, яких не вистачає для контрольної перевірки та аналізу трудових показників металургійного підприємства;
- дати оцінку виконання плану з використання трудових ресурсів;
- перелічити використані способи перевірки та аналізу;
- класифікувати контроль за видами у відповідності з ознаками, наведеними у таблиці 3.1;
- зробити висновки.

Вправа 7.2. Вихідні дані для аналізу трудових показників наведені в таблиці 7.3.

Таблиця 7.3

Вихідні дані

Показники	Попередній період	Поточний період
Фонд заробітної плати, тис. грн.	390	430
Чисельність ПВП, осіб	100	95
Обсяг виробництва, тис. грн.	1860	1847
Індекс інфляції загальний, част. од.	1,0	1,10
Індекс інфляції споживчих товарів, част. од.	1,0	1,08

Постановка задачі:

- визначити показники, яких не вистачає для контрольної перевірки та аналізу трудових показників на металургійному підприємстві;
- оцінити ступінь зміни показників у динаміці;
- перелічити використані способи перевірки та аналізу;
- класифікувати контроль за видами у відповідності з ознаками, наведеними у таблиці 3.1;
- зробити висновки.

8. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОТРОЛЬ ВИТРАТ І СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

8.1 Класифікація витрат за ознаками

Важливе значення в економічному аналізі приділяється дослідженню поточних витрат підприємства та собівартості продукції, оскільки вони є узагальнюючими показниками діяльності й безпосередньо впливають на оціночний показник роботи підприємства - фінансові результати. Для аналізу поточних витрат металургійного підприємства використовується їхня класифікація (рис. 8.1).

Як видно з рисунка 8.1, відмінністю класифікації поточних витрат в умовах металургійного підприємства є включення до їхнього складу витрат:

- на переділ (витрати, що пов'язані з перетворенням сировини та матеріалів у напівфабрикат або готову металопродукцію); їхня величина відображає оцінку технологічного стану підприємства;
- майбутніх періодів (витрати на впровадження та освоєння нової продукції); включення цих витрат металургійного підприємства до поточних обґрунтовано особливостями металургійного виробництва – його складністю, великими капітало-, матеріало-, паливо- та енергоємністю.

У ринкових умовах споживча вартість металопродукції підприємства є результатом усіх господарчих процесів: постачання, виробництва і збуту, кожному з яких притаманні певні види витрат. Тому, окрім виробничих витрат, які є результатом процесу виробництва, необхідно аналізувати і невиробничі витрати, які пов'язані з процесами: постачання сировини і матеріалів для виробництва; збуту металопродукції; загального управління діяльністю підрозділів підприємства. При цьому невиробничі витрати нерідко займають значно більшу частку в сукупних витратах підприємства, ніж виробничі.

Невиробничі витрати (управлінські, збутові та ін.) включають різномірні елементи, мають стохастичний характер, їм притаманні нечіткість причинно-наслідкових зв'язків, наявність комплексних статей та

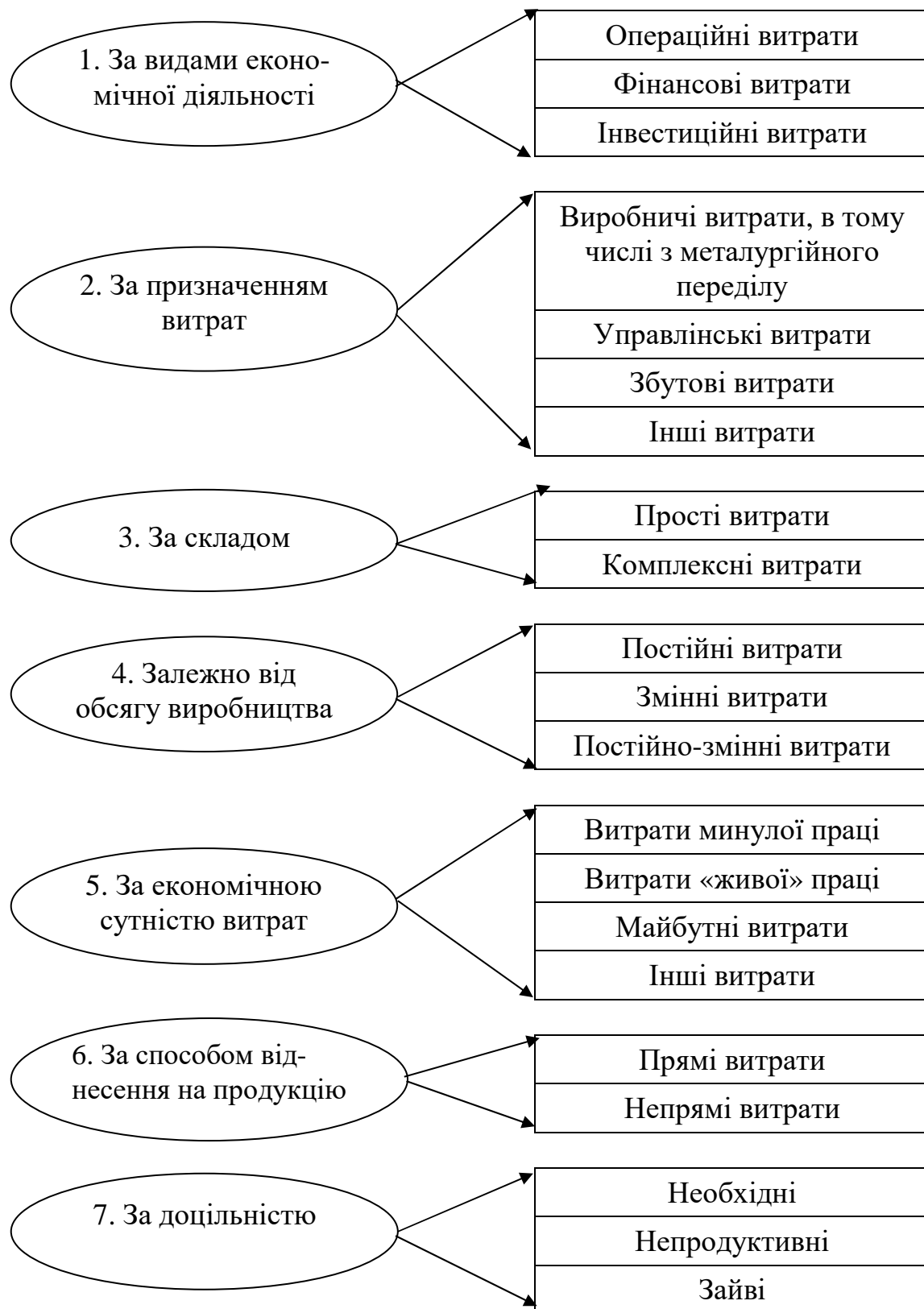


Рис. 8.1. Класифікація поточних витрат металургійного підприємства

ін., що ускладнює їхню деталізовану діагностичну оцінку. Цей недолік можливо подолати шляхом поліпшення організації управлінського обліку за усіма видами діяльності.

Необхідні витрати для здійснення виробничого процесу залежать від прогресивності технологічних процесів. Непродуктивні витрати є наслідком порушень нормального ходу операційних та обслуговуючих процесів (оплата браку не за виною робочих, оплата простоїв не за виною робочих і т.д.). Зайві витрати виникають при неякісному менеджменті.

8.2 Мета і завдання внутрішньогосподарського контролю поточних витрат

Мета внутрішньогосподарського контролю витрат – удосконалення їхньої структури та оптимізація їхнього рівня для поліпшення фінансових результатів діяльності підприємства. Комплекс контрольних завдань ВГК витрат надано на рисунку 8.2.



Рис. 8.2. Послідовність перевірки та оцінки витрат в ВГК

Перевірка та аналіз витрат здійснюються за відхиленнями від плану та від рівня попередніх періодів. Якщо на підприємстві є відповідні умови, то аналіз витрат можна проводити також і за центрами відповідальності, зокрема за центрами витрат. Структура витрат підприємства порівнюється із середньогалузевою структурою витрат у конкурентів для визначення переваг і недоліків для їх подальшого врахування в управлінських рішеннях (УР).

8.3 Особливості контролю собівартості продукції

Собівартість одиниці продукції – це поточні або експлуатаційні витрати підприємства у розрахунку на одиницю продукції, що виражені в грошовій формі. Для визначення планового та фактичного рівнів собівартості продукції складаються калькуляції собівартості одиниці продукції даного виду (1т металопродукції, 1000 м³ кисню та ін.). Калькуляція собівартості продукції містить деталізацію витрат на виробництво за статтями калькуляції і є конфіденційною аналітичною інформацією металургійного підприємства.

На металургійних підприємствах *планування, облік і аналіз виробничих витрат здійснюються за:*

– *граничним методом*, тобто калькуляції собівартості складаються в цілому по цеху і охоплюють витрати на виробництво всієї продукції, запланованої до виробництва в цеху в даний період;

– *видами продукції (сортові калькуляції)*, що складаються окремо для кожного виду продукції, яка виробляється, або для сортаментної групи.

Планові та звітні калькуляції собівартості продукції складаються на кожний металургійний переділ і, таким чином, охоплюють усі стадії її виробництва. Використання сортових калькуляцій собівартості має велике значення в плануванні та аналізі, оскільки дозволяє розкрити внутрішньовиробничі резерви, перейняти й розповсюдити досвід передових підприємств, здійснювати контроль над витратами на виробництво продукції.

Собівартість товарної продукції (у грн. або тис. грн.) представляє

сумарні витрати на виробництво загального обсягу всіх видів продукції, робіт промислового характеру і послуг. Плановий рівень цього показника по підприємству розраховується, виходячи з вартості товарної продукції за планом і встановленого підприємством граничного рівня витрат на 1 грн. товарної продукції.

Оперативний контроль перемінних витрат у «Заданому на переділі» здійснюється за відхиленнями витрат за кожною зі статей перемінних витрат порівняно з плановими витратами. Потім визначається вплив на це відхилення витрат факторів: змінення питомих витрат (сировини, основних матеріалів та ін.) на одиницю продукції та змінення фактичної ціни на сировину, матеріали і т.д. порівняно з плановою ціною. Аналогічно здійснюються контроль і оцінка витрат на технологічне паливо кожного виду та витрат на енергетичні ресурси кожного виду у «Витратах на переділ».

Кількісна оцінка впливу факторів на зміну витрат на виробництво за кожною статтею витрат дається з використанням прийомів факторного аналізу, зокрема, прийому абсолютних різниць за наведеними формулами:

$$\pm \Delta B_{s \text{ абс.}} = B_{s \text{ ф}} - B_{s \text{ пл}}, \quad (8.1)$$

$$\pm \Delta B_{s \text{ Ц}} = (Ц_{s \text{ ф}} - Ц_{s \text{ пл}}) \cdot K_{B_{s \text{ ф}}}, \quad (8.2)$$

$$\pm \Delta B_{s \text{ Кв}} = (K_{B_{s \text{ ф}}} - K_{B_{s \text{ пл}}}) \cdot Ц_{s \text{ пл.}}, \quad (8.3)$$

де $\pm \Delta B_{s \text{ абс}}$ – зміна фактичних витрат у порівнянні з їхнім плановим рівнем або нормою за статтею витрат s , грн./т металопродукції;

$\pm \Delta B_{s \text{ Ц}}$ – зміна суми витрат за статтею s внаслідок зміни цін на ресурси (або зміна виробничої собівартості напівфабрикатів власного виробництва), грн./т металопродукції;

$\pm \Delta B_{s \text{ Кв}}$ – зміна витрат за статтею s , що викликана зміною питомої витрати ресурсу даного виду в порівнянні з планом або нормою, грн./т металопродукції;

$Ц_{s \text{ ф}}$ та $Ц_{s \text{ пл}}$ – відповідно звітні та планові ціни (собівартість) на

ресурси за статтею s , що використані при виробництві металопродукції, грн./т, грн./кВт•г та ін.;

KBs_{ϕ} та $KBs_{пл}$ – відповідно звітні та планові (або нормовані) питомі витрати ресурсу за статтею s на одиницю продукції, т/т, кВт•г/т та ін.

Щоб виключити можливість помилки в розрахунках, перевіряють їхню правильність, застосовуючи прийом балансних ув'язок:

$$\pm \Delta B_{s\text{ абс.}} = B_{s\phi} - B_{s\text{ пл}} = (\pm \Delta B_{s\text{ ц}}) + (\pm \Delta B_{s\text{ кс}}). \quad (8.4)$$

За кожною статтею, яка містить умовно-постійну частину, визначається вплив зміни обсягу виробництва на зміну витрат як різниця між фактичною величиною статті ($B_s \phi$, грн./т) та скоригованою плановою (або скоригованою нормативною) на ступінь виконання плану (норми) з виробництва продукції ($B'_{s\text{ пл}}$, грн./т):

$$+\Delta B_{s\text{ абс.}} = B_{s\phi}, \quad (8.5)$$

$$B'_{s\text{ пл}} = \frac{B_{s\text{ пл}} \cdot \alpha}{1 + K_{\text{Ппл}}} + B_{s\text{ пл}} \cdot \beta, \quad (8.6)$$

де α і β – відповідно частка умовно-постійних і умовно-змінних витрат в даній статті витрат, част.од.;

$K_{\text{Ппл}}$ – коефіцієнт перевиконання (або недовиконання) плану по виробництву продукції, част.од.

Встановлення впливу показників-факторів на зміну витрат за комплексними статтями здійснюється шляхом порівняння фактичних та планових кошторисів цих витрат по елементах, у результаті чого знаходяться відхилення витрат за кожним з елементів витрат, які відображені в кошторисах. Сумарне значення цих відхилень показує вплив зміни складових витрат, відображених у кошторису, на зміну собівартості усього обсягу виробництва. При віднесенні цієї суми відхилень на фактичний обсяг виробництва отримують відхилення внаслідок зміни кошторису у розрахунку на одиницю продукції.

Практичне використання наведеного підходу до аналізу собівартості розглянуто в імітаційних вправах.

Контроль способом відхилень здійснюється за кошторисами витрат металургійного підприємства і цеху та за кошторисами кожної комплексної статті «Витрат на переділ».

Перед публікацією «Звіту про фінансові результати» підприємство здійснює оцінку динаміки і структури валових витрат за їх цільовим призначенням (собівартість реалізованої продукції, управлінські витрати, витрати на збут і т.д.) та за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на заробітну плату, відрахування в соціальні фонди, амортизація, інші витрати). Така оцінка необхідна для контролю тенденцій та співвідношень у порівняльному міжзаводському аналізі витрат.

8.4 Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Чим обумовлена класифікація поточних витрат металургійного підприємства?
2. Надайте стислу характеристику видів витрат металургійного підприємства.
3. Викладіть мету та завдання зовнішнього і внутрішнього контролю витрат металургійного підприємства й собівартості металопродукції.
4. Як проводиться факторний аналіз поточних витрат металургійного підприємства?
5. У чому полягають спільність і відмінність методик внутрішнього і зовнішнього контролю поточних витрат підприємства?
6. Наведіть фактори собівартості металопродукції та напрямки її зменшення.
7. З якою метою підприємство здійснює оцінку валових витрат перед публікацією фінансової звітності?
8. Як оцінити ефективність внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво продукції?
9. Як оцінити ефективність ВГК управлінських витрат?

9. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЕФЕКТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ

9.1 Сутність і система показників оцінки ефективності діяльності

Ефективність як економічна категорія - це співставлення результативності діяльності з витратами на її досягнення. Як і будь-яка економічна категорія, ефективність кількісно оцінюється за допомогою системи показників, наведених в таблиці 9.1.

Суб'єктами внутрішньогосподарського ефективності діяльності підприємства є не тільки контролери відділів ВГК і внутрішнього аудиту, а й функціональні підрозділи та керівники апарату управління підприємством, цехом і т.д. відповідно із спеціалізацією. Так, головний інженер, технічний відділ та технічні бюро контролюють ефективність використання агрегатів та їх потужності; облікова служба відповідає за досягнення високого рівня ефективності усіх активів підприємства. Решта показників ефективності, наведених в таблиці 9.1, контролюється усіма службами, які відповідають за формування та поліпшення конкретних показників-факторів ефективності діяльності.

Таблиця 9.1

Показники ефективності діяльності підприємства

Показник ефективності	Призначення показника	Модель розрахунку показника
1	2	3
1. Рентабельність продукції (Ri,%)	Оцінка ефективності виробництва окремого конкретного виду продукції (роботи, послуги)	$R_i = \frac{Ц_i - C_i}{C_i} * 100, \quad (9.1)$ <p>де Ц_i – ціна одиниці продукції і-виду, грн./т; с_i – повна собівартість продукції і-виду, грн./т</p>

Продовження табл. 9.1

1	2	3
2. Рентабельність продукції (R, %)	Оцінює ефективність виробництва продукції (робіт, послуг) підприємства	$R = \frac{\text{Прп}}{C} * 100, \quad (9.2)$ <p>де Прп – прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг), грн. С – повна собівартість продукції (робіт, послуг) підприємства, грн.</p>
3. Загальна рентабельність виробництва (Rз,%)	Оцінює ефективність виробництва з позицій національної економіки	$R_z = \frac{\text{Прп}}{\overline{ОФ} + \overline{НОЗ}} * 100, \quad (9.3)$ <p>де $\overline{ОФ}$ – середньорічна вартість основних засобів і нематеріальних активів (НМА), грн. $\overline{НОЗ}$ – середньорічна вартість нормованих оборотних засобів, грн.</p>
4. Госпрозрахункова рентабельність виробництва (Rгр,%)	Оцінює ефективність виробництва з позицій самого підприємства	$R_{гр} = \frac{Пч}{\overline{ОФ} + \overline{НОЗ}} * 100, \quad (9.4)$ <p>де Пч – чистий прибуток, грн.</p>
5. Рентабельність продажів Rпр.		$R_{пр} = \frac{П}{Д} * 100, \quad (9.5)$ <p>де П – будь-які показники прибутку (валового, чистого, від реалізації продукції та ін.); Д – доход від реалізації продукції (робіт, послуг), грн.</p>

Продовження табл. 9.1

1	2	3
6. Рентабельність активів (R_a , %)	Оцінює ефективність використання всього майна підприємства	$R_a = \frac{\Pi}{A} * 100, \quad (9.6)$ де A – сума активів, грн.
7. Рентабельність праці (R_T , грн./особу)	Оцінює прибутковість трудової діяльності	$R_T = \frac{\Pi}{\text{ч}} * 100, \quad (9.7)$ де ч – середня чисельність промислово-виробничого персоналу, осіб
8. Рентабельність праці (R_T , %)	Оцінює ефективність трудової діяльності	$R_T = \frac{\Pi}{\text{ФОП}} * 100, \quad (9.8)$ де ФОП – фонд оплати праці, грн.
9. Продуктивність праці (Π , грн./особу)	Оцінює ефективність праці	$\Pi = \frac{D}{\text{ч}} \text{ або } \Pi = \frac{ТП}{\text{ч}}, \quad (9.9)$ де D – дохід підприємства, грн.; $ТП$ – товарна продукція, грн.
10. Коефіцієнт використання корисного об'єму доменної печі (КВКО, м ³ /т/добу)	Оцінює ефективність використання технологічної характеристики основного агрегату	$КВКО = \frac{V_k}{P}, \quad (9.10)$ де V_k – корисний об'єм доменної печі, м ³ ; P – добова продуктивність доменної печі, т/добу
11. Виплавка сталі з одного мегават-ампера (S , т/МВА)	Оцінює ефективність використання дугової електросталеплавильної печі (ДСП)	$S = \frac{P}{W}, \quad (9.11)$ де P – добова продуктивність ДСП, т/добу; W – потужність пічного трансформатора, МВА

Як видно із табл. 9.1, внутрішньогосподарський контроль ефективності є всебічним і охоплює співставлення різноманітних результативних показників (прибутку, доходу, обсягу виробництва і т.д.) з витратними показниками (Собівартість продукції, майно підприємства та його окремі активи або ресурси), які забезпечили конкретний результат.

9.2 Особливості внутрішньогосподарського контролю факторів ефективності діяльності

Необхідність всебічної оцінки вимагає комплексного системного підходу до вибору та використання результативних показників і витратних показників, які є факторами ефективності діяльності суб'єктів господарювання та їх об'єднань і їхніх структурних підрозділів з урахуванням усіх особливостей. Тому першочерговому внутрішньогосподарському контролю підлягають фактори ефективності діяльності першого, другого і т.д. їх рівнів.

Для оціночного показника ефективності «рентабельність продукції» показниками-факторами I рівня є показники, наведені в моделі (9.1), тобто ціна і повна собівартість одиниці продукції. Показниками-факторами II рівня для рентабельності продукції є ті показники, що впливають на ціну (якість продукції, витрати на виробництво, попит і ступінь його задоволення та ін.) та на повну собівартість одиниці продукції (витрати сировини, матеріалів на одиницю продукції; ціна на них; обсяг виробництва цієї продукції і т.д.). Показник-фактор III рівня, що впливають на рентабельність продукції окремого виду – це: хімічний склад (наприклад: якщо зменшені вміст шкідливих речовин сірки та фосфору в металі порівняно з вмістом їх за стандартами, то здійснюються приплати до ціни; якщо марганцева або залізна руда містять корисний компонент марганець або залізо з відхиленнями від базового вмісту, за кожний 1% надається або приплата, або знижка); додаткові вимоги постачання (наприклад, обов'язкова термічна обробка, наплавка і т.д.).

Як видно з таблиці 9.1 та з наведених прикладів, внутрішньогосподарський контроль ефективності діяльності здійснювати

треба за її факторами-чинниками, причому у зворотньому порядку, тобто з факторів IV, III, II, I рівнів (якщо їх чотири рівні). А якщо навпаки, то відбувається констатація фактів, а не попередження нераціонального використання ресурсів та упущеної результативної вигоди.

Розповсюдженими способами проведення ВГК факторів ефективності є: спостереження, хімічний аналіз, відхилення, порівняння, прийоми факторного аналізу – елімінування, ланцюгових підстановок, індексний метод, контрольних замірів та ін.

Зміст ВГК результатів операційної діяльності та витрат на її здійснення викладені вище (розд. б).

Фінансова діяльність здійснюється на фінансових ринках. Металургійні підприємства формують портфель цінних паперів, а акціонерні товариства здійснюють також емісію акцій.

Результати і витрати фінансової діяльності обліковуються, перевіряються та оцінюються окремо. На виробничих підприємствах вони займають невелику питому вагу в економічній діяльності і контролюються в основному фінансовою службою та аудиторами..

Фінансові активи порівняно з продукцією мають менше характеристик. Основні з них: ціна, вартість і прибутковість, які підлягають контролю, та ризики, які необхідно оцінювати та враховувати при плануванні та здійсненні господарської діяльності. Особливості оцінки фінансових активів викладені у джерелах [28, 36].

9.3 Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Викласти економічну сутність категорії ефективність господарської діяльності.
2. Обґрунтувати зв'язок цієї категорії з показниками оцінки господарської діяльності та її окремих видів.
3. Чому у внутрішньогосподарському контролі приділяється важливе значення контролю ефективності?
4. З якою метою здійснюються внутрішній і зовнішній контроль

ефективності діяльності?

5. Які задачі підлягають вирішенню для досягнення мети зовнішнього контролю ефективності підприємства?

6. Обґрунтувати вибір способів вирішення кожної задачі внутрішньогосподарського контролю ефективності діяльності.

7. Визначити особливості контролю ефективності надання послуг порівняно з контролем ефективності основної операційної діяльності.

8. Визначити особливості контролю ефективності виконання робіт промислового характеру порівняно з контролем ефективності продукції.

9. Обґрунтувати показники-фактори першого, другого та третього рівнів для кожного з показників ефективності діяльності промислового підприємства.

10. Які задачі внутрішньогосподарського контролю підлягають вирішенню для досягнення його мети?

11. Чим обумовлена специфічна послідовність внутрішньогосподарського контролю ефективності діяльності?

12. Визначити та обґрунтувати послідовність внутрішньогосподарського контролю показників ефективності № 2-11, наведених в таблиці 9.1.

13. Які шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства?

14. Які напрями поліпшення внутрішньогосподарського контролю ефективності діяльності підприємств?

10. ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СУБ'ЄКТОМ ГОСПОДАРЮВАННЯ

10.1. Роль контрольної служби в розробці фінансової політики

У ринковій економіці контрольна функція обов'язково дублюється з метою мінімізації інформаційного ризику в прийнятті фінансових управлінських рішень (УР) як на підприємстві, так і УР учасниками ринку.

Багаторівнева система фінансового контролю (з боку міжнародних, державних, галузевих і місцевих органів управління, незалежними аудиторськими фірмами і ВГК самого підприємства) дозволяє: підвищити якість управління фінансовими ресурсами; поєднувати інтереси держави, засновників, власників, керівників і трудового колективу підприємства; надавати впевненості користувачам фінансової звітності в її достовірності.

Фінансова політика підприємства розробляється з метою побудови ефективної системи управління фінансовими ресурсами підприємства. Вона спрямована на досягнення діяльності підприємства – максимізації прибутку та вартості його бізнесу. Складовими елементами фінансової політики є облікова, податкова, кредитна та дивідендна політика підприємства. Процеси складання та реалізації фінансової політики в цілому і кожного її елемента окремо є самостійними предметами внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Метою ВГК фінансової політики як на стадії її розробки так і на стадії реалізації є досягнення ефективного використання усіх фінансових ресурсів. Головним їх джерелом є фінансовий результат діяльності підприємства. Мета внутрішньогосподарського контролю фінансових ресурсів реалізується шляхом послідовного вирішення задач або завдань ВГК.

Фінансовий результат діяльності підприємства є кінцевим, оскільки відображає загальний ефект від ведення всіх видів економічної діяльності, дозволяє оцінити їхню ефективність, а також характеризує доцільність використання виробничих ресурсів. Оцінка фінансового результату зовнішніми аналітиками здійснюється з метою прийняття фінансових

рішень щодо розвитку подальших партнерських взаємовідносин. Завдання зовнішнього аналізу фінансових результатів надані на рисунку 10.1.

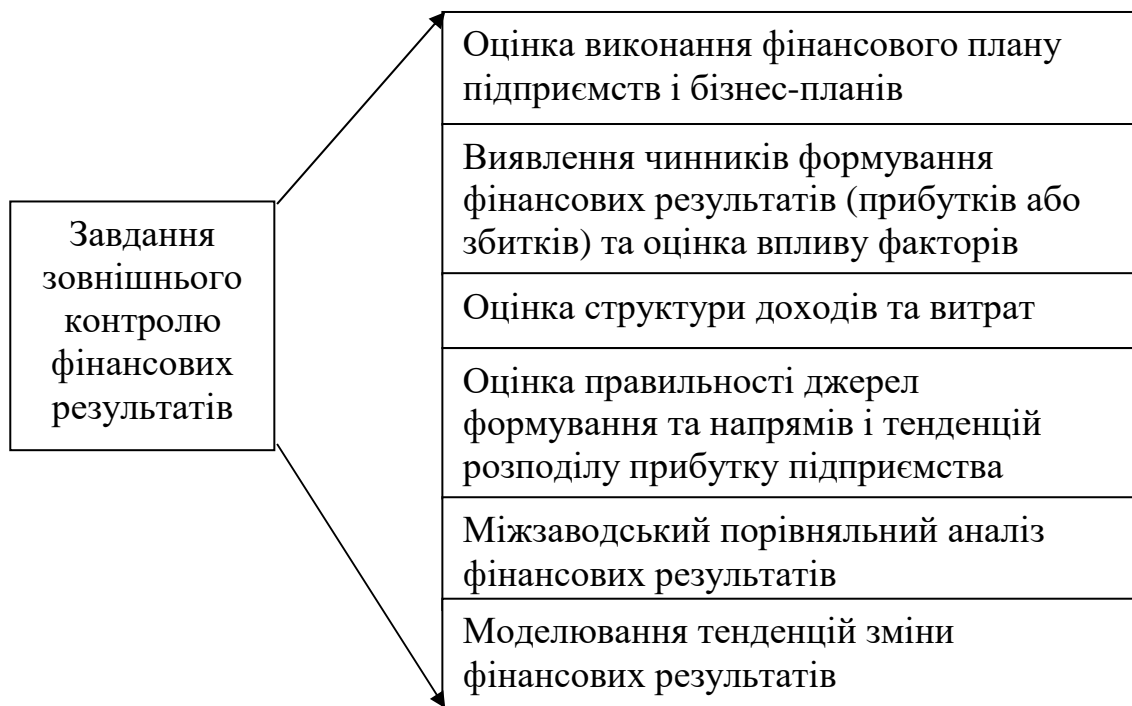


Рис. 10.1. Завдання та послідовність перевірки та зовнішнього аналізу фінансових результатів

Контроль фінансових результатів містить як загальну, так і конкретизовану перевірку та оцінку з кожного виду діяльності (рисунок 10.2).

Оцінка фінансових результатів надається у статичі (фактичні значення порівнюються з нормативними) і у динаміці (фактичні значення порівнюються з рівнями, досягнутими в попередні звітні періоди, шляхом визначення темпів зростання та розрахунку абсолютних і відносних відхилень для кожного показника, наданого у формі № 2 «Звіт про фінансові результати»). Крім того, досліджується динаміка структури доходу від реалізації продукції (робіт, послуг). Для цього визначається питома вага кожного з показників, які формують такий дохід. Отримані фактичні значення питомої ваги показників порівнюються з аналогічними, досягнутими в попередніх періодах, та у конкурентів підприємства.



Рис. 10.2. Класифікація фінансових результатів у залежності від виду діяльності

Факторний аналіз фінансового результату містить визначення впливу на нього доходу та витрат, виявлення причин їхньої зміни. Закінчується перевірка моделюванням тенденцій розвитку фінансових результатів у перспективі для прийняття управлінських рішень.

10.2. Внутрішньогосподарський контроль фінансових результатів

Внутрішній аналіз фінансових результатів починається з оцінки виконання планових завдань з показників прибутку, виявлення причин відхилень від фінансових планів та визначення конкретних винуватців. Аналіз динаміки та структури показників фінансових результатів проводиться за методикою, аналогічною методиці зовнішнього аналізу, яка розглянута вище.

Факторний аналіз прибутку у внутрішньому аналізі базується на майже всеохоплюючій інформаційній базі і тому є повнішим, точнішим та конкретнішим. На розмір прибутку від реалізації продукції впливає ряд факторів: види і структура продукції; ціни й обсяги її виробництва та питома собівартість продукції. Базова модель для його факторного аналізу має вигляд:

$$P_{PP} = \sum_{i=1}^I (C_i - C_i) \cdot Q_i, \quad (10.1)$$

де P_{PP} – прибуток від реалізації продукції, грн.;

I – число найменувань (видів) продукції;

C_i – ціна за одиницю продукції i -го виду, грн./т, грн./шт., ін.;

C_i – повна собівартість одиниці продукції i -го виду, грн./т, грн./шт., ін.;

Q_i – обсяг реалізації продукції i -го виду, т, шт., ін.

Факторний аналіз прибутку від реалізації продукції проводиться за окремими її видами за допомогою прийому ланцюгових підстановок з наступним визначенням впливу кожного чинника. Кількісна оцінка впливу структурного здвигу здійснюється помноженням різниці між фактичним і плановим середньозваженим питомим прибутком на сумарний фактичний обсяг продукції усіх основних видів.

Таким чином, сума прибутку, яку отримує підприємство, обумовлена обсягом продажу продукції, її якістю та конкурентоспроможністю на внутрішньому та зовнішньому ринках, сортаментом продукції, рівнем витрат, а також інфляційними процесами і курсовими різницями.

10.3. Контроль фінансового стану підприємства

Будь-який фінансовий показник-коефіцієнт лише частково відображає результат господарського процесу, його доцільність і ефективність. Тому їхній аналіз тільки у сукупності з аналізом основних показників діяльності надає уяву про потенційні можливості підприємства, його недоліки та переваги порівняно з конкурентами.

Фінансовий стан підприємства в найближчій перспективі оцінюється зовнішніми та внутрішніми аналітиками і контролерами за допомогою таких фінансових показників, як коефіцієнти ліквідності й платоспроможності.

Переваги коефіцієнтів ліквідності: наявність нормативів їхньої

оптимальної величини; використання їх в усіх галузях та видах бізнесу, що надає можливість їхнього застосування також під час обґрунтування управлінських рішень щодо диверсифікації продукції та діяльності підприємства.

Сукупність фінансових показників-коефіцієнтів ліквідності та моделі їхнього розрахунку наведені у таблиці 10.1.

Таблиця 10.1

Класифікація коефіцієнтів ліквідності, част.од.

Назва	Норматив	Модель розрахунку
1. Коефіцієнт покриття (або поточної ліквідності) ($K_{пл}$)	2–2,5	$K_{пл} = \frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні або короткострокові зобов'язання}}$
2. Коефіцієнт абсолютної ліквідності ($K_{ал}$)	0,2–0,35	$K_{ал} = \frac{(\text{Грошові кошти} + \text{Цінні папери} + \text{Рахунки до сплати})}{\text{Поточні зобов'язання}}$
3. Коефіцієнт критичної ліквідності або «кислотний» тест ($K_{кл}$)	0,7–0,8	$K_{кл} = \frac{(\text{Оборотні активи} - \text{Вартість запасів})}{\text{Поточні зобов'язання}}$
4. Коефіцієнт працездатності готівкових активів ($K_{пг}$)	Тенденція зростання	$K_{пг} = \frac{(\text{Грошові кошти} + \text{Цінні папери} + \text{Рахунки до сплати})}{\text{Щодобові грошові витрати}}$

Як видно з таблиці 10.1, за допомогою коефіцієнтів ліквідності порівнюють оборотні активи та поточні зобов'язання. Їхні значення цікавлять як внутрішніх суб'єктів аналізу (фінансових менеджерів), так і зовнішніх (короткострокових кредиторів).

Перевірку ліквідності балансу полегшує попереднє складання на підставі балансу підприємства ліквідного балансу. У ліквідному балансі

активи розміщуються за тривалістю їхнього перетворення в готівку для виконання зобов'язань підприємства.

Оцінка платоспроможності та фінансової стійкості підприємства здійснюється за допомогою коефіцієнтів фінансової стабільності (або коефіцієнтів довгострокової платоспроможності, або коефіцієнтів частки запозичених коштів, або коефіцієнтів фінансового важеля).

10.4. Роль облікової політики у внутрішньогосподарському контролі

Розробка облікової політики здійснюється після аналізу фінансового стану. На стадії розробки облікової політики обґрунтовуються варіанти тих чи інших положень та здійснюється вибір альтернатив, наведених на рисунку 10.3.



Рис. 10.3. Вибір варіантів облікової політики підприємства

Внутрішні контролери і аудитор здійснюють оцінку раціональності вибору та обґрунтувань кожної з обраних альтернатив, що здійснені на

стадії розробки облікової політики, та проводять контроль її дотримання на практиці.

Трансформація до ринкових відносин та їх подальший розвиток неможливі без належних організації та ведення бухгалтерського обліку. Їхнє здійснення і постійне удосконалення передбачаються обліковою політикою підприємства. Вона також визначає методологію відображення оцінки майна і господарських операцій на основі бухгалтерського обліку по журнально-ордерній або іншій формі, своєчасність і достовірність фінансової звітності органам, що передбачено законодавством і установчими документами та відповідно Міжнародним стандартам фінансової звітності та Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. Облікова політика є складовою частиною фінансової політики підприємства. Вона визначає методи обліку активів, витрат, доходів і т.д. Встановлені нею границі суттєвості в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності використовуються службами внутрішнього і зовнішнього аудиту.

На стадії розробки облікової політики обґрунтовується вибір альтернатив щодо: методів списання сировини і матеріалів на виробництво продукції, методів оцінки незавершеного виробництва, методів амортизації, варіантів формування фондів (ремонтних, страхових і т.д.), способів калькулювання собівартості продукції та ін.

Методи облікової політики впливають на оподаткований прибуток підприємства, що визначає її важливу роль як у внутрішньогосподарському фінансовому контролі, так і в зовнішньому фінансовому контролі. Тому контролери й аудитори завжди перевіряють дотримання підприємством вимог власної облікової політики, бо вона охоплює всі сторони бухгалтерського обліку (організаційні, технічні, нормативно-правові).

Аналогічно проводиться внутрішньогосподарський контроль інших складових фінансової політики підприємств з урахуванням їх особливостей.

10.5. Внутрішньогосподарський контроль зберігання та ефективного використання майна

Вартість та оптимальність структури майна підприємства цікавлять усіх учасників ринкових відносин, з якими у підприємства є господарські взаємовідносини. Різні аспекти призначення оцінки майнового стану підприємства наведені на рисунку 10.4.

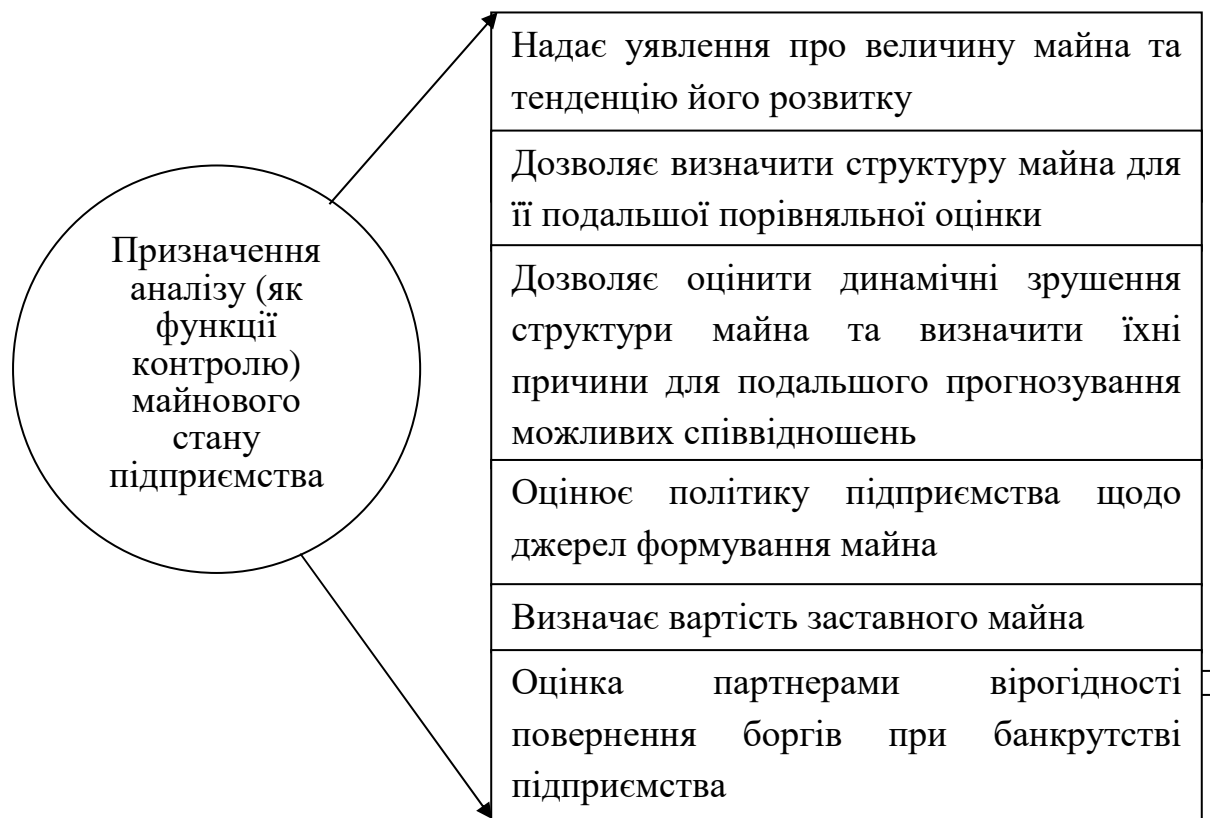


Рис. 10.4. Призначення аналізу майнового стану підприємства

Зовнішній аналіз майнового стану підприємства здійснюється в статиці (на початок та на кінець поточного фінансового року), в динаміці (за декілька років – у залежності від терміну існування підприємства, інтересів аналітика та наявності інформації за попередні роки). Кінцевою метою аналізу є об'єктивна оцінка тенденцій зміни вартості майна та визначення прогресивності його структури. Послідовність діагностики майнового стану підприємства, яка проводиться зовнішніми

користувачами фінансової звітності для досягнення цієї мети, наведена в таблиці 10.2.

Таблиця 10.2

Послідовність діагностики майнового стану підприємства

Завдання діагностики	Показники оцінки
1. Перевірка вартості майна та джерел його надходження на початок та на кінець фінансового року, його структури та співвідношень між статтями активів і пасивів	– сума активів і пасивів за статтями, за розділами та в цілому по балансу, тис. грн.; – питома вага, %
2. Оцінка динаміки вартості майна за статтями активу й пасиву та змін структури майна	– темпи зростання, част.од.; – абсолютні відхилення, тис.грн.; – відносні відхилення, % ; – вартість за статтями, розділами та загальна вартість активів і пасивів
3. Перевірка руху, зношення та придатності основних засобів і нематеріальних активів	– коефіцієнт зносу основних засобів і нематеріальних активів, част.од.; – коефіцієнт придатності основних засобів і нематеріальних активів, част.од.
4. Міжзаводський аналіз структури та динаміки змін майнового стану порівняно з конкурентами	– питома вага статей та розділів активу та пасиву балансу, %; – абсолютне відхилення питомої ваги, %; – оптимальні співвідношення у галузі, част.од. або %
5. Оцінка ринкової вартості майна підприємства	– ринкова вартість, тис. грн.; – балансова вартість, тис. грн.; – абсолютне відхилення, тис.грн.; – відносне відхилення, %
6. Прогнозування зміни та величини майнового стану підприємства	– усі показники, що перелічені вище

Для оцінки оптимальності структури майна підприємства розраховуються співвідношення між його елементами з подальшим її порівнянням із нормативними, середньогалузевими та досягнутими у конкурентів підприємства. За допомогою цих співвідношень надається оцінка майна, сутність якої наведена на рисунку 10.5.

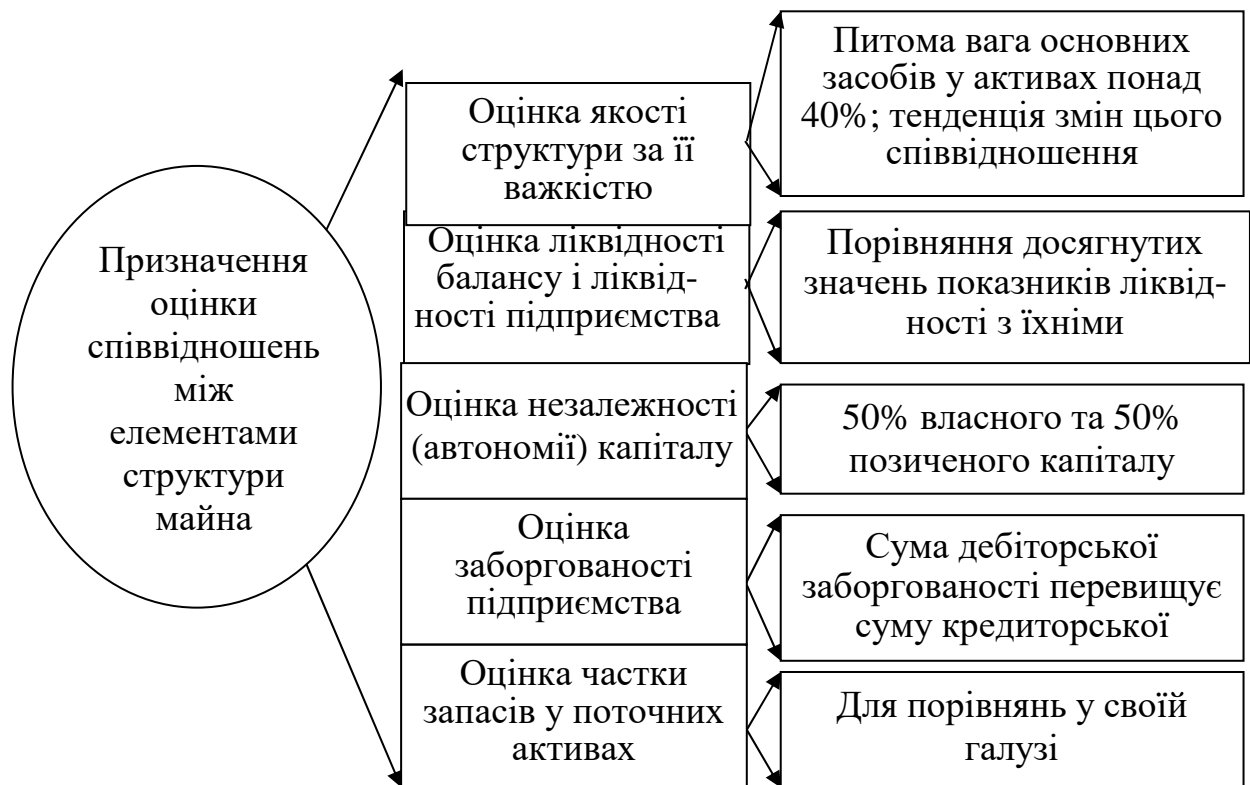


Рис. 10.5. Оцінка співвідношень в діагностиці структури майна

Для підвищення ефективності системи ВГК за рухом товарно-матеріальних цінностей і забезпечення достовірного та своєчасного обліку на багатьох підприємствах здійснюється робота з проведення раптових та вибіркової ревізій. За допомогою цього методу ВГК проводяться перевірки стану схоронності матеріалів на складах та в інших місцях зберігання. Матеріали раптових та вибіркової ревізій доцільно розглядати і обговорювати на Комісіях з непродуктивних витрат і результати їх відображати в бухгалтерському обліку.

10.6 Внутрішньогосподарський контроль грошових потоків

Фінансові ресурси металургійного підприємства формуються за рахунок власних і залучених коштів. Джерела їхнього надходження наведені в таблиці 10.3.

Таблиця 10.3

Основні джерела надходження коштів

Джерела власних коштів	Джерела залучених коштів
1. Статутний капітал	1. Позики банків
2. Резерви, що накопичені підприємством	2. Лізингове фінансування
3. Цільове фінансування	3. Кошти від продажу облігацій та інших цінних паперів
4. Пожертвування	4. Кредиторська заборгованість
5. Благодійні внески	5. Інші залучені кошти

Основними джерелами фінансування економічної діяльності підприємства є його власні кошти. Рух грошових коштів здійснюється у трьох напрямках діяльності: операційної (або виробничо-господарської); інвестиційної; фінансової. У сфері операційної діяльності відображаються статті, які застосовуються для розрахунку чистого прибутку у звіті. До інвестиційної діяльності відноситься вкладання грошових коштів у створення необоротних активів.

Фінансова діяльність, що спрямована на удосконалення залучення недостатніх та розміщення тимчасово вільних фінансових ресурсів підприємства, набуває особливого значення в умовах фінансової нестабільності та зменшенні обсягів виробництва продукції.

Для оцінки руху грошових коштів розраховуються аналітичні показники приросту або зменшення коштів при здійсненні грошових операцій. Напрямки перевірки руху цих коштів у залежності від видів діяльності наведені на рисунку 10.6.

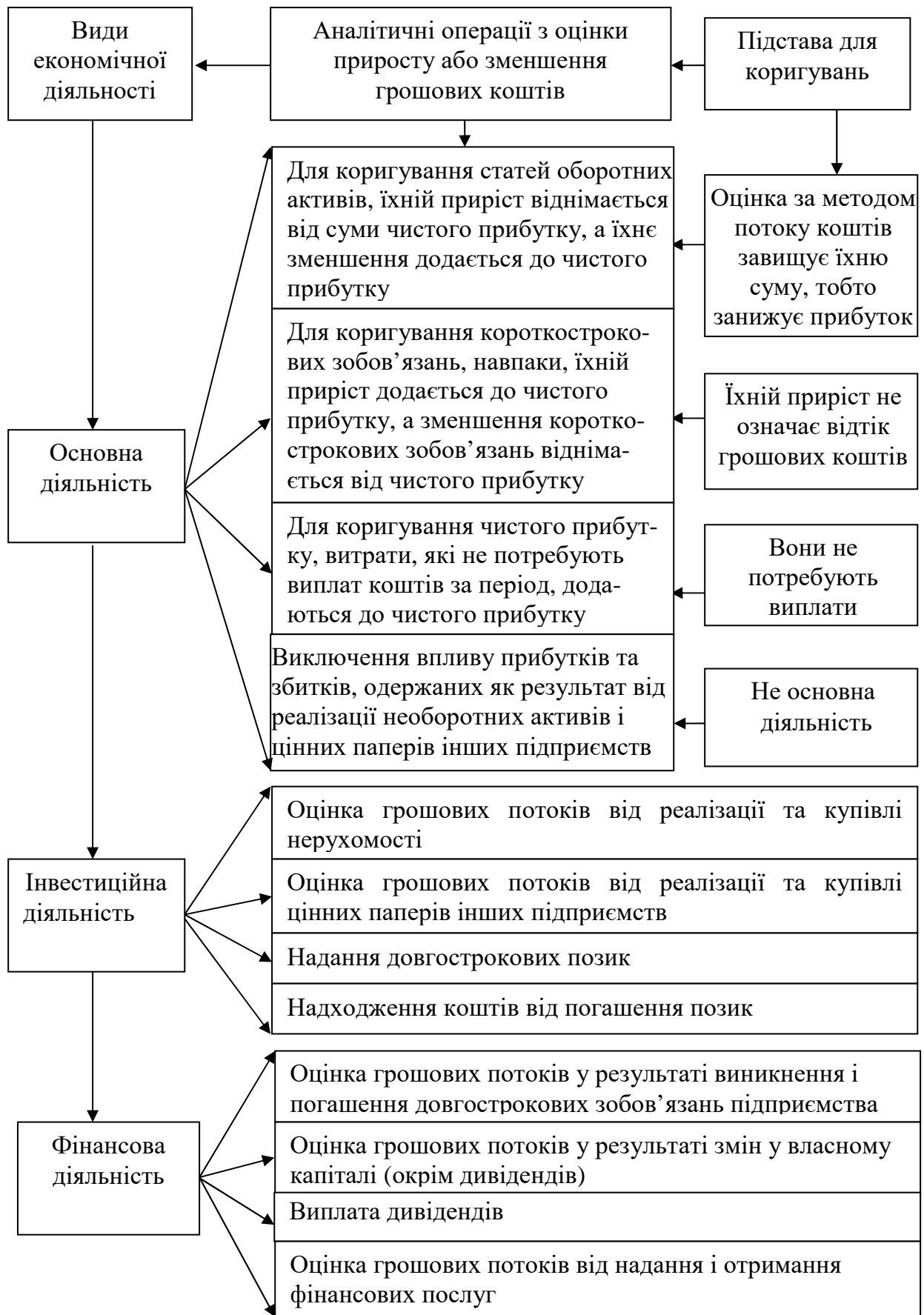


Рис. 10.6. Напрямки руху грошових коштів

Найпростішим видом фінансової угоди є однократне надання позики деякої суми PV за умови, що через деякий час T буде повернена сума FV . Ефективність подібної угоди може бути оцінена однією з двох величин [38]:

$$z(T) = (FV - PV) / PV, \quad (10.2)$$

$$d(T) = (FV - PV) / FV, \quad (10.3)$$

де $z(T)$ – темп приросту грошового потоку від теперішнього періоду до майбутнього, або норма прибутковості фінансової угоди, част.од. або %;

$d(T)$ – темп зниження грошового потоку від майбутнього до теперішнього періоду або дисконт (ставка дисконтування), част.од або %.

Базами порівняння виступають в моделі (10.2) – вихідна сума позики, а в моделі (10.3) – повернена. Економічна суть фінансової операції, заданої формулою (10.2), полягає у визначенні величини тієї суми, якою буде або бажає розпоряджатися інвестор після закінчення цієї операції. Коефіцієнт дисконтування показує, який щорічний відсоток повернення бажає або може мати інвестор на капітал, який він інвестує.

Після завершення аналізу виконується розрахунок коштів на початок та кінець звітного періоду, який дозволяє визначити зміни в фінансовому стані підприємства.

10.7. Удосконалення і контроль ефективності роботи з управління ризиками

Досвід захисту підприємств від господарських і фінансових ризиків свідчить про можливість їх зменшення на тому чи іншому ринку, особливо зовнішньому, за допомогою хеджування. Хеджування [10] – це форма страхування ціни або прибутку при здійсненні ф'ючерсних угод операцій, тобто термінових операцій на біржах з купівлі-продажу сировини,

матеріалів, валюти, цінних паперів та ін. за ціною, що фіксується в момент укладання угоди, виконання якої може виконуватися протягом наступного періоду (до 2-3 років). До виконання обов'язків покупець вносить як гарантію невелику суму.

У залежності від цілей здійснення операції хеджування поділяють на дві групи [39]:

- хеджування продажем, коли підприємство-виробник укладає угоду з метою захисту від зниження ціни при продажу продукції в майбутньому;
- хеджування купівлею, коли підприємство-споживач укладає угоду з метою захисту від збільшення ціни при придбанні товару в майбутньому.

В процесі внутрішньогосподарського контролю необхідно враховувати, що в якості активу, що хеджується, може бути вироблена продукція чи наявний фінансовий актив (наприклад, цінні папери), або продукція, яку планують виробити або актив, який планують придбати.

Метою внутрішньогосподарського контролю процесу хеджування є зменшення ризику фінансових втрат (а не збільшення прибутку), для досягнення якої вирішуються наступні задачі ВГК:

- моніторинг основних біржових та ринкових параметрів;
- оцінка валютного ризику;
- контроль доцільності застосування механізму хеджування;
- контроль витрат, пов'язаних з хеджуванням;
- контроль управлінських рішень з хеджування;
- контроль грошових потоків та ін.

10.8. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. У чому єдність і відмінність методик внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю?
2. Які переваги та недоліки методик внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю?
3. За якими напрямками можливо удосконалити методики внутрішнього та зовнішнього фінансового контролю?

4. У чому полягає сутність контролю фінансових результатів?
5. Які завдання контролю фінансового стану підприємства та методи їхнього вирішення?
6. Обґрунтувати вибір способів контролю фінансового стану промислового підприємства.
7. Чому облікова політика підприємства є предметом внутрішньогосподарського контролю?
8. Яка особливість методики внутрішньогосподарського контролю облікової політики?
9. Які допоміжні джерела та показники, крім даних з балансу, можна використати для оцінки оптимальності структури активів і пасивів балансу підприємства?
10. Які структурні підрозділи організаційної структури управління підприємством та цехом здійснюють контроль майнового стану промислового підприємства?
11. Які особливості контролю стійкості фінансового стану металургійного підприємства?
12. Викласти сутність методу хеджування та його переваги.
13. Визначити мету і задачі внутрішньогосподарського контролю процесу хеджування?

11. ОСОБЛИВОСТІ ФІНАНСОВО-УПРАВЛІНСЬКОГО КОНТРОЛЮ

11.1. Роль внутрішньогосподарського контролю витрат у фінансово-управлінському контролі

Як свідчить вітчизняний досвід, на практиці з метою зменшення оподаткованого прибутку підприємства завищують витрати. Тому склад їх регламентується чинним законодавством. Податковим кодексом України [4] встановлено їх перелік, дотримання якого перевіряється як внутрішніми, так і зовнішніми фінансовими контролерами. Тому будь-які управлінські рішення завжди передбачають оцінку витрат і контролюють їх при впровадженні управлінських рішень, бо, як видно із рисунка 11.1, витрати залежать від технічних параметрів, результатів виробництва і впливають на фінансові показники. Методика їх контролю здійснюється аналогічно розглянутої вище (див. розд. 6, 7).

У податковому плануванні підприємства використовуються дані облікової політики, бо від прийняття методів, вибраних із передбачених законодавством [4] і нормативно-правовими актами [7], залежить величина витрат, як головного внутрішнього чинника показників прибутку. Внутрішній і зовнішній контроль витрат здійснюються у двох напрямках: за цільовим призначенням та за економічним змістом витрат (див. розд. 8).

11.2. Контроль формування та розподілу прибутку

Контроль формування прибутку здійснюється за методикою ВГК фінансових результатів, наведеною в 10.1.

Розподіл чистого прибутку, який залишається у розпорядженні підприємства, регламентується внутрішніми стандартами і положеннями підприємства.

Розподіл отриманого підприємством прибутку регламентується державою.

Через його розподіл реалізується одна з його найважливіших

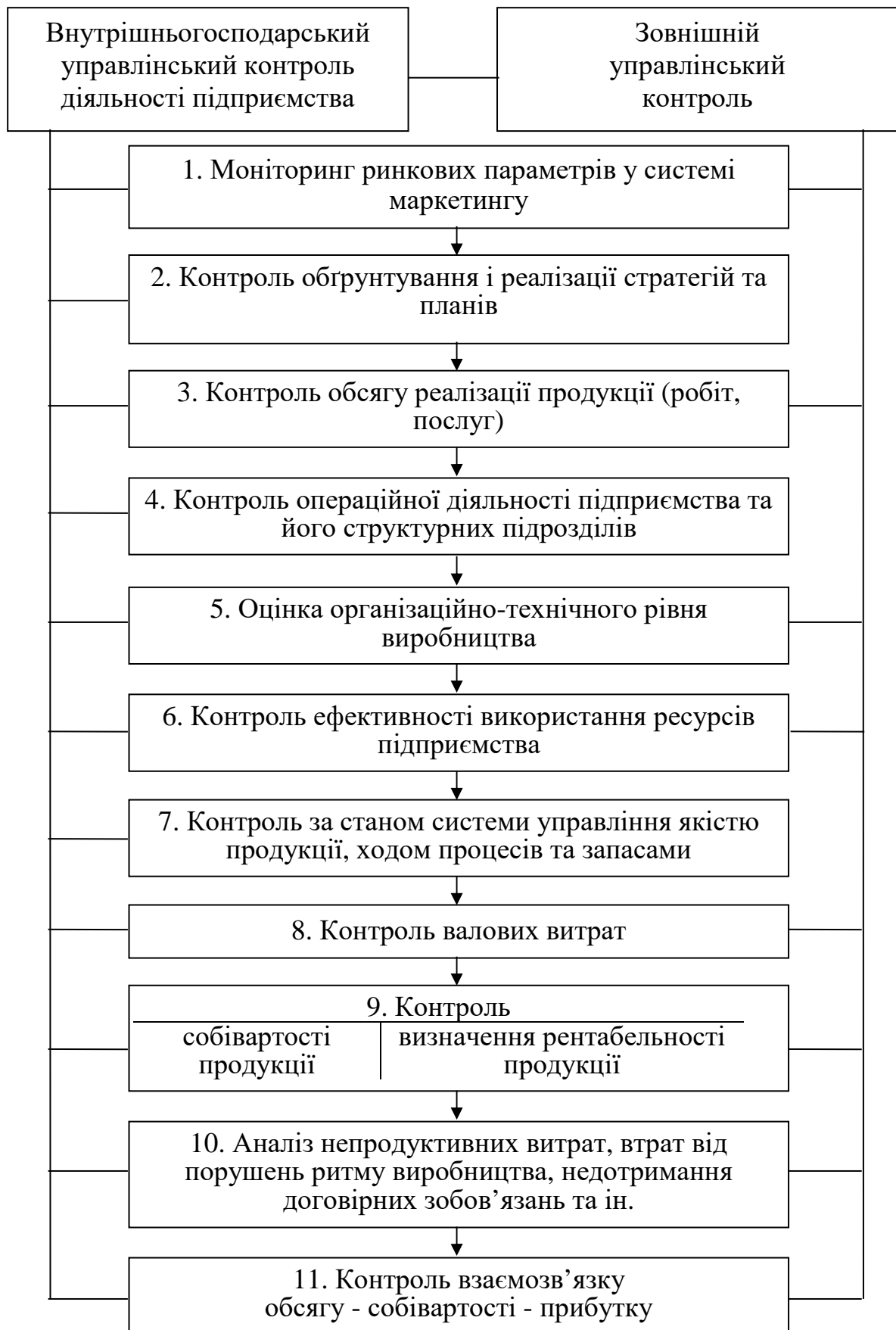


Рис. 11.1. Зміст фінансово-управлінського контролю

функцій - стимулювання діяльності підприємства. Але перш ніж використовувати прибуток для фінансування економічного зростання підприємства, прибуток розподіляють між сторонами, що забезпечують його створення [37]. Кількість їх залежить від організаційно-правової форми підприємства. Якщо підприємство державне або приватне, частину прибутку привласнює держава у вигляді податків, зборів або платежів. В акціонерних товариствах з прибутку ще сплачуються дивіденди.

Чистий прибуток, який залишається у розпорядженні підприємства, розподіляється наступним чином: створюються резерви на виплату дивідендів, формуються фонди розвитку підприємства (фонд інвестування або технічного розвитку, фонд соціального розвитку, фонд матеріального заохочення персоналу та інші напрями використання прибутку).

Контролю підлягають усі напрями розподілу отриманого прибутку. До визначення чистого прибутку враховуються суми санкцій за рішеннями господарського суду, боргу за раніше отриманими кредитами та сплати відсотків за порушення термінів користування кредитами. Кожна з цих непродуктивних втрат підлягає детальній перевірці з визначенням причин, винуватців і розробкою заходів щодо запобігання цих втрат у майбутньому.

Вище відмічалось, що підприємства іноді порушують свої договірні зобов'язання. Штрафи, пені, неустойки сплачуються із чистого прибутку підприємства. Вони теж підлягають детальному контрольному дослідженню з метою їх зменшення або запобігання.

11.3. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Які етапи формування чистого прибутку?
2. Як впливає інфляція на прибуток?
3. Які напрями розподілу чистого прибутку? Як впливає на розподіл прибутку організаційно-правова форма підприємства?
4. З якою метою регламентується склад витрат підприємства?
5. Які закони і правові акти регламентують порядок розподілу прибутку?

12. ОСОБЛИВОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

12.1. Сутність, роль і значення внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. **Функції** внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю [5].

Внутрішній аудит організується на суб'єктах господарювання крупних і середніх розмірів в інтересах їхніх власників і регламентується, в основному, внутрішніми документами (стандартами, положеннями).

До суб'єктів внутрішнього аудиту належать ревізори, ревізійні комісії, внутрішні аудитори або групи внутрішніх аудиторів. Чисельність їх визначається завданнями і обсягом перевірок. Внутрішній аудит окремого об'єкта може проводитися індивідуально або командою аудиторів, але термін проведення перевірок не може бути більше двох-трьох днів, щоб не порушувати роботу об'єкта, який інспектується. Для проведення внутрішнього аудиту залучаються навчені аудиторській роботі співробітники. Для його здійснення можуть залучатися також сертифіковані на предмет аудиту систем якості (продукції, менеджменту) сторонні аудитори та організації (аудиторські фірми, сертифікаційні центри, консалтингові фірми та ін.).

Аудит як незалежний контроль починається з перевірки стану системи внутрішнього контролю підприємства.

Аудит системи внутрішнього контролю проводиться за допомогою тестів на відповідність. Послідовність використання таких тестів наведена в таблиці 12.1.

12.2. Розробка загального плану і програми внутрішнього аудиту, їх структура

Внутрішні аудиторські перевірки не можуть бути імпровізованими, їх зміст та терміни їх проведення планують.

Таблиця 12.1

Послідовність використання тестів на відповідність

Прийоми	Типові докази	Типові аудиторські тести на відповідність	Мета аудиту
Перевірка дозволу	Минулий досвід	Вивчення прізвищ на дозвільних документах	Дозвіл
Обґрунтованість джерел документів	Джерела документів	Розглядання використання джерел документів	Оцінка законності і повноти
Порівняння деталей	Розглядання невідповідностей по декількох документах	Використання довідкових даних	Оцінка законності, повноти, вірності підсумовування
Порівняння, підтвердження існування	Розглядання невідповідностей по декількох документах, дослідження пропущених документів	Розглядання усіх документів у сукупності	Підтвердження існування
Порівняння, повторне розглядання	Перерахунок, повторне виконання і порівняння	Виявлення осіб, відповідальних за операції	Оцінка, аналіз цілей первинного контролю
Послідовна перевірка	Серійна нумерація і послідовна перевірка документів	Перевірка спеціально підготовлених звітів	Оцінка законності, повноти, вірності підсумовування
Повторний контроль	Доказ перевірки результатів попереднього контролю	Персоналізація виконання повторного контролю	Перевірка цілей первинного контролю

Планування аудиту передбачає: постановку цілі та задач аудиту, визначення обов'язків і відповідальності відділу внутрішнього аудиту (аудитора), оцінку виявлених помилок клієнта у звітності, оцінку аудиторського ризику, визначення інформаційної бази проведення аудиту. На

рисунку 12.1 наведені зв'язки в системі планів аудиторської фірми.

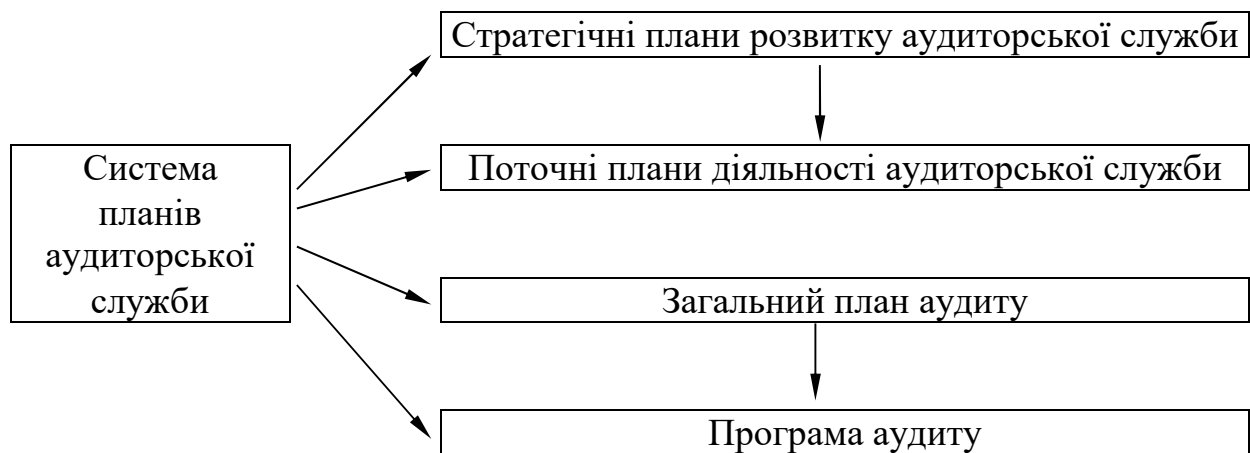


Рис. 12.1. Зв'язки в системі планів аудиторської фірми

Процедури складання загального плану аудиту наведені в таблиці 12.2.

Таблиця 12.2

Процедури складання загального плану аудиту

Процедури	Фактори і процеси, що аналізуються
1	2
Розуміння аудитором бізнесу клієнта	Зовнішні та внутрішні фактори, які впливають на діяльність структурного підрозділа-клієнта
	Організаційна, технічна і економічна характеристика підприємства, фінансовий стан клієнта
Розуміння аудитором систем обліку і внутрішнього контролю клієнта	Методологія бухгалтерського обліку
	Принципи організації внутрішнього аудиту
	Можливий ефект від зміни облікової політики
	Використання вивчених особливостей обліку і внутрішнього контролю в тестуванні

1	2
Визначення помилок і ризиків	Оцінка існування помилок та пропусків на підставі попередніх аудиторських перевірок
	Визначення порогу суттєвості помилок та пропусків
	Визначення складних бухгалтерських операцій
	Оцінка загального аудиторського ризику
Організаційна робота (розподіл робіт)	Вивчення інформаційних технологій
	Вивчення роботи внутрішніх контролерів
	Розподіл робіт з аудиту між виконавцями
	Керівництво, координація робіт
	Визначення часу та вартості процедур і аудиту взагалі
	Оформлення результатів

Послідовність перевірки обліку і звітності клієнта наведена на рисунку 12.2.

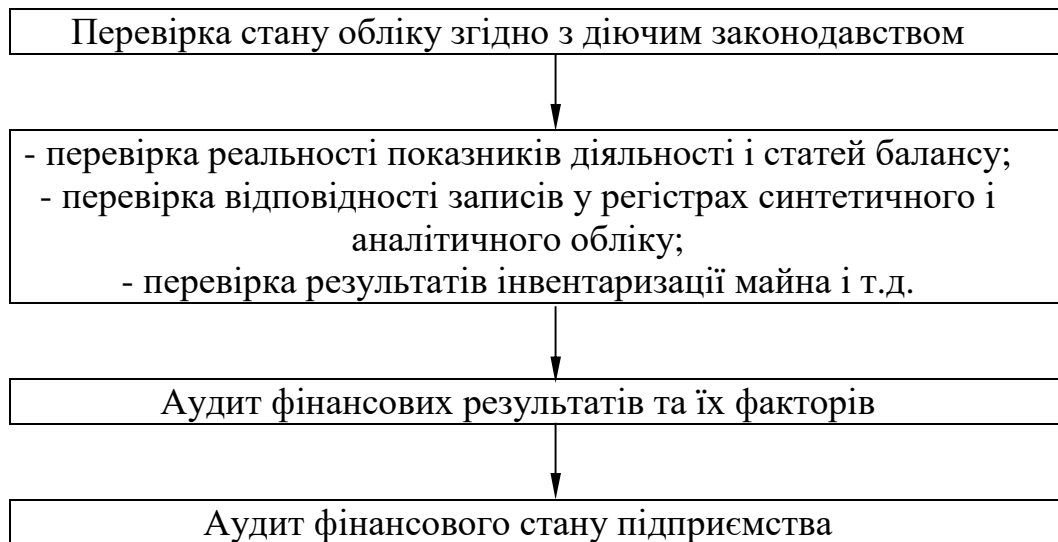


Рис. 12.2. Послідовність перевірки обліку і звітності клієнта

Для зменшення обсягу і скорочення строків аудиту спочатку проводиться експрес-аудит балансу та фінансових результатів. На підставі цього проводиться поглиблене вивчення проблемних статей балансу та

фінансових показників і факторів, що на них впливають.

12.3. Документальне оформлення внутрішнього аудиту

Аудиторська діяльність потребує документального оформлення як на стадії її планування, так і під час проведення аудиту, результати якого є основою для складання аудиторського звіту.

Види документації, її зміст, порядок оформлення та зберігання регламентуються Міжнародними стандартами аудиту (МСА) «Документація аудиту»; «Документальне оформлення аудиторської перевірки» та «Аудиторські висновки та звіти».

Документація аудиту - це сукупність матеріальних носіїв інформації, яка складається самим аудитором та його асистентами, співробітниками підприємства і структурного підрозділу-клієнта і третіми особами за запитом аудитора до початку аудиторської перевірки або робіт, які супутні аудиту, під час проведення або після їх завершення.

Області використання аудиторської документації наведені на рисунку 12.3.

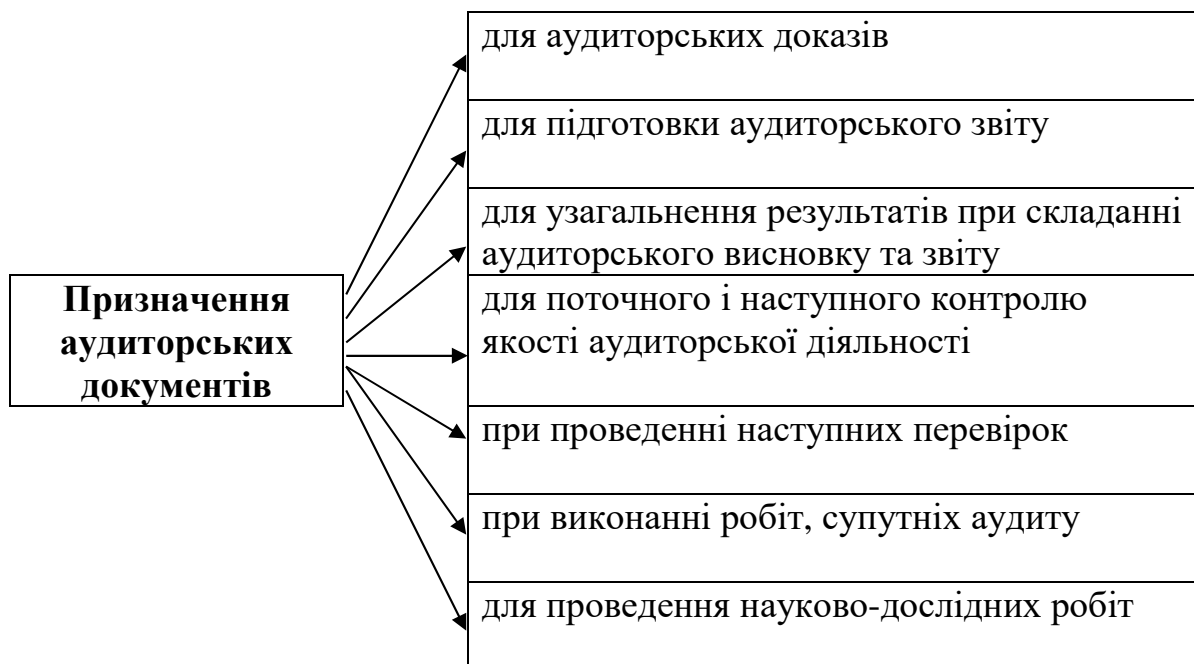


Рис. 12.3. Области використання аудиторської документації

Різноманітність аудиторських документів потребує їх класифікації (таблиця 12.3).

Таблиця 12.3

Класифікація аудиторських документів

Ознака	Види документів	Приклади документів
Сталість (постійність) клієнта	Постійні	Статутні документи
	Поточні	Касові документи
	Разові	Довідки
Носії інформації	Паперові	Баланс підприємства
	Електронні	Баланс підприємства
Призначення документів	Робочі	Аудиторський тест
	Підсумкові	Аудиторський висновок
Вимоги до структури і форми документа	Уніфіковані	Аудиторський звіт
	Стандартизовані	Баланс підприємства
	Складені за домовленістю аудитора і замовника	Звіт про супутні аудиторські роботи
	Довільної форми	Довідки
Зміст інформації	Про оцінку ризиків	Розрахунок аудиторського ризику
	Про показники діяльності підприємства	Фінансові коефіцієнти
	Планові документи	Програма аудиторської перевірки
	Бухгалтерські документи та ін.	Облікова політика підприємства
Джерело надходження	Складені аудитором	Анкета
	Складені підрозділом	Технічний звіт
	Складені третіми особами	Довідка банку
Форма представлення матеріалу	Текстові	Довідки
	Табличні	Аудиторський тест
	Графічні	Оперограма
	Комбіновані	Звіт

Як видно з таблиці 12.3, документація аудиту за призначенням розподіляється на робочу і підсумкову.

Робоча документація аудиту - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, аудиторські тести, одержану інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиту і які повинні підтвердити прийняті аудитором рішення та пропозиції в аудиторському висновку або аудиторському звіті.

Основні функції робочих документів аудитора наведені на рисунку 12.4.

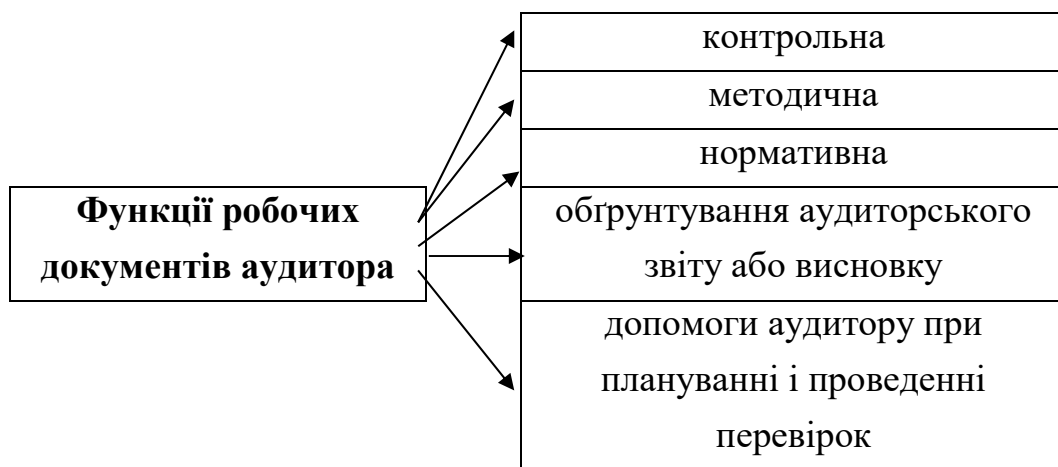


Рис. 12.4. Основні функції робочих документів аудитора

При оформленні робочих документів аудитора необхідно дотримуватися таких вимог (рис. 12.5).

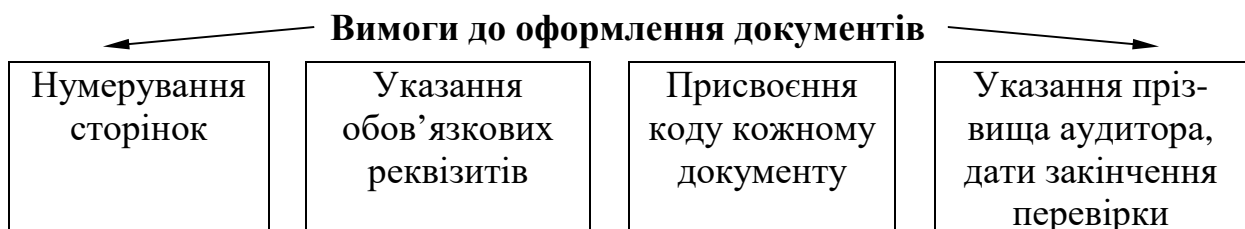


Рис. 12.5. Вимоги до оформлення робочих документів аудитора

Обов'язкові реквізити указуються на першій сторінці робочого документа. Це назва аудиторського відділу і клієнта, дата або період перевірки документації клієнта, назва кожного робочого документа

(наприклад, «Загальний план аудиторської перевірки», «Аудит внутрішнього контролю якості продукції» та ін.).

Робочі документи використовуються для підготовки підсумкової документації. Зв'язки між аудиторськими документами наведені на рисунку 12.6.

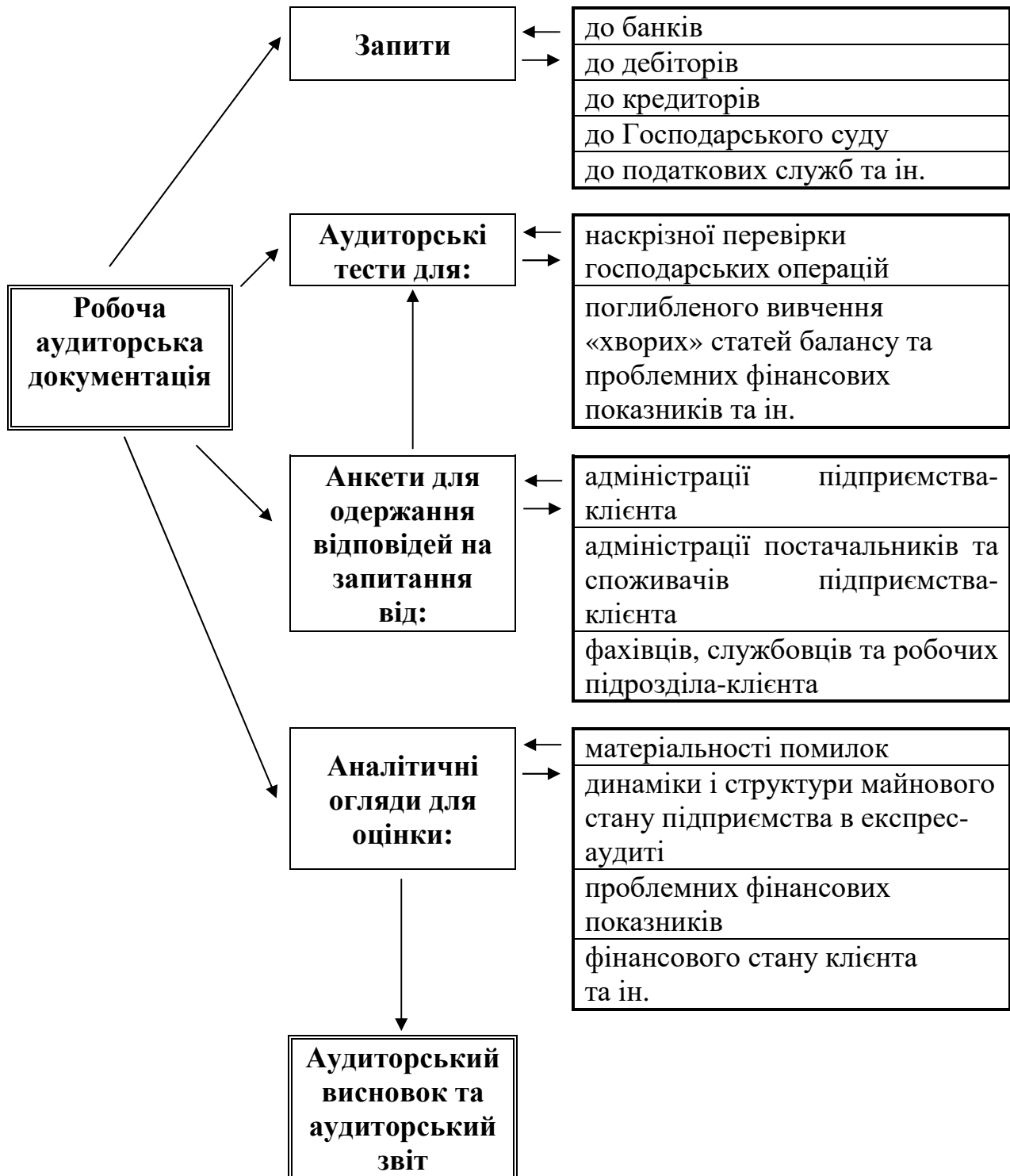


Рис. 12.6. Зв'язки між аудиторськими документами

Після завершення аудиторської перевірки робочі документи залишаються у аудитора, який повинен забезпечити їх зберігання в умовах конфіденційності не менш ніж 3 роки з моменту передачі аудиторського висновку клієнтові. Згідно з Міжнародними стандартами аудитор має право використовувати робочі документи для складання різних довідок.

Склад підсумкової документації залежить від виду аудиторської діяльності (табл. 12.4.). Вона складається з аудиторського висновку та додаткової документації, яка передається замовнику аудиторської перевірки.

Таблиця 12.4

Підсумкова документація аудиту

Види аудиторської діяльності	Підсумковий документ
1.Аудит	Аудиторський звіт Аудиторський висновок (якщо він складений аудитором іноземної держави, то підтверджується аудитором України)
2.Аудиторські послуги: 2.1.Консультації	Усна або письмова довідка Інші офіційні документи
2.2.Експертизи	Експертний висновок Експертний акт
2.3.Консалтінгові послуги	Акт або письмова довідка
2.4.Розробка або удосконалення системи бухгалтерського обліку	Звіт та акт про впровадження системи
2.5.Розробка або удосконалення системи внутрішнього контролю	Звіт та акт про впровадження системи
2.6.Аналіз господарсько-фінансової діяльності суб'єкта господарювання	Пояснювальна записка до звіту про результати діяльності та напрямки її удосконалення

Додаткова підсумкова аудиторська документація оформляється як додаток до аудиторського звіту або висновку, або як самостійний документ. Його форму та зміст аудитор визначає самостійно. Найбільш розповсюджені назви таких документів «Аудиторський звіт», «Зауваження та рекомендації за результатами аудиту» та ін.

12.4. Завдання для самоперевірки

Контрольні запитання

1. Наведіть сутність внутрішнього аудиту підприємства.
2. Які відмінності внутрішнього аудиту від ревізії, від зовнішнього аудиту, від ВГК?
3. У чому полягає спільність внутрішнього і зовнішнього аудиту?
4. Хто є виконавцями внутрішнього аудиту?
5. Як забезпечується незалежність служби внутрішнього аудиту підприємства?
6. Наведіть форму загального плану аудиту фінансових результатів.
7. Наведіть форму програми внутрішнього аудиту будь-якого активу балансу.
8. Надати класифікацію документів внутрішнього аудиту та їх характеристику.
9. Яке призначення робочої документації аудиту?
10. Навести структуру аудиторського звіту.

Додаток А

УКРАЇНА ГОЛОВНЕ КОНТРОЛЬНО-РЕВІЗІЙНЕ УПРАВЛІННЯ УКРАЇНИ

НАКАЗ від 06.03.2009 № 46 Київ

Про затвердження Стратегії

З метою створення інформаційних, організаційних та інших передумов для реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю та належної реалізації покладених на органи Служби завдань, а також підвищення дієвості державного внутрішнього фінансового контролю, що сприятиме зміцненню фінансово-бюджетної дисципліни в державі, забезпеченню ефективності, доцільності та економності управління фінансовими та матеріальними ресурсами держави

НАКАЗУЮ:

1. Затвердити Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року (додається).
2. Заступникам Голови ГоловКРУ, керівникам структурних підрозділів ГоловКРУ забезпечити виконання заходів, передбачених зазначеною Стратегією.
3. Загальному відділу Управління адміністративно-господарського забезпечення (М'якшило Н.Г.) довести цей наказ до відома заступників Голови ГоловКРУ, керівників структурних підрозділів ГоловКРУ та надіслати контрольно-ревізійним управлінням в АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі.
4. Контроль за виконанням цього наказу залишаю за собою.

Голова

М.І.Сивульський

Додаток Б

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказ Головки КРУ
від 06.03.2009 № 46

СТРАТЕГІЯ **розвитку державної контрольно-ревізійної служби** **на період до 2015 року**

I. Загальні положення

Реалізація започаткованої у 2005 році органами державної контрольно-ревізійної служби реформи у сфері державного внутрішнього фінансового контролю засвідчила нагальну необхідність зміни в ідеології роботи Служби, перегляду правових і організаційних засад її функціонування та підходів до основних напрямів контрольної діяльності.

Попередні результати реформи у сфері державного внутрішнього фінансового контролю, тісна співпраця з міжнародними та європейськими експертами у відповідній сфері, реалізація проекту допомоги Європейського Союзу «Тwinning» дали змогу переглянути попередньо надану оцінку щодо наявних недоліків як у функціонуванні системи державного внутрішнього фінансового контролю загалом, так і в роботі Служби зокрема, а також відкоригувати подальші напрями реформи шляхом викладення в новій редакції Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю та Плану заходів щодо її реалізації на 2008–2015 роки, які схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 22.10.2008 № 1347-р.

Євроінтеграційний напрям розвитку України та визначення у Концепції як пріоритетної європейської складової реформування системи державного внутрішнього контролю, що передбачає запровадження в діяльність органів державного сектору систем внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, вимагають невідкладних дій Служби щодо розвитку її нового напрямку діяльності – гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також перегляду підходів щодо інших основних напрямів діяльності.

Стратегію розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року розроблено задля визначення конкретних кроків

Служби з розвитку основних напрямів її діяльності в умовах реформування системи державного внутрішнього фінансового контролю, а саме: інспектування; централізованого внутрішнього аудиту та гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

II. Цілі розвитку основних напрямів діяльності Служби

1. Основною ціллю розвитку інспектування є підвищення його дієвості як інструменту виявлення і документування порушень з ознаками шахрайства.

Відповідна ціль передбачає підвищення оперативності інспектування та перехід до проведення його на підставі аналізу ризиків в діяльності об'єктів контролю; зміну спрямованості інспектування як виду діяльності на виявлення фактів шахрайства; розробку уніфікованої типології фінансових порушень з метою чіткого розмежування фінансових шахрайств та бухгалтерських помилок; підвищення дієвості інспектування в частині повноти усунення порушень.

2. Основною ціллю розвитку централізованого внутрішнього аудиту є підвищення його дієвості як інструменту оцінки законного та раціонального використання державних ресурсів, ефективного виконання державних і бюджетних програм та місцевих бюджетів.

Відповідна ціль передбачає приведення процедур централізованого внутрішнього аудиту до вимог міжнародних стандартів; чітке визначення підстав для проведення централізованого внутрішнього аудиту в плановому порядку; законодавче визначення суб'єктів, у яких проведення централізованого внутрішнього аудиту є обов'язковим; підвищення ефективності реалізації матеріалів аудиту та подолання проблем при впровадженні рекомендацій аудиторських досліджень.

3. Основною ціллю розвитку гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту є забезпечення ефективного функціонування системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в органах державного і комунального сектору.

Відповідна ціль передбачає запровадження в діяльність органів державного і комунального сектору системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, а також забезпечення інституційної спроможності центрального підрозділу гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

III. Розвиток основних напрямів діяльності Служби

Органи державної контрольно-ревізійної служби засвідчують необхідність вжиття наступних заходів для досягнення цілей розвитку основних напрямів діяльності Служби.

1. Розвиток інспектування передбачає:

- перегляд та удосконалення нормативно-правових актів в частині скасування існуючих обмежень при здійсненні органами Служби інспектування, а саме щодо підстав для проведення ревізій та термінів їх проведення; забезпечення раптовості інспектування шляхом скасування норми щодо завчасного повідомлення про проведення ревізії; розширення повноважень служби в ході проведення зустрічних звірок; розширення переліку підконтрольних органам Служби об'єктів;

- поетапне запровадження проведення ревізій за ризиками ймовірності допущення фактів шахрайства; надання органам Служби права самостійно визначати доцільність проведення інспектування на підставі аналізу таких ризиків та відмовляти у проведенні інспектування будь-якому органу влади при відсутності суттєвих ризиків у діяльності об'єкта контролю;

- нормативне визначення поняття «шахрайство» для цілей здійснення інспектування з метою чіткого розмежування фінансових шахрайств та бухгалтерських помилок;

- визначення та запровадження оптимальних механізмів накопичення та аналізу інформації про ризики ймовірності допущення фактів шахрайства;

- удосконалення методологічного забезпечення з питань здійснення інспектування;

- розробку програми забезпечення і підвищення якості ревізій, включаючи вдосконалення методології і процедур інспектування;

- розробку програми навчання і підвищення кваліфікації ревізорів;

- створення та забезпечення функціонування в ГоловіКРУ єдиного структурного підрозділу методології інспектування;

- чітке відмежування інспектування від централізованого внутрішнього аудиту шляхом реорганізації галузевих структурних підрозділів;

- забезпечення співробітництва ГоловіКРУ з Європейською комісією по боротьбі з шахрайством (OLAF) та спеціально уповноваженими органами по координації співробітництва з OLAF в питаннях боротьби з

шахрайством (AFCOS) шляхом обміну досвіду та вивчення підходів і процедур в діяльності відповідних організацій; створення в Україні (при появі належних підстав) відповідного представництва AFCOS за рахунок частини чисельності ГоловКРУ.

2. Розвиток централізованого внутрішнього аудиту передбачає:

- розробку єдиних стандартів централізованого внутрішнього аудиту;
- утворення відокремленого підрозділу методології централізованого внутрішнього аудиту;
- визначення критеріїв відбору тем чи об'єктів контролю в ході планування централізованого внутрішнього аудиту;
- запровадження на великих підприємствах-монополістах інституту державних контролерів;
- забезпечення функціонування автоматизованої підсистеми накопичення та обліку інформації про результати аудитів; перегляд та удосконалення критеріїв оцінки результатів проведених аудитів;
- розробку програми забезпечення і підвищення якості централізованих внутрішніх аудитів, включаючи подальше вдосконалення методології і процедур централізованого аудиту;
- розробку програми навчання і підвищення кваліфікації державних аудиторів;
- утворення в ГоловКРУ та його територіальних органах самостійних підрозділів централізованого внутрішнього аудиту; запровадження у діяльність цих підрозділів аудиту адміністративної діяльності (аудиту управління) відповідно до міжнародних стандартів та поступовий перехід до оцінювання державної фінансово-бюджетної політики і програм.

3. Розвиток гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, регулювання контрольної-ревізійної роботи в системі центральних органів виконавчої влади передбачає:

- відкриття на веб-сайті ГоловКРУ окремої додаткової рубрики «Реформування державного внутрішнього фінансового контролю» та систематичне її наповнення;
- запровадження в органах державного і комунального сектору нової моделі внутрішнього контролю та його подальша підтримка;
- створення в органах державного і комунального сектору нової функції «внутрішній аудит», її подальше забезпечення і підтримка;
- розробку концептуально нових засад здійснення контрольної-ревізійної роботи в системі центральних органів виконавчої влади,

постійний перегляд і подальше удосконалення методології відомчої контрольно-ревізійної роботи;

- підготовку пропозицій щодо доцільності подальшого функціонування та оптимальної чисельності контрольно-ревізійних працівників в системі центральних органів виконавчої влади, подальшу підтримку відомчих контрольно-ревізійних підрозділів в органах, де визнано за доцільне продовження їх функціонування;

- надання допомоги у перекваліфікації відомчих контрольно-ревізійних працівників на внутрішніх аудиторів;

- збільшення чисельності працівників центрального підрозділу гармонізації і утворення в його складі двох додаткових підрозділів: регулювання відомчої контрольно-ревізійної роботи та надання послуг;

- розробку положення про центральний та регіональні підрозділи гармонізації, «моделі» протоколу між центральним і регіональними підрозділами гармонізації та децентралізованими службами внутрішнього аудиту, визначення порядку взаємодії між центральним підрозділом гармонізації та централізованим внутрішнім аудитом;

- створення в територіальних органах ГоловКРУ самостійних структурних підрозділів гармонізації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, регулювання відомчої контрольно-ревізійної роботи та надання послуг (далі – регіональні підрозділи гармонізації); навчання і підвищення кваліфікації працівників регіональних підрозділів гармонізації, координація їх діяльності;

- навчання і підвищення кваліфікації працівників центрального підрозділу гармонізації як майбутніх інструкторів (тренінг для тренерів), з питань внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, забезпечення їх сертифікації як внутрішніх аудиторів, поглиблення знань і практичних навичок з англійської мови;

- запровадження внутрішнього аудиту інформаційних технологій;

- започаткування на безоплатних засадах послуг з внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту – консультування та практичні внутрішні аудити в органах державного і комунального сектору, в яких не створено служби внутрішнього аудиту.

IV. Основні організаційні заходи реформування Служби

Для покращення і закріплення результатів від реалізації заходів з розвитку основних напрямів діяльності Служби передбачається здійснити

наступні організаційні заходи в діяльності Служби:

- запровадити систему управління якістю (ISO 9001:2000);
- створити навчальний центр (центр підвищення кваліфікації) для працівників органів державного і комунального сектору з питань внутрішнього контролю, ревізорів державної контрольно-ревізійної служби, відомчих ревізорів, державних аудиторів, внутрішніх аудиторів державного і комунального сектору;
- удосконалити єдину інформаційно-аналітичну систему ДКРС, що забезпечить інформаційне та аналітичне супроводження контрольно-ревізійної роботи на всіх стадіях її здійснення та ефективного використання всіх інформаційних ресурсів Служби;
- створити систему оперативного обміну інформацією між суб'єктами державного внутрішнього фінансового контролю та забезпечити універсальність використання реєстрів і баз даних;
- реформувати ДКРС у Службу фінансового контролю України із створенням у її складі Державної фінансової інспекції, Державного агентства централізованого аудиту і Департаменту гармонізації внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

V. Очікувані результати

- Реалізація визначених цією Стратегією завдань повинна забезпечити:
- адаптацію правового поля та практики здійснення державного внутрішнього фінансового контролю в Україні до норм і правил такого контролю в країнах Європейського Союзу;
 - зміцнення фінансової дисципліни, оперативне реагування на виникнення або загрозу виникнення фактів неефективного використання державних ресурсів та фінансових шахрайств;
 - отримання обґрунтованої інформації про діяльність органів державного сектору щодо ефективності та законності використання ними державних ресурсів;
 - розвиток програмно-технічної інфраструктури інформаційної системи органів ДКРС;
 - вдосконалення діяльності органів ДКРС, підвищення загальної культури та ефективності управління ресурсами Служби;
 - оптимізацію фінансових витрат на забезпечення функціонування ДКРС шляхом підвищення ефективності використання наявних можливостей.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Стратегія розвитку державної контрольно-ревізійної служби на період до 2015 року, затверджена наказом Головкиру від 06.03.2009 р. № 46 // <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/53242>.
2. Державна цільова науково-технічна програма розвитку та реформування гірничо-металургійного комплексу України, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 28.06.2004. № 967 // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
3. Закон України від 10.01.2002 р. № 2922-III «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» зі змінами та доповненнями // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>.
4. Налоговый кодекс Украины // Все о бухгалтерском учете. – 2011. - № 1-3. – 354 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2007 року / Пер. О.В. Зайки, О.Л.Селезньова, О.В.Ольховникова та ін. - К.: ІАМУЛУ, 2007. – 1172 с.
6. Міжнародні та національні стандарти корпоративного управління (збірник кодексів та принципів). – К.: МФК, 2002. – 247 с.
7. Лень В. С. Стандарти бухгалтерського обліку в Україні: Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
8. Шпанковська Н.Г. Визначення ролі та місця внутрішньогосподарського контролю / Економіка і управління у промисловості. Матеріали Всеукраїнської НПК / Н.Г. Шпанковська, О.С. Білова, Т.В. Кравченко. – Дніпропетровськ: ІМА-ПРЕС, 2010. – С. 288-289.
9. Словарь иностранных слов. – М.: Русский язык, 1988. – 608 с.
10. Толковый словарь по управлению. – М.: Альянс, 1994. – 252 с.
11. Закон України «Про аудиторську діяльність» з доповненнями // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
12. Принципи корпоративного управління України. – К.: ДКЦПФРУ, 2003. – 37 с.
13. Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в розвитку економічної науки і практики. Збірник матеріалів НПК. – 14 травня

- 2010 р. К.: КНЕУ, 2010. - 568 с.
14. Романів Є.М. Контроль і ревізія. / Є.М.Романів, Р.Л.Хом'як, А.С.Мороз та ін. – Львів: Інтелект-Захід, 2004. – 438 с.
 15. Давидович И.Е. Контроль, его роль и значение в современных условиях хозяйствования / Совершенствование учета, анализа и контроля на предприятиях в условиях полного хозяйственного расчета. Материалы Всесоюзной НПК. – Часть II. М.: МГУ, 1988. – С. 133-135.
 16. Орлов А.И. Теория принятия решений с позиций менеджмента. / Современное управление. А.И. Орлов– 2010. - № 8. – С. 23-42.
 17. Друри К. Управленческий и производственный учет. Учебник. Пер. с англ. – М.: Юнити-Дана, 2002. – 1071 с.
 18. Окумура Х. Корпоративный капитализм в Японии. – М.: Мысль, 1986. – 252 с.
 19. Глухов В.В. Менеджмент. – Спб: Спеціальна література, 1995. – 328 с.
 20. Мескон Майкл Основы менеджмента. Пер. с англ. / Мескон Майкл, Альберт Майкл, Хедоури Франклин - М.: Дело, 1997. – С. 279.
 21. Отрощенко В. Ферросплавный корифей // «2000», 2009. - № 10. – С. 4.
 22. Павленко А.Ф. Трансформація курсу «Економічний аналіз діяльності підприємства». Наукова доповідь. / А.Ф. Павленко, М.Г. Чумаченко – К.: КНЕУ, 2001. – 88с.
 23. Люборец И.И. Результаты комплексных исследований по оптимизации производства марганцевых ферросплавов / И.И. Люборец, А.Н.Овчарук, О.Г.Ганцеровский и др. // Сталь. – 1999. - № 1. – С.34-36.
 24. Сучасні проблеми металургії. Том 2. Електротермічне виробництво феросплавів і кольорових металів на межі ХХ і ХХІ століть: підсумки, проблеми, перспективи розвитку. – Дніпропетровськ: Системні технології, 2001. – 304 с.
 25. Шпанковська Н.Г. Методи активного навчання. Методичні рекомендації для викладачів, аспірантів і магістрів. Частина 2. Розробка та використання конкретних ситуацій, виробничих задач, ділових та технологічних ігор у навчальному процесі / Н.Г. Шпанковська, В.А. Пономаренко, В.Н. Ніколаєв – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2001. – 46 с.
 26. Техничко-економические расчеты по организации и управлению

- металлургическим предприятиям / Под ред. проф. И.Р. Иванова та Б.П. Бельгольського – М. : Metallurgia, 1994. – 332 с.
27. Куцин В.С. Определение оптимальных параметров электрического режима при выплавке феррсиликмарганца / В.С. Куцин, В.А. Гладких, С.Н. Кузьменко и др. // Сталь. – 2009. - № 1. – С. 52-54.
28. Шпанковська Н.Г. Аналіз господарської діяльності: теорія, методика, розбір конкретних ситуацій. Навч. Посібник з грифом МОНУ / Н.Г. Шпанковська, Г.О. Король, К.Ф. Ковальчук та ін.; за ред. К.Ф. Ковальчука. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 328 с.
29. Фінанси України: глобальні та національні імперативи розвитку. Матеріали XVI МНПК. – Дніпропетровськ: ДНУ, - 30-31 березня 2012 р. - 316 с.
30. Закон України «Про колективні договори і угоди» № 607/96 ВР від 17.12.96 із змінами і доповненнями // http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z960607.html.
31. Ковальчук К.Ф. Принципи бюджетування при формуванні системи корпоративного управління / К.Ф.Ковальчук, Н.Г. Шпанковська, В.В. Костанецький, Д.А. Мезерняк / Економічний вісник НГУ, 2004. - № 3. – С. 63-68.
32. Ковальчук К.Ф. Бюджетування в процесах реорганізації структур управління і делегування повноважень. / К.Ф. Ковальчук, Д.А. Мезерняк, Н.Г. Шпанковська, В.В. Костанецький / Економічний вісник НГУ. – 2006. - № 3. – С. 59-64.
33. Шпанковская Н.Г. Аналитическая поддержка реорганизационных управленческих решений / Н.Г.Шпанковская, К.Ф. Ковальчук, В.В. Костанецкий, Д.А. Мезерняк // Zagadnienia techniczno-ekonomiczne/ - 2004. - № 2 Krakow:Akademii gorno-hutniczej. – С. 517-521. Краков.
34. Норми радіаційної безпеки України (НРБУ-97) (Державні гігієнічні нормативи. ДГН. :6.6.1.-6.5.001-98 // К.: Український центр держсанепіднагляду МОЗ України, 1997. – 125 с.
35. Гладких В.А. Проектирование и оборудование электросталесплавильных и ферросплавных цехов: Учебник / В.А. Гладких, М.И. Гасик, А.Н. Овчарук, Ю.С. Пройдак. –

- Днепропетровск: Системные технологии, 2004. – 736 с.
- 36.Ковалев В.В. Финансовый анализ: Методы и процедуры. – М.: ФиС, 2001. – 560 с.
- 37.Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єкта господарювання. – Тернопіль, Економічна думка, 2004. – 416 с.
- 38.Шпанковська Н.Г. Напрямки удосконалення структури та змісту економічного аналізу / Н.Г. Шпанковська, К.Ф. Ковальчук, В.В. Костанецький / Економічний аналіз діяльності підприємства. Матеріали міжнародної методичної конференції «Проблеми формування ринкової економіки». – К.: КНЕУ, 2002. – С. 271-286.
- 39.Теорія і практика економічного аналізу: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку. Матеріали IV Міжнародної НМК (м. Тернопіль, ТНЕУ). – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 190 с.
- 40.Рудницький В.С. Внутрішній аудит: Монографія / В.С. Рудницький, І.Д. Лазаришина, Г.М. Шеремета та ін. - Рівне: УДУВГП, - 2003. – 163 с.
- 41.Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики. Зб. Матеріалів Міжнародної ППК, - К.: КНЕУ, 2010. – 568 с.
- 42.Офіційний сайт Головного контрольно-ревізійного управління www.dkrs.gov.ua
- 43.Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю / Матеріали IX НМПК. – Черкаси: ЧДТУ, 2012. – 143 с.