

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”

Економічний факультет

Кафедра обліку і оподаткування

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти

на тему:

“ Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень ”

Виконав: студент 2-го курсу групи ОО-М2
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”
Каліка С.І.

Керівник: д.е.н., прфесор Лещук Г.В.

Рецензент: д.е.н., прфесор Дмитришин Л.І.

Рецензент: Рачковська М.М.

Івано-Франківськ – 2021

Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Факультет _____ Економічний _____
 Кафедра _____ Обліку і оподаткування _____
 Освітній рівень _____ Магістр _____
 Напрямок підготовки (Спеціальність) _____ 071 "Облік і оподаткування"
 (шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____
 (підпис)

_____ проф. Баланюк І. Ф.
 (прізвище, ініціали)

“12” жовтня 2020 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Каліці Степану Ігоровичу

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи “Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень”,

керівник роботи Лещук Галина Василівна, д.е.н., професор кафедри обліку і оподаткування

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

2. Строк подання студентом роботи _____ 02.11.2021 р.

3. Вихідні дані до роботи: дослідження на прикладі фінансово-господарської діяльності ТзОВ “Захід агропродукт”.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити):

– дослідити проблематику з питань вагомості облікової інформації у системі управління підприємством;

– узагальнити класифікаційні ознаки даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень;

– вивчити нормативно-правове забезпечення що стосується питань обліку і контролю у системі прийняття управлінських рішень;

– охарактеризувати питання щодо організації бухгалтерського обліку у системі управління підприємством;

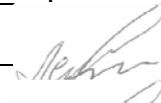
– розкрити методику опрацювання даних обліку та контролю про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень;

– окреслити напрями удосконалення бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень;

- узагальнити інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством;
- визначити значення контролю у системі оцінки діяльності підприємства;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення контрольних процедур для прийняття управлінських рішень

5. Перелік графічного матеріалу аналітичні таблиці, рисунки.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
№ 1	Лещук Г.В., д.е.н., професор		
№ 2	Лещук Г.В., д.е.н., професор		
№ 3	Лещук Г.В., д.е.н., професор		

7. Дата видачі завдання 15.10.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	РОЗДІЛ I. Теоретичні основи застосування даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень	17.03.2021	Виконано
2.	РОЗДІЛ II. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень	28.05.2021	Виконано
3.	РОЗДІЛ II. Концептуальні засади контролю для прийняття управлінських рішень	15.10.2021	Виконано

Студент _____ Каліка С.І.
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник роботи  Лещук Г.В.
(прізвище та ініціали)

**Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника**

**Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування**

ВІДГУК

на дипломну роботу
на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти
студента *другого* курсу групи ОО-М2

Каліки Степана Ігоровича

на тему:

*“Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття
управлінських рішень”*

Актуальність дипломного дослідження зумовлена тим, що за всі часи розвитку бухгалтерського обліку від моменту зародження його дані завжди мали інформаційний характер, тобто були основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень. Сучасні нестабільні фінансові результати діяльності вітчизняних підприємств є наслідком виснажливого використання ресурсів, які становлять національне багатство. Причиною вищеописаної ситуації є відсутність своєчасної та достовірної інформації про стан ресурсного забезпечення кожного господарюючого суб'єкта та держави загалом. Також вагоме значення для аналітичного інформаційного забезпечення керівництва різних рівнів має інформація системи контролю, що є надійним джерелом об'єктивної інформації про стан справ на підприємстві.

Метою дипломного дослідження є обґрунтування організаційно-методичних положень щодо значення та вагомості даних бухгалтерського обліку та контролю у інформаційному забезпеченні системи прийняття управлінських рішень.

Практичне значення одержаних результатів характеризується проведеною

оцінкою фінансової звітності досліджуваного підприємства з метою визначення тенденцій розвитку його виробничої діяльності, виявлення сильних і слабких сторін.

Рекомендаційний характер має зауваження, щодо доцільності детальнішого дослідження питань автоматизації обробки облікових даних і формування показників звітності підприємства при застосуванні пакетів прикладних програм, актуальних сьогодні. Однак це не знижує рівня виконаного дипломного дослідження.

Загальний висновок. Дипломна робота тему: “Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень” є завершеним, поглибленим, самостійно проведеним науковим дослідженням, за змістом і оформленням відповідає вимогам щодо таких робіт, допускається до захисту з високою позитивною оцінкою, а її автор заслуговує присудження кваліфікації «магістр» за спеціальністю «Облік і оподаткування». Оцінка: заслуговує оцінки “добре”.

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор,
професор кафедри обліку і оподаткування
Прикарпатського національного
університету імені Василя Стефаника”



Г.В. Лещук

« 18 » листопада 2021р.

Міністерство освіти і науки України
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

Економічний факультет
Кафедра обліку і оподаткування

РЕЦЕНЗІЯ
на магістерську роботу
студента групи ОО-М2
спеціальності 071 “Облік і оподаткування”

Каліки Степана Ігоровича
на тему: “Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для
прийняття управлінських рішень”

Сучасні нестабільні умови господарювання, зумовлені трансформацією національної економіки до ринкових відносин, призвели до погіршення фінансового стану багатьох суб'єктів підприємницької діяльності різногалузевої спеціалізації. Тому сьогодні актуальності набуває проблема визначення потенційних можливостей підвищення ефективності їх діяльності, що зокрема залежить від прийнятих керівництвом управлінських рішень. В умовах розвитку ринкової економіки в Україні, її інтеграції у світовий простір, саме бухгалтерський облік є важливим засобом у системі управління підприємствами. Оскільки господарюючому суб'єкту необхідна постійна інформація про здійснення господарських процесів, їхній характер і обсяг, про наявність майнового, трудового, фінансового потенціалу, про фінансові результати діяльності. Її основним джерелом є дані бухгалтерського обліку, які систематизуються у фінансову звітність, а також підлягають постійному контролю за їх достовірністю подання. Все вищезазначене підтверджує актуальність проведеного дипломного дослідження.

Тема досліджена в широкому аспекті науково-прикладних питань, особливо детально розглянута організація та методика застосування даних бухгалтерського обліку в процесі прийняття управлінських рішень. Позитивним моментом є оцінка

фінансової звітності досліджуваного суб'єкта господарювання з метою визначення тенденцій його розвитку. Висновки і пропозиції, викладені в дипломній роботі, є достатньо аргументовані.

Незважаючи на наукову і практичну цінність роботи, автору доцільно було детальніше дослідити значення даних бухгалтерського обліку та контролю у системі прийняття управлінських рішень не лише з економічної сторони (отримання та максимізація прибутку), але і соціальної та екологічної мети господарювання. Однак дане зауваження має рекомендаційний характер.

Робота написана економічно грамотно, тему розкрито повністю. Висновки, запропоновані автором, відображають увесь зміст опрацьованого матеріалу, містять чітко визначену позицію щодо досягнення мети дослідження.

Дипломна робота Каліки Степана Ігоровича на тему: “Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень” виконана відповідно до вимог кафедри обліку і оподаткування “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”, тому може бути допущена до захисту із оцінкою “добре”, а її автор заслуговує на присвоєння кваліфікації економіста за освітнім рівнем “магістр” за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування”.

Рецензент:

доктор економічних наук, професор,
завідувач кафедри економічної кібернетики
«Прикарпатський національний
університет імені Василя Стефаника»

« 19 » __листопада__ 2021р.



Дмитришин Л.І.

РЕЦЕНЗІЯ

на дипломну роботу на здобуття другого (магістерського) рівня вищої освіти

студента групи ОО-М2
спеціальності 071 "Облік і оподаткування"
економічного факультету

Прикарпатського національного університету імені Василя Стефаника

Каліки Степана Ігоровича

на тему: **"Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень"**

В умовах ринкової економіки бухгалтерський облік господарюючих суб'єктів є основним засобом комунікації і найважливішим елементом інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень. Це вимагає нових підходів до побудови системи обліку і контролю з врахуванням особливостей діяльності підприємства, а також своєчасним внесенням відповідних змін до законодавства, що актуалізує тему роботи.

У роботі автором досліджено особливості застосування облікових і контрольних даних у системі прийняття рішень.

Реалізація внесених пропозицій і рекомендацій дозволить поліпшити організацію та методику обліку на досліджуваному підприємстві, що підвищить його значимість і важливість в системі управління підприємством.

Дипломна робота Каліки Степана Ігоровича на тему: "Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень" виконана відповідно до вимог, які ставляться до такого виду наукових робіт, допускається до захисту з високою позитивною оцінкою, а її автор Каліка С. І. заслуговує присудження кваліфікації магістра з обліку і оподаткування.

Рецензент:

Головний бухгалтер

ТзОВ "Захід агропродукт"

"19" листопада 2021 р.



РЧ

Рачковська М.М.

РЕФЕРАТ

до дипломної роботи ОР “магістр” студента 2-го курсу групи ОО-М2

Каліки Степана Ігоровича

“Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень”

Дипломна робота містить: 98 сторінок, 12 таблиць, 18 рисунків, 7 додатків, список літератури з 83 найменувань.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних і методичних засад щодо використання облікової та контрольної інформації управлінським персоналом у процесі прийняття управлінських рішень.

Об’єктом дослідження є особливості застосування даних облікового та контрольного характеру у процесі формування управлінських рішень.

Метою магістерської роботи є формулювання теоретико-методичних аспектів застосування даних обліку і контролю при прийнятті управлінських рішень та підвищення їх результативності через розробку пропозицій прикладного характеру з удосконалення обліково-контрольної інформації.

Завданнями роботи є дослідження проблематики з питань вагомості облікової інформації у системі управління підприємством; узагальнення класифікаційних ознак даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень із врахуванням нормативно-правового забезпечення; розкриття питань з організації та методики опрацювання даних обліку та контролю про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень; обґрунтування значення контролю у системі оцінки діяльності підприємства; формування пропозицій з удосконалення бухгалтерського обліку та контрольних процедур для прийняття управлінських рішень.

За результатами дослідження сформульовані рекомендації для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень на основі даних обліку та контролю.

Одержані результати можуть бути використані в діяльності ТзОВ “Захід агропродукт”

Рік виконання дипломної роботи: 2020-2021 р.

Рік захисту роботи: 2021 р.

ТзОВ «Захід агропродукт»

Від «19» листопада 2021 р.

Екзаменаційній комісії
з присвоєння кваліфікації магістра з обліку і оподаткування
ДВНЗ «Прикарпатський національний університет
імені Василя Стефаника»

ДОВІДКА

видана Каліці Степану Ігоровичу і засвідчує, що отримані результати в процесі проведеного ним дослідження для написання дипломної роботи на тему: «Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень», а також розроблені пропозиції і обґрунтовані напрями вдосконалення частково враховані управлінським персоналом для підвищення рівня обліково-аналітичного забезпечення всіх об'єктів обліку та їх відображення у фінансовій звітності ТзОВ «Захід агропродукт».

Головний бухгалтер
ТзОВ «Захід агропродукт»



Рачковська М.М.

АНОТАЦІЯ

Каліка С.І. “Використання даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень”.

Дипломна робота на присвоєння кваліфікації магістра за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування”. Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, Івано-Франківськ. 2021 р.

У дипломній роботі досліджено теоретичні, організаційні, методичні підходи та практичні рекомендації щодо застосування даних бухгалтерського обліку та контролю.

У роботі узагальнено і проаналізовано основну наукову і методичну літературу з обраної теми дослідження, обґрунтовано організацію та методику бухгалтерського обліку із врахуванням зарубіжного досвіду та значення звітності для прийняття управлінських рішень з урахуванням вимог чинного законодавства.

На базі об’єкта дослідження розкрито організаційно-методичні аспекти застосування облікових і контрольних даних та здійснено оцінку фінансової звітності в системі управління підприємством.

Практичне значення отриманих результатів, засвідчене відповідною довідкою ТзОВ “Захід агропродукт” полягає у тому, що запропоновані напрями удосконалення організації та методики бухгалтерського обліку та контролю на основі наукових доробок підвищують ефективність прийняття управлінських рішень.

Ключові слова: бухгалтерський облік, контроль, облікові дані, система прийняття управлінських рішень.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи застосування даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень	
1.1. Облікова інформація у системі управління підприємством.....	7
1.2. Класифікація даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень.....	15
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю у процесі управління діяльністю підприємства.....	25
Висновки до розділу I	35
РОЗДІЛ 2. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень	
2.1. Організація бухгалтерського обліку у системі управління підприємством.....	37
2.2. Методика облікової обробки даних про діяльність підприємства.....	44
2.3. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень.....	51
Висновки до розділу II	59
РОЗДІЛ 3. Концептуальні засади контролю для прийняття управлінських рішень	
3.1. Інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством.....	62
3.2. Контроль у системі оцінки діяльності підприємства.....	71
3.3. Удосконалення організації та методики контролю для прийняття управлінських рішень.....	81
Висновки до розділу III	93
ВИСНОВКИ.....	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Система управління підприємством базується на постійному інформаційному оновленні щодо його майнового стану, виробничого потенціалу, стратегії розвитку, результатів діяльності, усіх господарських операцій та процеси, що відбуваються під час ведення діяльності. Саме дані бухгалтерського обліку є цим комунікативним засобом процесу прийняття управлінських рішень, оскільки при інтеграції України у світовий простір бухгалтерський облік змінює свій ретроспективний характер на перспективний, адже він не лише фіксує минулі події, але й оцінює майбутні при альтернативному виборі. Систематичність облікової інформації відображається у формуванні фінансової звітності. Саме вона є основним інформаційним джерелом управлінського персоналу господарюючого суб'єкта.

Увесь потенціал управлінських рішень повинен спрямовуватись на досягнення підприємством конкурентоспроможності у вітчизняному та світовому просторах. А це вимагає прийняття рішень на основі не лише обліку, але й плануванні, контролі, аналізі тощо задля виявлення та усунення проблем у розвитку господарюючого суб'єкта. Все вищезазначене актуалізує причину здійснення даного магістерського дослідження та формування його мети і основних завдань.

Проблематиці щодо побудови облікової системи та її ролі у процесі прийняття управлінських рішень присвятили свої наукові доробки такі вчені, як, М.І. Бондар, Ф.Ф. Бутинець, М.А. Вахрушина, С.Ф. Голов, В.Б. Івашкевич, Г.Г. Кірейцев, Є. Ковальчук, І.О. Ламикін, Ю.Я. Литвин, В.С. Лень, Б.Г. Маслов., І.А. Маслова, Ю.А. Мішин, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, В. Панасюк, Г.О. Партин, М.С. Пушкар, В.К. Савчук, Л.К. Сук, В.Г. Швець та інші. Однак у їх наукових дослідженнях більше акцентується увага на організації та методиці обліку без порушення питання їх значення у результативності управлінських рішень. Враховуючи мінливість даних обліку та їх постійний рух, дослідження даних

обліку та контролю у процесі управління, то проблематику з формування обліково-аналітичної системи не до кінця вирішено.

Мета магістерської роботи полягає у формулюванні теоретико-методичних аспектів щодо застосування облікових даних і контролю у системі прийняття управлінських рішень та підвищення результативності останніх через розробку пропозицій прикладного характеру щодо удосконалення обліково-контрольної інформації.

Задля досягнення мети дослідження необхідно у роботі вирішити такі завдання:

- дослідити проблематику з питань вагомості облікової інформації у системі управління підприємством;
- узагальнити класифікаційні ознаки даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень;
- вивчити нормативно-правове забезпечення що стосується питань обліку і контролю у системі прийняття управлінських рішень;
- охарактеризувати питання щодо організації бухгалтерського обліку у системі управління підприємством;
- розкрити методику опрацювання даних обліку та контролю про діяльність підприємства для прийняття управлінських рішень;
- окреслити напрями удосконалення бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень;
- узагальнити інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством;
- визначити значення контролю у системі оцінки діяльності підприємства;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення контрольних процедур для прийняття управлінських рішень

Об'єктом магістерського дослідження обрано особливості застосування даних облікового та контрольного характеру у процесі формування управлінських

рішень.

Предмет магістерського дослідження формується із сукупності теоретичних і методичних засад щодо використання облікової та контрольної інформації управлінським персоналом у процесі прийняття управлінських рішень.

При написанні магістерської роботи були використані наступні методи дослідження: як системний аналіз – об'єкт дослідження розподіляється на менші складові; інформаційне моделювання (уявне і матеріальне) – за допомогою якого дослідження базується на нормативно-довідкових матеріалах; абстрагування – узагальнені висновки формулюються на основі системного аналізу; конкретизація – застосовувалась з метою обґрунтування змісту форм облікового забезпечення; дослідження документів та реєстрів обліку за формою і змістом – проводилось задля виявлення їхньої відповідності вимогам стандартів; статистичні та аналітичні розрахунки – на їх основі досліджувалась фактографічна облікова інформація; порівняння – дані досліджуваного підприємства оцінювались у динаміці; групування – за допомогою якого визначалась залежність між показниками.

До специфічних методів магістерського дослідження належать: вимірювання господарських засобів і процесів, хронологічне і систематичне спостереження, задля систематизації дані реєструвались та систематизувались; а також узагальнювались у показниках фінансової звітності.

Магістерське дослідження базується на чинному законодавстві України, положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, Плані рахунків та Інструкція щодо його застосування, всіх інших нормативних актах, постановах чи листах Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів України тощо. Під час проведення дослідження опрацьовувались доробки науковців з питань бухгалтерського обліку і аналізу фінансової звітності, а також інша методична та наукова з питань обліку та аналізу.

Магістерська робота подана на захист складається із вступу, трьох розділів,

висновків і списку використаних джерел і додатків. Вона викладена на 98 сторінках, ілюстрована 12 таблицями, 18 рисунками та 7 додатками. Список літератури включає 83 найменувань.

РОЗДІЛ 1.

Теоретичні основи застосування даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень

1.1. Облікова інформація у системі управління підприємством

Масштабні процеси в економіці збільшують сферу облікової діяльності, яка трактує об'єднання традиційного бухгалтерського обліку з плануванням, прогнозуванням, контролем, аналізом тощо. З метою забезпечення ефективного функціонування та виживання в умовах конкуренції підприємства зобов'язані удосконалювати систему управління, яка б відповідала змінам у здоровому конкурентному середовищі.

Управління господарюючим суб'єктом тісно пов'язане з первинною інформацією, яка накопичується і перетворюється в системі бухгалтерського обліку на інформаційні модулі, що характеризують стан об'єкта обліку в цілому (рис. 1.1). В результаті такого перетворення інформація набуває іншої більш нової якості, відмінної від первинної. Тому бухгалтерський облік є достовірною та надійною інформаційною базою в системі управління господарською діяльністю підприємства [36].

Економічна інформація є одним з найважливіших і впливових підвидів документальної інформації, що представляє не лише вартісну, але і кількісну характеристику масових явищ та процесів, які відбуваються в економічній сфері життя суспільства [36].

Центральним елементом підприємства є облікова інформація. Облікова інформація в свою чергу є повнішою, оперативнішою, точнішою та достовірнішою за будь-яку іншу економічну інформацію. Облікова інформація слугує моделлю зв'язків підприємства з навколишнім середовищем та його внутрішньої структури, а також розподіляє права та відповідальність виконавців

за економічну ефективність.

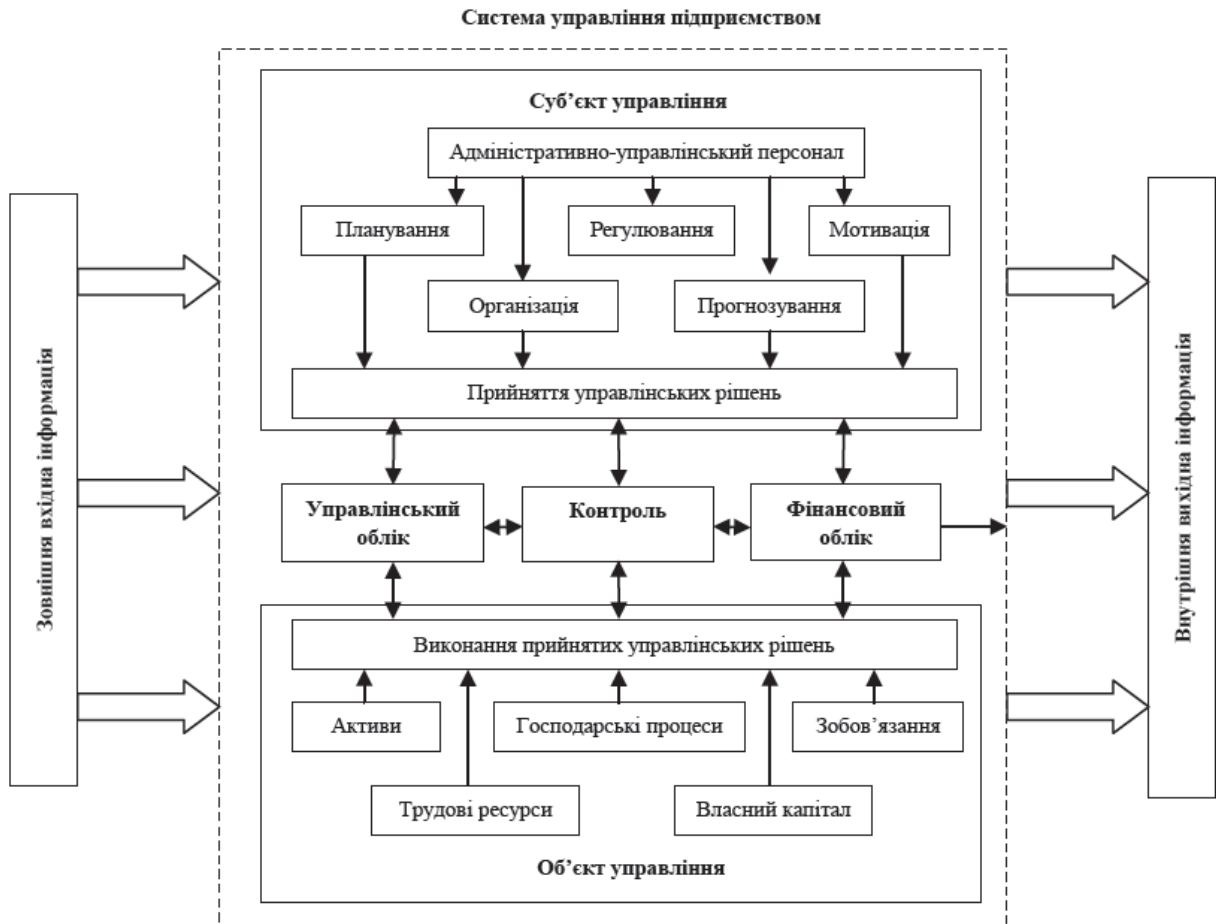


Рис. 1.1. Модель системи управління підприємством

В сучасному світі серед науковців сформувався широкий спектр поглядів на сутність, форми, роль та способи опрацювання облікової інформації.

– її вважають продуктом інформаційної системи і системи управління, яка постійно адаптується до потреб економіки;

– обліково-аналітична інформація є фундаментом при прийнятті управлінських рішень і являє собою нові знання про об'єкт управління, які дають можливість окреслювати управлінські рішення, як рівень ліквідації невизначеності щодо управлінської системи та впорядкування відображення дійсності;

– управлінська (облікова) інформація є засобом зниження невизначеності та ризиків, і водночас забезпечує досягнення певної мети управління підприємством .

Проаналізувавши вище висвітлене, можна стверджувати, що у наукових колах термін “облікова інформація” трактується, як правило, з застосуванням загальноприйнятого терміну “інформація”.

В умовах сьогодення, економічний зміст облікової інформації проявляється саме в процесі управління, а саме спрямована на визначення, прийняття та впровадження управлінських рішень, що є необхідними для підвищення продуктивності господарської та фінансової діяльності підприємства (рис. 1.2). Покладені на підрозділи підприємства функції виконуються завдяки управлінню. Від потреб організаційної структури підприємства та системи управління визначений перелік цих функцій реалізуються в процесі здійснення господарських процесів на підприємстві.

Менеджерам для ефективного управління господарськими процесами та забезпечення поточних і майбутніх вигід необхідна якісна інформація бухгалтерського обліку. Інформаційні потреби підприємств у більшості випадків приблизно однакові.

Саме тому вимоги, які висувають до інформації є такими:

- значущість – має вплив на прийняття рішень, є корисною для користувачів у необхідний час в процесі планування;
- достовірність – правдиво представлена, має нейтральний характер та легко перевіряється;
- повнота – має максимум того, що є необхідним знати зацікавленим особам та включає весь масив необхідні коментарів;
- релевантність – містить дані, які слід застосовувати при розрахунках у підготовці інформації для прийняття управлінських рішень;

– відсутність систематичних помилок – передбачає використання технічних прийомів та методів, які виключають внесення систематичних помилок, а також незацікавлене визначення та передачу інформації, [36].

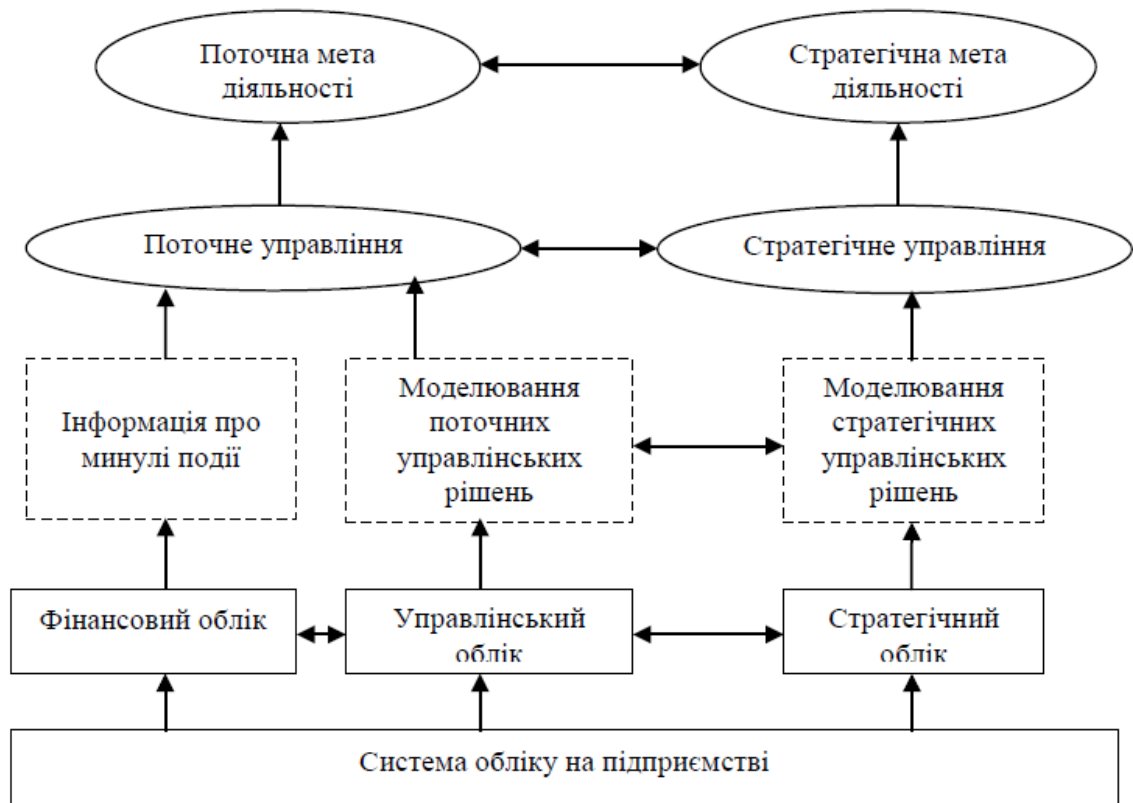


Рис. 1.2. Взаємозв'язок системи обліку та процесу управління підприємством

Для ефективного управління підприємством корисною є облікова інформація, до якої належать не будь-які відомості, а лише ті, які є важливими для оцінки, регулювання та аналізу господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Облікова інформація є результатом роботи бухгалтерського персоналу в частині ідентифікації, опрацювання, систематизації, узагальнення та розкриття даних про фінансову господарську діяльність підприємства. В процесі опрацювання облікових даних, а саме під час визнання та оцінки об'єктів господарських засобів, джерел їх утворення, доходів, витрат та всіх господарських

процесів в системі бухгалтерського обліку застосовуються різні методи та способи. Дана альтернативність при визнанні та оцінці спричиняє ситуацію коли ті ж самі процеси та об'єкти в кінцевому їх значенні можуть мати різне вартісне вираження при узагальненні та систематизації облікової інформації.

В теорії управління визначають характерні особливості облікової інформації (табл. 1.1)

До парадигм облікової інформації та фінансової звітності можна віднести:

- грошові кошти є, а прибутку немає;
- прибуток є, а грошових коштів немає;
- прибуток зріс, а грошових коштів більше не стало;
- прибуток змінився, а вартість майна ні;
- вартість майна збільшилася, а прибутку немає;
- реально отримано збиток, а у фінансовій звітності відображено прибуток;
- обліковий залишок не дорівнює фактичному;
- одна і та ж сума може розглядатися або як дохід, або як витрати;
- сума господарських засобів не дорівнює їх сукупній вартості.

Таблиця 1.1

Характерні особливості облікової інформації

№ з/п	Особливості облікової інформації	Характеристика особливостей облікової інформації
1	Безперервність обробки	Облікова інформація відображає складний об'єкт регулювання, який визначається: – великою кількістю взаємопов'язаних і взаємодіючих елементів внутрішнього характеру; – місцем об'єкта господарювання в системі економіки, елементом якої він є
2	Циклічність обробки	Облікові дані піддаються постійній обробці в одні і ті ж часові періоди, але їх зміст і наповнення постійно змінюються
3	Масовість	Наявність однорідних масових арифметичних операцій в процесі обробки економічної інформації, що є суттєвою важливою передумовою ефективного використання автоматизованої обробки інформації
4	Складність розрахунків	На формування одного показника припадає велика кількість логічних, арифметичних та інших дій

Неможливо приймати ґрунтовні управлінські рішення без ефективної зорганізованої системи обліку з ціллю надання інформації про події господарської діяльності підприємства як минулі, теперішні так і майбутні. А відсутність достатньої обґрунтованості та аргументації у прийнятті управлінських рішень призводить до збільшення ризиків у бізнесі та втрати контролю над господарською діяльністю.

Контроль представляє собою спостереження, перевірку відповідності механізму розвитку об'єкта засобам управлінського впливу. Облік і контроль взаємопов'язані. Контроль від обліку відрізняється тим, що передбачає отримання не лише кількісної, а і якісної інформації [24, с.218].

Соціально-економічних відносини не є впливом на дані бухгалтерського обліку, які завжди були і є основним джерелом інформації в управлінні.

Облікова інформація відіграє домінуючу роль в управлінні підприємством. Підтвердженням цього є твердження, надані багатьма авторами. А саме, Островський О. зазначає, що бухгалтерський облік забезпечує достатньо об'ємну частину економічної інформації господарюючого суб'єкта та є одною з головних управлінських функцій [57].

Кіндрацька Л. вказує, що формування інформації в рамках кожної підсистеми створює активну взаємодію системи бухгалтерського обліку і зовнішнього середовища під час застосування користувачами необхідної інформації [38, с. 404].

Багатогранність обліку як науки все частіше ставить перед ним управлінські завдання, для досягнення яких необхідно володіти ефективними сучасними методами прийняття рішень, оцінювати внутрішнє та зовнішнє середовище функціонування підприємства, прогнозуючи можливі варіанти розвитку подій і адекватно реагувати на обставини, розробляти, оцінювати та уможливлювати здійснення визначених стратегій.

Функціонування контролю неможливо без застосування інформації даних обліку. В кінці звітної періоду на базі облікової інформації складаються звіти про виконання бюджету всіма центрами відповідальності, в яких здійснюються порівняльні аналізи запланованих та фактично досягнутих результатів. В процесі таких аналізів виявляються небажані розбіжності між плановими і фактичними показниками, виявляються причини таких відхилень задля недопущення їх впливу в майбутньому.

Отже, в теперішніх умовах зростає увага до використання облікової інформації, що цілком виступає фактором раціонального господарювання. Вказана інформація реєструється, фіксується, накопичується та узагальнюється в системі бухгалтерського обліку та застосовується в управлінській діяльності підприємства. Саме тому вагомість облікової інформації як фундаменту інформаційного забезпечення управління зростає і є особливо ґрунтовною для ефективного розвитку економіки суб'єктів господарюючих.

Система обліку на підприємстві перш за все призначена для відображення інформації щодо процесів виробництва, розподілу, обміну та споживання, ґрунтується на Міжнародних та Національних стандартах фінансової звітності і задовольняє вимоги внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Систему бухгалтерського обліку підприємства можна представити, як важливий сервісний центр із генерації, обробки та надання інформації управлінському процесу. Керуючись обліковою інформацією менеджери можуть контролювати поточну діяльність, ефективно та раціонально застосовувати обмежені виробничі ресурси, проводити аналіз результатів діяльності структурних підрозділів та планувати тактику і стратегію розвитку підприємства на найближчий майбутній час.

Керівники на всіх рівнях управління підприємством є головними суб'єктами механізму управління, а також внутрішніми користувачами облікової інформації,

що необхідна їм в процесі планування, організації, мотивації та контролю господарської діяльності підприємства.

Згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [56], облікова інформація має відповідати таким якісним характеристикам:

- дохідливість, тобто інформація повинна бути зрозуміла її користувачам, умовою чого є достатні фахові знання та зацікавленість у сприйманні такої інформації;

- доречність інформації, яка має вплив щодо прийняття рішень користувачами, дає можливість вчасно оцінити всі події, що відбулися, відбуваються і будуть відбуватися в майбутньому, підтвердити та відредагувати їхні оцінки, зроблені в минулому;

- достовірність інформації, тобто вона не міститиме помилок та перекручень, які зможуть вплинути на прийняті відповідні рішення користувачами;

- порівнюваність інформації надає можливість потенційним користувачам порівнювати дані фінансових звітів за різні періоди, а також з фінансовими звітами різних підприємств.

Особливою відмінністю облікової інформації є її електронна (письмова) форма, що реєструється у первинних документах.

Облікова інформація після її створення (виникнення), накопичується і узагальнюється в системі бухгалтерського обліку за визначеними правилами, продиктованими окремим галузям, відомствам, міністерствам, формам господарювання. Саме на цьому рівні облікова інформація відтворює специфічний аспект точки зору на події господарської діяльності, вибудовуючи достовірну, юридично обґрунтовану основу для управлінської діяльності.

Але в загальному бухгалтерські документи мають великий вплив на ухвалення відповідних управлінських рішень в діяльності підприємства.

Система бухгалтерського обліку існує з метою надання користувачам (суб'єктам попиту) необхідної інформації щодо прийняття управлінських рішень.

1.2. Класифікація даних бухгалтерського обліку та контролю для прийняття управлінських рішень

Будь яке підприємство можна вважати механізмом, основою для функціонування якого є синергійне поєднання всіх видів ресурсів, в складі яких, в сучасних умовах діяльності суб'єкта господарювання, головна роль належить інформаційним ресурсам, що “мають такі властивості: невичерпність та відтворюваність; збільшення і збереження незалежно від використання; потенційність застосування у майбутньому” [70, с. 258]. Значущість інформації в процесі управління не потрібно доводити. Якщо вважати, що вона є сукупністю даних у формі компетентності, то саме використовуючи їх при застосуванні людського потенціалу здійснюється поєднання в операційному циклі фінансових, матеріальних, трудових та ін. ресурсів. Як наслідок, одержується економічний результат у формі доходу. Саме доходу, а не прибутку, тому що не завжди вдається покрити величину понесених витрат. Причин такої ситуації є багато, зокрема, невдало прийняте управлінське рішення через неповну та неякісну проінформованість.

Забезпечення інформацією процесу прийняття рішень передбачає надходження, обробку, рух, зберігання та передачу сукупності інформації в межах окресленої управлінської мети та завдання, вивчення управлінської проблеми, знаходження варіантів її вирішення, прийняття та представлення управлінського рішення виконавцям, контролю за виконанням відповідного рішення.

Враховуючи це, можна зазначити, що в сучасних ринкових умовах прогресує призначення інформаційного середовища у системі управління. Це торкається і облікової інформації, яка не тільки повинна фіксувати дані минулих

подій, а і надавати можливості для прогнозування та моделювання можливих ситуацій в процесі господарювання підприємства.

В комплексі даних про підприємства, установи, державні структури, організації, суспільні зміни в навколишньому середовищі тощо створюється економічна інформація, що “використовується на всіх рівнях управління народним господарством країни” [74, с. 310]. Виділяють різні ознаки її класифікації, головною з яких є поділ залежно від виконуваних в управлінні функцій (рис. 1.3.).

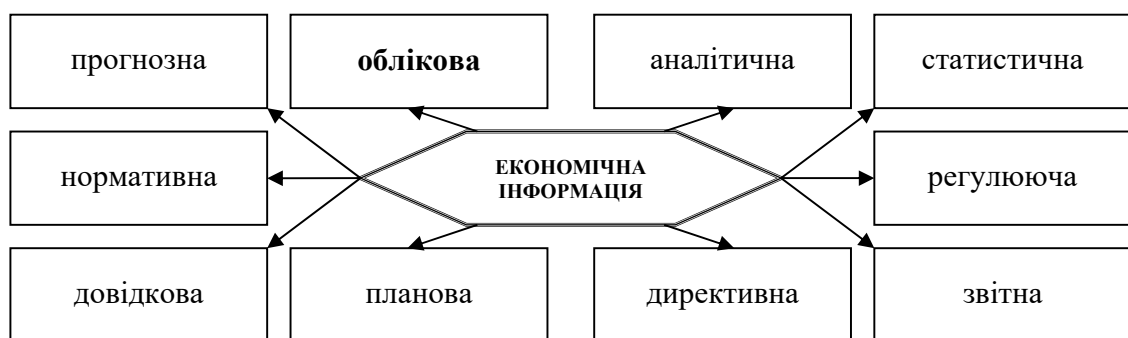


Рис. 1.3. Класифікація економічної інформації щодо виконуваних в управлінні функцій.

Різні види економічної інформації мають різну роль у системі управління. Так, нормативна і планова інформації прямо зв'язані з виробництвом, а статистична і облікова інформації є інструментом зворотного зв'язку. В загальному обсязі економічної інформації питома вага інформації прямого зв'язку, становить приблизно 24 %, і зворотного – 76 %.

Облікова інформація є однією з елементів економічної, “цілісною підсистемою” [36], і займає 88-90 % її структури [82] та за допомогою обліку відбувається отримання інформаційних ресурсів [36] для належного управління підприємством. Специфіка її “в тому, що вона є головною інформацією, що надходить від об'єкта до суб'єкта управління, а її значення в можливості суб'єкта проводити попередній, поточний і майбутній контроль за об'єктом” [6, с. 99].

Характерною особливістю інформації обліку є її висока точність.

Інформація відображає детерміновані події, які точно відомо що вони відбулися. Але в той же час облікова інформація віддзеркалює події, що відбулися із запізненням. Саме тому якість її визначається тим, наскільки є можливість зменшити часову відстань між термінами подій та реєстрацією їх у системі бухгалтерського обліку.

Водночас облікова інформація відповідає принципам, що представлені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Принципи облікової інформації

<i>Принцип</i>	<i>Характеристика</i>
Багатократність використання	Можливе багаторазове використання інформації
Штучність	Коли інформацію створюють люди, тобто вона не виникає сама по собі
Концентрація	Вона опирається тільки на сутєві ознаки
Цілеспрямованість	Коли інформація відповідає певним завданням
Аналітичність	Тобто здатність надавати не лише зафіксовані в документах дані, а ще додаткові та підсумкові

Оскільки “саме в обліку прослідковується неподільність інформації як предмета, засобу і результату праці” [11, с. 235], практичним відбитком чого є формування планів, прогнозів, звітів тощо, тому класифікація облікової інформації частково відповідає класифікації економічній (Додаток А). Потрібно звернути увагу на окремих основних видах, деякі з яких мають документальне підтвердження у формі наказів, реєстрів тощо.

Вид господарського обліку. “Інформація бухгалтерського обліку корисна менеджерам для забезпечення поточних і майбутніх вигод в управлінні господарськими процесами” [12, с. 154]. Вона ґрунтується на оперативній обліковій інформації в циклі кругообігу господарських засобів в управлінні процесами постачання, виробництва та реалізації. В результаті галузевої специфіки деяких підприємств, зокрема сільськогосподарських, поточному контролю належать процес придбання та збуту. Для знаходження місця підприємства за конкретних умов місця і часу в системі діючих економічних суб’єктів управлінським персоналом впроваджується статистична облікова

інформація.

Вид бухгалтерського обліку. Інформація даних фінансового обліку представляє поточний фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємства за певний період. Управлінський облік застосовує всі види облікової інформації, що є необхідною для ефективного оперативного, поточного управління в середині підприємства [16; 25].

Створена для управління підприємством за даною ознакою класифікації система облікової інформації це ніщо інше, як пов'язані між собою дані фінансового та управлінського обліку, в результаті чого в цілому визначається сукупність показників аналізу витрат, собівартості та фінансових результатів з ціллю прийняття оптимальних управлінських рішень [41, с. 178]. Тому для першого виду облікової інформації характерний поверхневий аналітичний характер і управлінський персонал без внутрігосподарських даних не має можливості знайти резерви збільшення результатів діяльності.

Податкова інформація. Важливість такої в управлінні представляється необхідністю правильності та своєчасності проведення розрахунків підприємства щодо податків та обов'язкових платежів державі.

Форма відображення. Наявна облікова інформація представлена у формі таблиць фінансової і управлінської звітності, через графіки динаміки показників за певний період часу. В результаті досягнень науково-технічного прогресу з'являється можливість управляти підприємством дистанційно. Тобто подавати керівництву облікові дані й отримувати до виконання управлінські рішення за допомогою цифрової передачі інформації.

Форма подання. Очевидно облікова інформація є однією з небагатьох видів економічної інформації, що являє собою комбіноване поєднання в одному реєстрі трьох форм подання. Адже є місця, які заповнюються буквами. При наявності трудових або натуральних вимірників для їх перетворення у грошові використовується цифрова форма. Прикладом кодованого представлення

інформації в обліку є план рахунків, що присвоюють при котируванні документів.

Директивна облікова інформація формує для управлінського персоналу дані про зовнішнє середовище господарювання, наявність конкуренцій, про споживчий ринок тощо.

Функція виконання. Зважаючи на те, що “відмінною особливістю облікової інформації є письмова (електронна) форма, що відображається у документах” [42], то всі виконують певні функції. А саме розпорядча група утворюється з наказів, положень, рішень керівництва. Нормативна вміщує обов’язкові до виконання або досягнення показники, що визначаються на галузевому або локальному рівнях. Важливою особливістю облікової інформації є “обов’язковість створення та представлення” [42], прикладом такої інформації є узагальнення отриманих поточних і підсумкових даних у формі звітів.

Стадія утворення. Метою генерування облікової інформації є надання зацікавленим користувачам даних про господарську діяльність відповідного підприємства з метою управління ним, а також інвестування в них. Як правило така інформація надається у формі фінансової або внутрігосподарської звітності. Але для одержання звітних показників облікова інформація повинна пройти певну обробку, тому виділяють її види. Вихідними вважаються дані, що одержані з первинних документів. Первинні дані в свою чергу групуються і формуються за однорідними ознаками для використання і утворення проміжної інформації, наглядним прикладом такої є облікові реєстри, зведені відомості тощо. Саме останні є фундаментом для одержання вихідної інформації у вигляді звітів, таблиць, графіків тощо.

Спосіб опрацювання. Сучасні інформаційні технології сприяють швидкій обробці облікової інформації та одержання не тільки поточних аналітичних даних, а і прогнозованих показників. Але в такому випадку завжди існує ризик зникнення збережених матеріалів через несправність комп’ютерної техніки та втручання сторонніх осіб. Тому ручний спосіб обробки стає страховим обліковим резервом в

управлінні діяльністю підприємства. Швидке і, порівняно, недороге з отриманими вигодами запровадження технологічних інновацій є доступним для ведення обліку фізичними та юридичними особами, що виділяє в окремий вид механізовану (цифрову) облікову інформацію. Але висока ціна пакетів прикладних програм для опрацювання даних трансформує широкий в науковому світі термін “автоматизоване робоче місце бухгалтера” в механізоване. Це свідчить про те, що автоматизований об’єм інформації обліку формується внаслідок так званих “самовстановлених” методів опрацювання чи пристосоване до певних вимог типове вільнодоступне програмне забезпечення [44, с. 219].

Функціональне призначення. Дуже часто в наукових роботах зміст облікової інформації в управлінні економічним суб’єктом (установою, організацією, підприємством) або окремих ділянках його діяльності зводиться до формування та опрацювання даних бухгалтерського (фінансового) обліку. Звичайно з строгим дотриманням законодавчо визначеними методами і вимогами. Але інформація фінансової звітності має узагальнений частково аналітичний характер через порівняння її з попереднім періодом. Через те, що фінансовий облік є відритим для всіх користувачів (внутрішніх і зовнішніх), то щодо розвитку підприємства у формуванні планової та прогнозової облікової інформації він має поверхнєве значення. Таким чином за такою кваліфікаційною ознакою встановлюється важливість управлінського обліку в прийнятті рішень.

В рамках кожної вищерозглянутої класифікаційної ознаки можливим є об’єднання видів облікової інформації та утворення нової – комбінованої. Найкраще це прослідковується документальним відображенням і поданням інформації управлінському персоналу. Одночасно, за рештою класифікаційними ознаками інформація обліку має діаметрально протилежне значення. Найпростішим прикладом її є поділ за місцем утворення – “зовнішня інформація надходить від вищих органів, а ще підприємств, організацій та установ, що підтримують з об’єктом управління господарські зв’язки”, внутрішня інформація

формується “на підприємстві (в об’єднанні)” [45, с. 362]. Інакше кажучи, наявність певного об’єму інформації одного виду облікових даних виключає інший в межах однієї класифікаційної групи, але є ймовірність її трансформації, яка залежить від професіоналізму та дій працівників бухгалтерії.

Види облікової інформації наведені ще у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Класифікація облікової інформації

Класифікаційна ознака	Види облікової інформації
За часом виникнення	Ретроспективна, оперативна, перспективна
За моментом виникнення	Первинна, вторинна
За способом вираження	Текстова, таблична, числова, графічна, комбінована
За стабільністю	Змінна (умовно-змінна), постійна (умовно-постійна)
Вплив на процес управління	Активна, пасивна
За економічним змістом	Інформація про господарські засоби, джерела утворення господарських засобів, доходи та витрати, господарські процеси та їх результати
За характером обробки	Систематизована, несистематизована
Інтереси користувачів	Для користувачів з прямим фінансовим інтересом, для користувачів з непрямим фінансовим інтересом, для користувачів без фінансового інтересу
За складом і способом узагальнення	Разова, накопичувальна, зведена
За місцем виникнення	Внутрішня, зовнішня
Рівень відкритості	Відкрита, закрита (конфіденційна)
За етапами утворення	Вхідна, проміжна, вихідна
За способом створення	Інформація створена вручну, інформація сформовано в автоматичному режимі

За часом виникнення інформацію обліку можна поділити на оперативну, ретроспективну та перспективну. Найбільш релевантною інформацією щодо обґрунтування управлінських рішень є оперативна та перспективна інформація. В той же час в процесі прийняття управлінських рішень застосовується найбільший об’єм даних, що представляє ретроспективну облікову інформацію. До ретроспективних облікових даних відносять інформацію про господарські операції, які відбулися в минулому та узагальнені в облікових регістрах та фінансовій звітності на звітну дату. Сукупністю оперативної інформації є дані про

факти господарського життя, які мали місце в недавньому минулому. Перспективна облікова інформація представляє собою кошторисні (планові) показники, які дають можливість передбачити тенденції діяльності об'єкта чи явища в майбутньому. Саме така інформація застосовується управлінським персоналом для визначення мети та попередніх результатів в результаті прийняття альтернативних управлінських рішень [50, с. 93].

Суттєве значення для раціоналізації механізму підготовки інформаційних даних в межах забезпечення процесу управління має розподіл облікової інформації на первинну і вторинну. Первинна облікова інформація – це дані про об'єкти та процеси, що представляються управлінському персоналу вперше та дають оцінку їх опрацювання на первинних стадіях облікового процесу. Систематизована та узагальнена облікова інформація – це така, що частково вже використовувалася в процесі прийняття управлінських рішень.

За способом відображення облікову інформацію можна представити в текстовій, числовій, табличній, графічній або ж комбінованій формах. Найбільш розповсюдженою формою представлення облікової інформації управлінському персоналу з ціллю прийняття і обґрунтування управлінських рішень являється комбінована. Важливим моментом у виборі способу відображення облікової інформації має бути релевантний підхід (мінімум надлишкової чи незрозумілої і максимум корисної інформації). Такі дії працівників бухгалтерії при підготовці управлінської звітності забезпечать уникання додаткових витрат часу управлінцями на опрацювання облікової інформації. Разом з цим, облікові дані мають легко читатися та бути зрозумілими, що вимагає вираження їх в таблично-числовій і графічній формах [50, с. 105].

Облікова інформація має властивості змінності та постійності. Необхідно відмітити, що постійність зберігається протягом певного періоду (звітного терміну) і постійність облікових даних в основному характеризується умовністю, мається на увазі, що управлінському персоналу необхідно враховувати при

прийнятті рішень певні часові характеристики облікової інформації.

Також облікову інформацію можна поділити на активну та пасивну щодо впливу на процес управління. Найвищим ступенем релевантності по відношенню до тих об'єктів, явищ та процесів, що у визначений час перебувають в активній фазі процесу управління характеризується активна облікова інформація. Пасивні облікові дані – це облікова інформація, яка у визначений момент часу є невикористовуваною як джерело інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Це означає, що така облікова інформація виконує допоміжні (другорядні) функції стосовно активних облікових даних в управлінському процесі [58, с. 296].

Управлінський процес постійно в динаміці, тому може вимагати від працівників обліку настільки оперативної інформації, що враховуючи недостатність часу, вони не спроможні задовольнити інформаційні потреби управлінців за змістом показників та встановленою формою. В цьому випадку облікова інформація може подаватися у вигляді облікових реєстрів та характеризуватися несистемністю. Облікові дані, які представлені у вигляді, затребуваному відповідно до управлінських інформаційних запитів та пов'язані між собою, з різного роду узагальнюючими та інтегральними показниками є систематизованими.

Облікова інформація має задовольняти інформаційні потреби всіх зацікавлених користувачів. Користувачам з прямою фінансовою зацікавленістю необхідний найбільший масив облікових даних, що характеризують фінансово-майновий стан, результат господарської діяльності тощо. Для користувачі з непрямим фінансовим інтересом достатньо показників облікової інформації, що представлені фінансовою звітністю. Користувачам без фінансового інтересу релевантною буде інформація з фінансової звітності, а також спектр іншої не завжди фінансової інформації [65].

За способом узагальнення і складом облікову інформацію можна розглядати як разову, накопичувальну та зведену. Разова облікова інформація є важливою для

управлінського персоналу тому, що може підтвердити або ж спростувати певний факт господарського життя, дає можливість управлінському персоналу зрозуміти рівень стану певного процесу чи об'єкта. В основному, разові дані є допоміжним інформаційним інструментом в процесі прийняття відповідного управлінського рішення. Згенерована облікова інформація про об'єкт управління свідчить про відповідні тенденції у його функціонуванні. Така інформація є корисною враховуючи те, що управлінський персонал може оцінювати тенденції зміни показника в розрізі встановленого терміну, визначати фактори, що впливають на різносторонні тенденції змін. Зведена облікова інформація є базовим елементом в процесі аналізу стану об'єкта управління під час прийняття управлінського рішення та при визначенні розбіжностей фактичного результату із запланованим на контрольному етапі процесу прийняття управлінських рішень [70, с. 258].

Облікова інформація є важливим інформаційним ресурсом під час прийняття ефективних управлінських рішень як управлінським персоналом самого господарюючого суб'єкта, так і зовнішніми користувачами, що по суті є його конкурентами. Цей факт потребує виділення об'єму облікових даних, що є відкритими для доступу (інформація обліку та конфіденційна інформація). Інформація обліку відкритого типу – це узагальнена та систематизована інформація про об'єкти та процеси фінансово-господарської діяльності підприємства, тобто фінансова звітність. Конфіденційна облікова інформація – це такі дані, що мають, як правило, оперативні риси і характеризуються ідентифікацією на початкових етапах облікового процесу на підприємстві [73, с. 191].

Отже, облікова інформація є різносторонньою за взаємозв'язками, метою створення, послідовністю формування, місцем виникнення, рівнем відкритості тощо. При визначенні виду облікової інформації, характерних рис облікових працівників необхідно ретельно вивчати зміст інформаційних потреб користувачів облікових даних. Користувачами облікової інформації є різні суб'єкти суспільно-

економічного життя, їх інформаційні потреби та право на одержання облікових даних відрізняються, і це диктує детальне дослідження цього питання.

Вищеописані класифікаційні ознаки облікової інформації мають різностороннє застосування в системі управління підприємством. Це можна пояснити взаємодією між видами і таким собі “міжгруповим поглинанням”. Тому що кожна класифікаційна група є як визначальною, так і похідною, в процесі прийняття управлінських рішень. Така абстрактна ієрархія складових облікової інформації залежить від мети формування, призначення і використання в управлінні підприємством.

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю у процесі управління діяльністю підприємства

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку та контролю – це масив нормативно-законодавчих актів, керуючись якими підприємство здійснює свою господарсько-фінансову діяльність, забезпечує ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності, здійснення контролю на всіх рівнях фінансово-господарської діяльності підприємства.

Історично визначились два альтернативні види регулювання положень щодо ведення обліку та контролю в різних країнах світу:

- перший – це професійне самоврядування зі сторони громадських організацій бухгалтерів і аудиторів;
- другий – це державне законодавче нормативне регулювання порядку ведення обліку та контролю на підприємстві [76, с. 138].

Перший підхід – притаманний США, Великобританії та тим країнам, що повністю або певною мірою запозичили принципи обліку і звітності цих країн. За цього підходу професіонали-бухгалтери мають домінуючу роль у встановленні стандартів обліку, звітності та контролю,

При другому підході – правове регулювання бухобліку та контролю здійснюється державою, що діє в інтересах всього суспільства та встановлює правові норми, визначаючи при цьому межі можливої поведінки суб'єктів [76, с. 145].

Основою правового регулювання є принцип обов'язковості дотримання правових норм. Взаємозв'язок правового та економічного регулювання прослідковується в тому, що при здійсненні обліку, обирається економічно доцільна лінія поведінки для себе, але є необхідність вимушено враховувати правові норми, порушення яких веде до юридичної відповідальності та економічних втрат. Домінуючою роллю законодавства відзначається Континентальна Європа і більшість країн Латинської Америки, в той же час методи та рівень такого регулювання можуть відрізнятись своїм різноманіттям.

В нормативно-економічній літературі при здійсненні класифікації систем правового регулювання та контролю господарської діяльності, а саме обліку, окреслюють такі моделі регламентації бухгалтерського обліку:

- континентальна, притаманна жорстка регламентація (країни західної Європи і бувші колонії Франції, Іспанії і Португалії);
- англо-американська, притаманна найменш жорстка регламентація (США, Великобританія, Канада, Японія, Індія);
- латиноамериканська, характерний змішаний варіант першої і другої моделі - у методології домінують рішення англо-американської школи, що проводяться керуючись принципами європейської систематизації;
- модель правового регулювання бухгалтерської діяльності бувших соціалістичних країн, притаманна також жорстка регламентація порядку ведення обліку, складання та подання фінансової звітності, що діє і в Україні [81, с. 93].

Побудова системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності на підприємстві регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [27]. В ньому визначаються основні нормативно-

правові принципи щодо організації і ведення бухгалтерського обліку та подання фінансової звітності. Дія Закону розповсюджується на всі юридичні особи, незалежно організаційно-правових форм та форм власності.

На сьогоднішній час відбуваються концептуальні процеси динамічної перебудови і розвитку вітчизняної системи бухобліку, який сьогодні містить в собі дві підсистеми, що групуються за специфікою регуляторного органу, який встановлює систематичність ведення обліку та складання і подання фінансової звітності:

- суб'єкти господарювання що знаходяться на загальній системі оподаткування;
- суб'єкти підприємницької діяльності, що відповідно до законодавства ведуть спрощений облік доходів та витрат, ведуть бухоблік та подають фінансову звітність в порядку, встановленому законодавством стосовно спрощеної системи обліку та звітності.

Формування облікової інформації щодо управління підприємством знаходиться в межах системи законодавчого регулювання бухгалтерського обліку та залежать від рівня, де її застосовують:

- державний рівень (Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України);
- галузевий рівень (інструкції, положення, методичні рекомендації галузевих міністерств);
- господарський рівень (Положенням про організацію обліку, зокрема облікова політика підприємства).

На державному (макрорівні) формування облікової інформації для управління відбувається за такими напрямками:

- визначення загальнонаціональної облікової політики;
- організація розробки НП(С)БО, інших нормативно-правових актів стосовно ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- вдосконалення організаційних форм та методів бухобліку в Україні;
- методологічне забезпечення впровадження сучасних технологій накопичення та опрацювання обліково-економічної інформації;
- затвердження та впровадження рекомендацій по вдосконаленню системи підготовки, перепідготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерів.

Регіональне регулювання здійснюється через призму конкретного спрямування державного регулювання на вимоги галузей. На рівні підприємств (мікрорівень) головними інструментами утворення облікової інформації в управлінні є:

- розробка облікової політики підприємства;
- визначення границь застосування видів обліку.

Основними важелями нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та контролю є: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”; Закон України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності”; Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; Укази Президента України; накази, розпорядження, постанови, листи, роз’яснення міністерств та відомств; НП(С)БО; М(С)ФЗ; Кодекси України; накази про облікову політику підприємства; графіки документообігу тощо.

Нормативно-правові акти можна представити у вигляді певної ієрархічної підпорядкованості, яка представлена в таблиці 1.4.

За місцем та роллю у регулюванні і реформуванні бухгалтерського обліку та контролю на господарюючих об’єктах акти нормативно-правового та методичного забезпечення можна виділити за такими рівнями:

Перший рівень – затверджені Верховною Радою Закони України та мають вищу юридичну силу. Головні з них:

1. Господарський кодекс України [19].

2. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” [27].
3. Податковий кодекс України [62].
4. Закон України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” [30].
5. Бюджетний кодекс України [13].
6. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [26].

Таблиця 1.4

Ієрархічність нормативних рівнів регулювання облікових даних

Закони України та інші нормативно-правові акти	Укази Президента України, Декрети, Постанови Кабінету Міністрів України
Положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативні акти	накази, інструкції по їх застосуванню тощо
Інструкції, методичні рекомендації	про застосування плану рахунків, регістрів та форм бухгалтерського обліку та інші
Робочі документи	щодо ведення бухгалтерського обліку та складання облікової політики, розроблених і затверджених органами держав)

Другий рівень – Укази Президента України. Ці нормативно-правові акти доповнюють інформацію, яка міститься у Законах України.

Третій рівень – постанови Кабінету Міністрів України, що є законодавчими документами вищого органу в системі виконавчої влади.

Четвертий рівень – інструкції, положення, накази, вказівки, методичні рекомендації Мінфіну України. Головними методично-правовими документами, що регулюють облік і контроль та допомагають їх організувати є Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку України [56, 63], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [61] та Інструкція про його застосування [32], Національні нормативи аудиту, інші нормативно-правові акти і методичні

рекомендації, які розробляються та затверджуються на основі цих методичних документів.

П'ятий рівень – інструкції, положення, постанови Національного банку України (НБУ), галузових відомств та міністерств.

Шостий рівень – рішення, розпорядження, накази по організації бухгалтерського обліку та контролю і застосування облікової політики, що приймаються на рівні підприємства та не суперечать нормативно-правовим актам, що зазначені в рівнях 1–5.

Підходи щодо окреслення норм чинного законодавства вчених-економістів наведено в Додатку Б.

Оцінивши різні підходи вчених щодо групування норм чинного законодавства по регулюванню обліку і контролю в Україні можна окреслити такі рівні (рис. 1.4).

Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” стверджує, що НП(С)БО – нормативно-правовий акт, що затверджується Міністерством фінансів України та визначає методи і принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, і в свою чергу не суперечать міжнародним стандартам [27].

Закон України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” визначає правові та організаційні засади, головні принципи і порядок проведення державного контролю у сфері господарської діяльності, повноваження органів державного контролю, посадових осіб та права, обов’язки і відповідальність господарюючих суб’єктів в процесі здійснення державного контролю (нагляду) [30].

Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [26] визначає мету аудиторської діяльності, основних суб’єктів аудиторської діяльності, об’єкти та напрямки аудиту, порядок здійснення сертифікації аудиторської діяльності, порядок створення та функціонування Аудиторської

палати України, громадської організації аудиторів України, обов'язки, права і відповідальність аудиторів та відповідних аудиторських фірм.

Сукупність рішень державних органів виконавчої та законодавчої влади на макрорівні включає:

–документи регулювання порядку ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності;

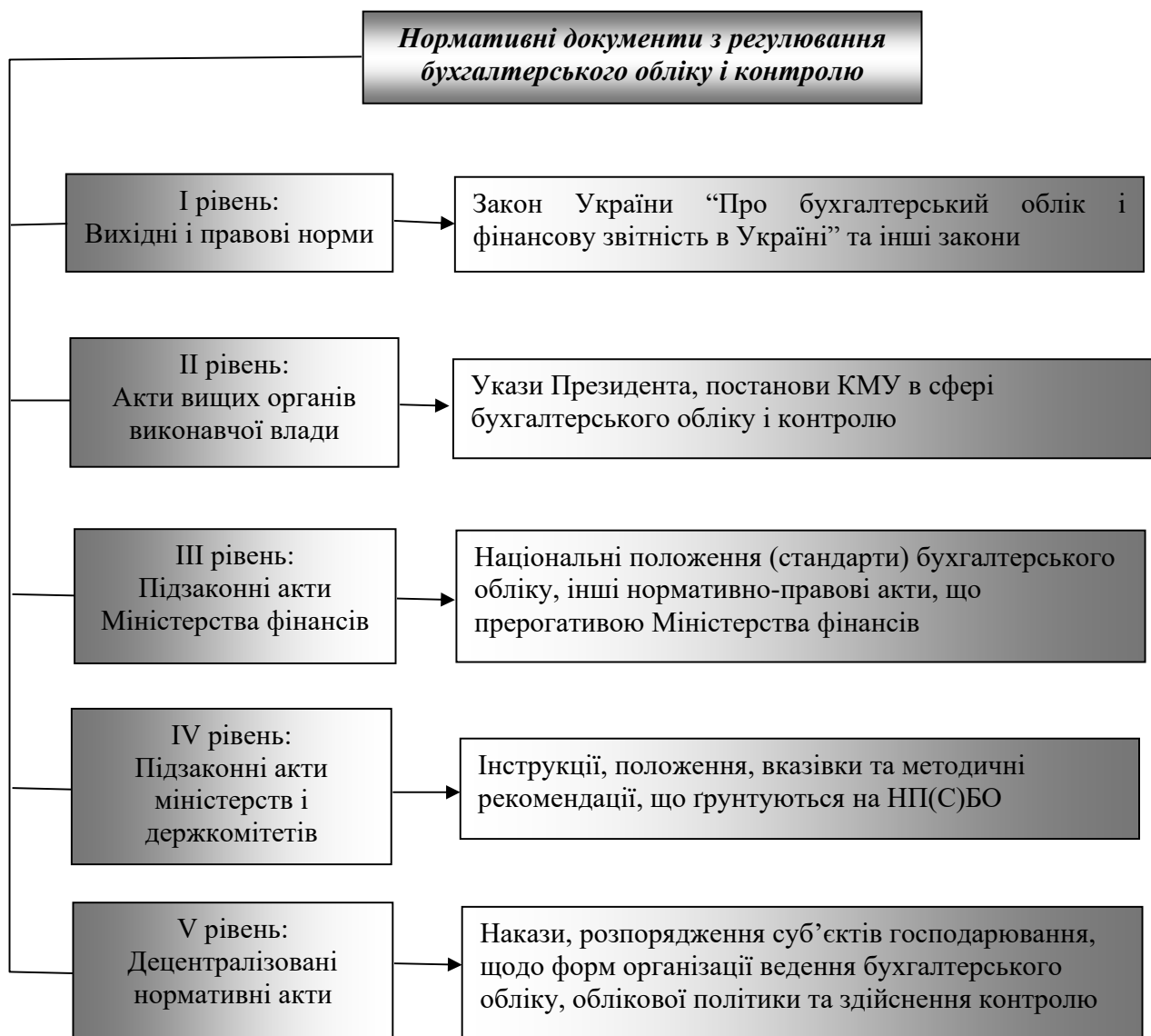


Рис. 1.4. Рівні нормативно-правового забезпечення обліку в Україні

– План рахунків і НП(С)БО, які регулюють правила та способи ведення обліку всіх господарських процесів, що відбуваються на підприємстві, складання і подання бухгалтерської звітності;

– нормативні акти та методичні вказівки (рекомендації, інструкції, листи) з питань бухгалтерського обліку, що затверджуються Міністерством фінансів України, іншими державними органами.

Мікрорівень щодо підприємства – це внутрішні робочі документи, облікова політика, робочий план рахунків, графік документообігу тощо.

До нормативних актів I рівня належать: Закони України, Постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України, що диктують обов'язковість єдиного ведення бухгалтерського обліку всіма господарюючими суб'єктами, однакові головні вимоги стосовно його організації, процедури та правила ведення бухгалтерського обліку та складання і подання фінансової звітності.

Отже, основним нормативним документом, якому повинні підпорядковуватися всі інші, є Конституція України, за ним Закони України та підзаконні акти всіх центральних органів державної влади, що діють на території України.

Зокрема, регіональні органи державної влади та місцевого самоврядування, затверджують нормативні акти (рішення місцевих рад), які діють тільки на території адміністративно-територіальних одиниць (область, місто, район, село).

Наступною підпорядкованою ділянкою в системі нормативних актів є локальні правові документи, які приймаються безпосередньо в межах підприємства власниками або уповноваженими органами (накази “Про облікову політику”, “Про комерційну таємницю” та ін.) Не являються нормативними актами: листи державних й інших органів, роз'яснення законодавства, податкові роз'яснення тощо. Отже, майбутнім шляхом вдосконалення системи бухгалтерського обліку є вибудова єдиних правил щодо ведення бухгалтерського

обліку і складання та подання фінансової звітності для всіх господарюючих суб'єктів. Винятком можуть бути підприємства, що за обсягами своєї господарської діяльності, а також публічності користуватимуться правом спрощеного порядку ведення обліку.

Зауважимо, що для зовнішніх та внутрішніх користувачів облікова інформація формується саме на виході інформаційної системи бухгалтерського обліку у формі фінансової, податкової, управлінської, соціальної звітності, довідок бухгалтерії та ін. На теперішній час регулювання якісних характеристик облікової інформації в Україні відбувається безпосередньо на державному рівні. А саме, якісні характеристики фінансової звітності регламентуються НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, концептуальною основою фінансової звітності [56] та МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (IAS1). Кожен з цього переліку нормативний акт має свою сферу впровадження і призначення (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Характеристика нормативних документів з регулювання якості облікової інформації

<i>Назва документу</i>	<i>Призначення</i>	<i>Сфера застосування</i>
Концептуальна основа фінансової звітності (The IFRS FrameWork)	Містить виклад концепцій на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішніми користувачами	- мета фінансових звітів; - якісні характеристики, що визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах; - визначення, визнання та оцінка елементів з яких складаються фінансові звіти; - концепції капіталу та збереження капіталу
МСБО 1 “Подання фінансової звітності” (IAS 1)	Визначає основи подання фінансової звітності загального призначення та установлює загальні вимоги щодо її подання настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту	Підготовка та подання фінансової звітності загального призначення відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)
НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до	Визначаються мета, склад і принципи підготовки	Підготовка та подання фінансової звітності і консолідованої фінансової

подання фінансової звітності”	фінансової звітності та вимоги до розкриття її елементів	звітності юридичних осіб усіх форм власності (окрім бюджетних установ та банків)
-------------------------------	--	--

Головним завданням наведених в таблиці 1.5 нормативно-правових актів є встановлення якісних вимог щодо формування підсумкової облікової інформації, а саме показників фінансової звітності.

На сьогоднішній день в Україні центральну роль у регулюванні бухгалтерського обліку відіграє держава, а бухоблік є однією з функцій здійснення національної безпеки та працює як інструмент фінансового регулювання і дотримання єдиної фінансової політики в країні, забезпечуючи при цьому реалізацію конституційного права на отримання інформації в системі підприємницької діяльності та економіки зокрема [23, с. 50].

В той же час, в Україні регулювання бухобліку відбувається державними органами з орієнтуванням на оподаткування. Ще можна підкреслити, що Україна – це єдина країна, принаймні в Європі, яка в частині нормативного регулювання обліку розвиває свій унікальний шлях розвитку, тому що законом затверджений єдиний державний метод регулювання бухгалтерської діяльності [8]. Правовим фундаментом ведення бухгалтерського обліку в Україні є сукупність законодавчих та нормативних актів, які регламентують фінансово-господарську діяльність її облік та контроль на підприємствах всіх форм власності.

Прогресивним шляхом розвитку бухгалтерського обліку в Україні є встановлення та розвиток порядку ведення бухгалтерського обліку, контролю та складання фінансової звітності за єдиними критеріями для всіх суб'єктів господарювання. Тому окреслилась потреба вдосконалення не тільки системи бухгалтерського обліку в Україні, а і інститутів його регулювання, про що в свою чергу свідчить наукова дискусія. У науково-професійному середовищі існують різні трактування вирішення цих питань: від удосконалення функціонування існуючого регулятора до створення нового керуючого органу.

Висновки до розділу I

Дані бухгалтерського обліку мають вагоме значення у прийнятті тих чи інших управлінських рішень. Вплив їх зростає за умови, що облікові дані повністю задовольняють запити управлінської системи та не є надлишковими. Мається на увазі, що така інформація буде носити релевантний характер.

Інформаційні дані є різнобічними за метою утворення, взаємозв'язками, ступенем відкритості, послідовністю формування та місцем виникнення.

Перш ніж визначати вид облікових даних та надавати їм відповідних характеристик, обліковий персонал повинен детально вивчити всі інформаційні запити користувачів облікової інформації. Користувачі такої інформації, в першу чергу є різними суб'єктами суспільно-економічної системи, і тому їх право на одержання відповідної інформації та інформаційні потреби можуть значно відрізнятися, а це в свою чергу вимагає детального вивчення даного питання.

Завдяки інформації бухгалтерського обліку задовольняються інтереси та соціальні потреби працівників підприємств, зростає обсяг конкурентної продукції як на внутрішньому, так і зовнішньому ринках, з'являється можливість застосування новітніх технологій. Процес бухгалтерського обліку відбувається через фіксацію всіх господарських процесів у відповідних реєстрах, через які здійснюється контроль за раціональним використанням матеріальних та грошових ресурсів, недопущення непродуктивних витрат, як результат запобігає появі штрафних санкцій за порушення через порушення умов договору, тощо.

Інформаційною базою всіх управлінських функцій, що підтримують логістику управління підприємством слугує система бухгалтерського обліку будь-якого підприємства. Сюди можна віднести: планування (прогнозування показників діяльності); контроль (зіставлення планових та фактичних показників); економічний аналіз (оцінка досягнутих показників діяльності та виявлення

відхилень); регулювання (прийняття відповідних управлінських рішень для досягнення планових показників діяльності і уникнення негативних відхилень та встановлення позитивних результатів). Тому нормативно-правове регулювання обліку, контролю, звітності для управління підприємствами має значний вплив у кожній країні.

РОЗДІЛ 2.

Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень

2.1. Організація бухгалтерського обліку у системі управління підприємством

При організації обліку на підприємств доцільно враховувати вплив безлічі різнобічних чинників. Зокрема, найперше нормативних, соціальних, економічних і навіть екологічних.

Організації бухгалтерського обліку (рис. 2.1) вимагає раціоналізаторського підходу щодо формування системи економічної інформації з метою її застосування у системі прийняття управлінських рішень.

Організація обліку передбачає власну оптимальну структуру, що вимагає урахування таких передумов [8]:

- вивчення нормативної бази з питань ведення підприємницької діяльності, обліку і звітності;
- визначення особливостей функціонування господарюючого суб'єкта щодо його організаційної структури підприємства, рівня технічного та технологічного забезпечення та процесу виробництва;
- встановлення інформаційного масиву даних для прийняття управлінських рішень, контролю діяльності суб'єкта загалом та в розрізі підрозділів;
- обґрунтування складу бухгалтерської служби при одночасному визначенні повноважень та обов'язків між обліковцями;
- формування документообігу на підприємстві;
- вибір найоптимальнішої із альтернативних форми бухгалтерського обліку та встановлення графіку формування показників та подання звітності;
- обґрунтування та розробка системи взаємозв'язку бухгалтерської служби із іншими відокремленими підрозділами господарюючого суб'єкта.

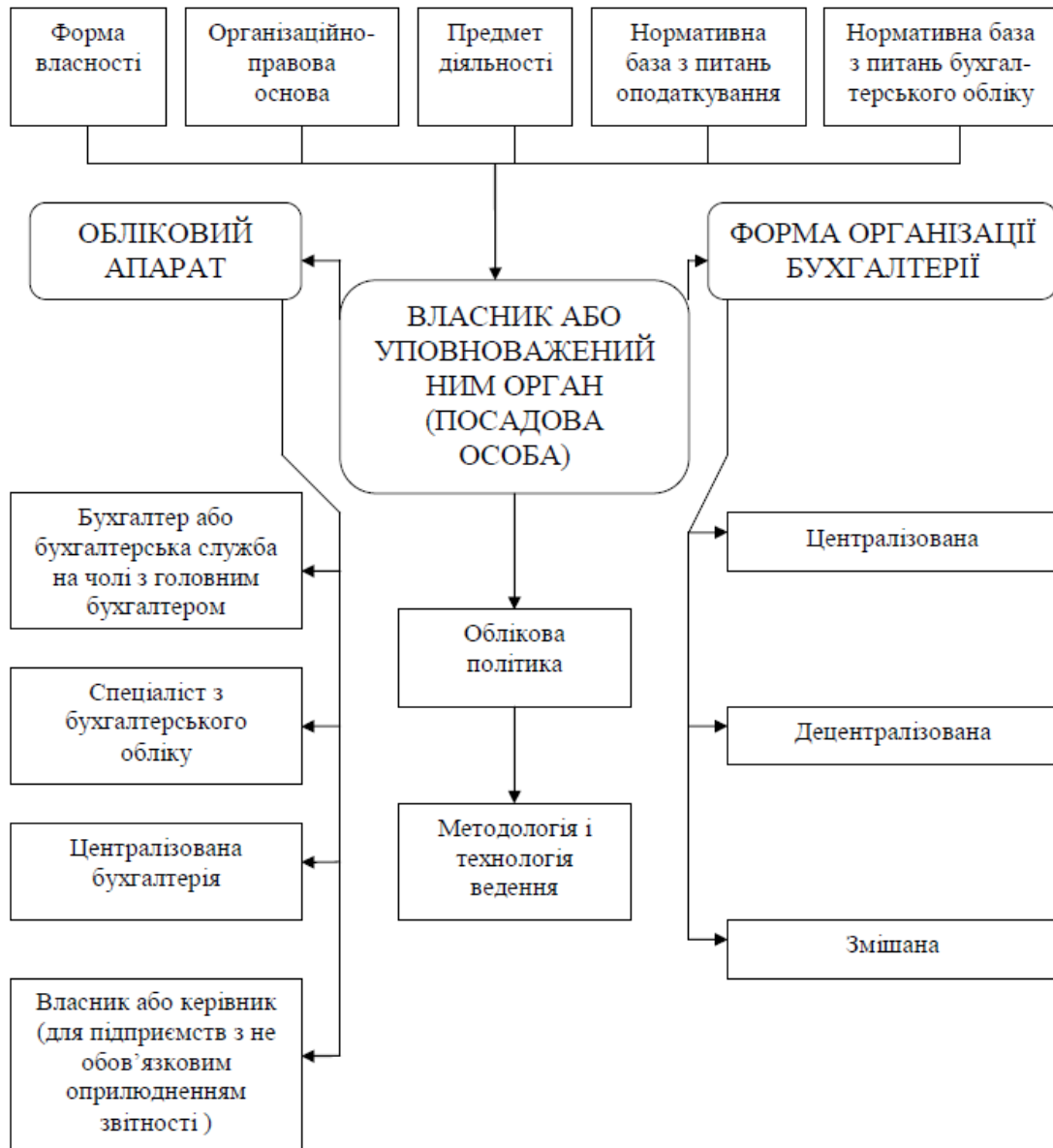


Рис. 2.1. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві

Оптимальна організація бухгалтерського обліку забезпечує своєчасність та правильність обліку всіх господарських процесів і їх реєстрації на рахунках обліку при відповідній документальній доказовості здійснення, а також узагальнення в облікових регістрах і звітності, а також раціональність методики калькулювання собівартості продукції. Але водночас необхідним є врахування рівня технічного оснащення облікових процесів, якості програм прикладних програм і

кваліфікаційної підготовки облікових працівників тощо [10, с. 58].

Однією із вагомих складових управлінського персоналу є облікова служба на підприємстві. Вона має тісні двосторонні взаємозалежні зв'язки із іншими підрозділами господарюючого суб'єкта. Вони полягають в отриманні від інших служб необхідної документації та надання інформації економічного характеру щодо результатів їхньої роботи. Саме це впливає на структуру побудови бухгалтерського обліку: заснованого на принципі централізації або децентралізації бухгалтерського обліку, що залежить від рівня самостійності та організаційно-територіальної відокремленості роботи підрозділів підприємства.

Побудова децентралізованого обліку є обґрунтованою при організаційній та територіальній відокремленості підрозділів господарюючого суб'єкта і обов'язковості ведення ними облікових робіт власно найманим персоналом. Особливістю даної форми організації обліку є формування “на місцях” первинних документів, їх опрацювання та котирування у системі аналітичних і синтетичних рахунків, формування звітності зокрема та визначення ступеня досягнення планових завдань. Така форма організації обліку притаманна великим господарюючим суб'єктам (концернам, асоціаціям, концернам та ін.). Вона має власні недоліки та переваги. До останньої належить максимальне наближення працівників бухгалтерії до здійснених господарських операцій. Це посилює контроль за юридичною обґрунтованістю господарських процесів і забезпечує використання облікової інформації для оперативного керівництва [17].

Недоліком децентралізованої бухгалтерії є додаткові витрати на утримання облікового апарату відокремленого і послаблення поточного контролю з головної облікової служби, зокрема головного бухгалтера. Адже звітність подається в кінці місяця і не має можливості перевірити правильність формування первинної документації.

Централізована організація обліку передбачає раціональний розподіл між обліковим персоналом роботи з урахуванням наявних їх кваліфікаційних рівнів.

Відокремлені підрозділи у визначені графіком терміни здають первинні документи для їх рознесення по аналітичних і синтетичних рахунках і формуванні у кінці звітної періоду звітності. Внаслідок чого ефективніше застосовується обчислювальна техніка, економляться кошти на додаткових відокремлених облікових працівників із одночасним підвищенням якості обліково-аналітичної інформації [43, с. 158].

Між організацією та технологією обліку існує тісний взаємозв'язок. Остання являє собою це процес обробки даних бухгалтерського обліку через послідовність окремих етапів, дотримання яких дає можливість отримати потрібну облікову інформацію.

Рівень правильності організації бухгалтерського обліку на підприємстві впливає на якість облікової інформації, що застосовується для прийняття управлінських рішень. Саме тому важливим при організації обліку на підприємстві є досягнення певних завдань (рис. 2.2.), які можна звести до декількох основних.

Зокрема, останні передбачають:

- формування концепції облікової політики;
- розмежування фінансового та управлінського обліків;
- своєчасна фіксація усіх здійснених господарських операцій при дотриманні вимог своєчасності, повноти, достовірності і безперервності реєстрації;
- застосування відповідних процедур для обробки облікових даних для отримання необхідної вихідної інформації;
- групування та подання зацікавленим користувачам масиву інформації із первинних документів, облікових реєстрів і звітності [43, с. 165].



Рис. 2.2. Завдання організації бухгалтерського обліку

Виконання визначених вище завдань організації бухгалтерського обліку сприятиме правильній обробці облікових даних за допомогою відповідних процедур, прийомів і способів.

Процес ведення обліку та формування звітності перебуває у прямій залежності від стадії життєвого циклу підприємства. Але він є неможливим без його належної організації.

Саме це ставить вимогу необхідності досягнення раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві, яка передбачає ряд послідовних дій. Зокрема:

- 1) повне ознайомлення із особливостями діяльності підприємства;
- 2) підбір кваліфікованого облікового персоналу;
- 3) створення відповідних умов роботи для обліковців і розподіл між ними обов'язків;
- 4) забезпечення контролю та визначення ступеня відповідальності при невиконанні обов'язків [75, с. 167].

Організацію бухгалтерського обліку можна проводити при дотриманні трьох ієрархічних етапів:

– створення підприємства (ведення протоколу зборів засновників, що фіксує рішення про прийняття керівника на посаду, і відповідно до законодавства автоматично визнається відповідальним за організацію бухгалтерського обліку на об'єкті);

– організація бухгалтерського обліку (цей етап містить три взаємопов'язані напрями (Додаток В). Напрями організації бухгалтерського обліку (методичний, організаційний і технологічний) дають можливість формувати системи бухгалтерського обліку та здійснювати його процес в умовах конкретного середовища;

– впорядкування і вдосконалення системи бухгалтерського обліку – це етап, що забезпечує життєдіяльність підприємства для можливості ефективного функціонування бухгалтерського обліку та його здійснення [75, с. 214].

Організація обліку складається з трьох взаємопов'язаних етапів.

На першому, методичному, етапі відбувається вибір системи відповідних способів та прийомів, що є базою для документування, застосування методу подвійного запису, інвентаризації, використання синтетичних та аналітичних рахунків, калькулювання, оцінки майна та зобов'язань, бухгалтерського балансу та звітності. На цьому етапі важливу роль відіграє компетентність і обізнаність керівника. Оскільки в процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні відбулись зміни у багатьох первинних облікових документах, реєстрах

бухгалтерського обліку та інших носіях обліково-аналітичної інформації, що є складовою уніфікованої системи облікової та звітної документації, затверджено новий План рахунків бухгалтерського обліку, прийнято 25 П(С)БО, що є похідними від МСБО [75, с. 236].

На другому етапі організації бухгалтерського обліку, технічному, – відбувається вибір форми обліку, яка найбільше відповідає галузі та масштабу даного підприємства. Його суть: у виборі способу обробки облікових даних – використовуючи спеціалізоване програмне забезпечення або ні; розробці переліку та форм облікових регістрів; встановленні правил здійснення записів в регістрах та переносу даних в них.

На третьому етапі відбувається організація роботи облікового апарату, або інакше кажучи – організація управління в бухгалтерії. Він містить:

- вибір найбільш економної та найбільш зручної загальної системи обліку (облік децентралізований, централізований або змішаний);
- затвердження оптимальної структури облікового апарату (віднесення облікової праці за відповідними ділянками обліку);
- затвердження норм праці і часу, що є обов’язковим для виконання робіт і знаходження оптимальної чисельності бухгалтерів;
- набір кадрів та їх навчання;
- організація робочих бухгалтерських місць;
- раціональне розміщення облікового апарату (поруч з оперативними підрозділами та працівниками, що часто взаємодіють з бухгалтерією тощо);
- встановлення дієвих інформаційних зв’язків між окремими підрозділами бухгалтерії, між бухгалтерією та операційними підрозділами підприємства, а ще з зовнішнім середовищем (впровадження належного діловодства та документообігу);
- організація інформаційного, технічного та матеріального забезпечення облікових працівників;

- зацікавлення працівників бухгалтерії (оплата праці та інші види стимулювання);
- встановлення правового та точного обліку роботи працівників і здійснення контролю за виконанням ними своїх посадових інструкцій;
- створення архіву для тривалого зберігання бухгалтерських документів;
- організація захисту та безпеки облікової інформації [75, с. 283].

Дієва реалізація функцій управління залежить від достовірності, повноти, релевантності та якості інформації. У цьому аспекті організація та методика бухгалтерського обліку як важливої складової частини інформаційної системи підприємства мають відбуватися не лише для представлення інформації про операції, які мали місце в попередніх звітних періодах, а і для обґрунтування майбутніх управлінських рішень.

Отже, організацію бухгалтерського обліку на кожному підприємстві можна вважати творчим процесом, що значною мірою залежить від бізнесу, обсягу діяльності підприємства, наявності кваліфікованих облікових кадрів, стадії механізації і автоматизації облікових процесів, чинної звітності, її періодичності, системи управління тощо.

2.2. Методика облікової обробки даних про діяльність підприємства

У системі прийняття рішень найважливішим чинником є інформаційна система підприємства, у якій однією з важливих складових є система бухгалтерського обліку. Саме завдяки останній формуються в управлінні підприємством зв'язки між функціями, суб'єктами та об'єктами тощо.

Система бухгалтерського обліку складається із організаційних і практичних аспектів. У свою чергу, організація вітчизняного обліку має дві власні забезпечуючі складові:

- методологічну – формується на основі принципів та концептуальних

засади ведення обліку, які визначені нормативно через закони, стандартах фінансової звітності або положеннях бухгалтерського обліку. Їх визначає держава чи професійна спільнота;

- методичну – вона полягає у тлумаченні нормативних актів і документів бухгалтерського обліку та фінансової звітності через регламентацію методичних вказівок, рекомендацій та відповідних інструкцій щодо застосування [16].

Два вищезазначені види забезпечення є базова складові системи організації обліку, адже визначають зміст і порядок функціонування облікового процесу.

Якість процесу підготовки обліково-аналітичної інформації досягається через дотримання нормативно-правових вимог і визначеної методики бухгалтерського обліку.

Незважаючи на загальнопризнаність щодо дотримання при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві певних правил, дилема полягає у наступному: на сьогодні відсутня така сукупність правил, що забезпечують максимальний ефект від ведення обліку, а саме досягнення повної достовірності, доступності та і корисності від сформованої фінансової і управлінської інформації.

Систему способів ведення бухгалтерського обліку формують форми організації документообігу, методи визначення вартості активів, групування й оцінки господарських операцій, застосування рахунків бухгалтерського обліку, поряд проведення інвентаризації, встановлення системи облікових регістрів тощо. Тобто все що стосується обробки облікової інформації [8].

На основі запитів користувачів облікової інформації сучасна система бухгалтерського обліку має три основні функціональні цілі:

- обліковує по факту за звітний період активи, капітал і зобов'язання господарюючого суб'єкта, які відображаються у звітності про фінансовий стан і фінансові результати;
- здійснює інформаційне забезпечення керівництва підприємства – тобто формує основу для прийняття управлінських рішень;

– трансформується в “облік майбутнього” – тобто облікові дані є підставою для прийняття управлінських рішень щодо господарської діяльності підприємства на майбутнє [17, с. 167].

Вчені стверджують, що фінансовий облік на 100 % формує інформаційну підтримку системи управління. Адже опрацювання даних управлінським обліком обмежується лише окремими категоріями, залишаючи поза увагою грошові кошти, основні засоби, зобов'язання, капіталовкладення, фонди та резерви тощо.

Головною метою фінансового обліку є вимір якості розпорядження засобами і він призначений для складання фінансової звітності. Його ціль можна вважати досягнутою, якщо документи правильно складені і представлені по призначенню. Цільова спрямованість управлінського обліку – удосконалювання якості розпорядження ресурсами і він є засобом для досягнення намічених цілей [25, с. 267].

Управлінський персонал отримує облікову інформацію внаслідок відповідної обробки даних про діяльність підприємства через їх ідентифікацію, узагальнення, систематизацію та відображення у звітності. Оскільки облік дає можливість вибору методів обробки інформації, то така альтернативність формує ситуації, коли одні і ті ж об'єкти та процеси в підсумку можуть мати різну вартість. Саме тому управлінському персоналу доцільно враховувати правила при застосуванні облікової інформації у процесі прийняття управлінських рішень:

1) піддавати сумнівам отриману для прийняття рішення облікову інформацію на достовірність, адже “значення даних обліку може мати різне вартісне вираження в залежності від обраних до застосування способів визнання та методів оцінки”;

2) враховувати парадокси облікової інформації в ході використання її в якості інформаційного забезпечення при прийнятті управлінських рішень;

3) формувати похідний інформаційний масив на основі облікових даних, врахувавши або ж нівелювавши вплив методології обліку на інформаційне

забезпечення процесу прийняття управлінських рішень [40, с. 235].

Задля дотримання усіх основоположних якісних характеристик інформації виконуються наступні послідовні дії:

- 1) ідентифікується економічне явище щодо його корисності користувачам облікової інформації;
- 2) ідентифікується тип інформації, що може бути отримана про обране економічне явище і яка може бути доречною;
- 3) визначається доступність отриманої на попередньому етапі інформації та можливість її правдивого подання [41, с. 67].

Саме дотримання алгоритму визначених вище дій забезпечує правдивість та доречність фінансової (облікової) інформації.

Етапи формування облікової інформації для управління підприємством:

1. Формування управлінського рішення облікової задачі або аналіз і опис існуючого рішення – передбачає пошук даних через формування системи збору із дотриманням правил документообороту. Плануються очікувані результати при визначені відповідальних осіб через формування показників управлінської звітності.

2. Узгодження прийнятих нових і наявних управлінських рішень, обліковою політикою, діючою методикою та технологіями ведення обліку на підприємстві— яка із наявної інформації частина може бути корисна для управлінського обліку та вплив інформації останнього на весь масив облікових даних.

3. Впровадження облікових технологій, які максимально адаптовані до потреб управління передбачає практичну реалізацію прийнятих рішень [44, с. 356].

Система облікової інформації для управління підприємством формується на основі взаємозв'язку між даними бухгалтерського та управлінського обліків. Вона являє собою сукупність показників оцінки витрат, собівартості і формування фінансових результатів.

Облікова інформація розкриває стан явищ та процесів господарського життя

у вимірниках:

- трудових (визначається кількість затраченої праці в днях, годинах, хвилинах);
- натуральних (господарські засоби і процеси виражаються одиницях ваги, об'єму, площі, потужності тощо);
- вартісних (узагальнюють наявність та рух і майна та джерел його формування, господарських процесів та результатів діяльності у національній валюті);
- якісних (нефінансових) – розкривають рівень задоволеності клієнтів, їх постійність тощо [45, с. 147].

Систематизація облікової інформації в розрізі об'єктів чи процесів відбувається за допомогою бухгалтерських рахунків та бухгалтерських проведення. Саме вони відображають взаємозв'язки між об'єктами, деталізують облікову інформацію про об'єкти в розрізі функціональних ознак.

Носієм первинної облікової інформації є первинний документ, який документально підтверджує кожну господарську операцію.

Інформація з рахунків бухгалтерського обліку формує загальний масив облікових даних. Тобто не відповідає запитам управлінського персоналу і виражена тільки у вартісних показниках.

Для управління найбільш релевантною є інформація з облікових реєстрів, оскільки у них вона систематизована і узагальнюється пооб'єктно та за функціональними ознаками. При автоматизації обліку облікові реєстри можуть систематизувати та узагальнювати облікові дані у вартісних і натуральних показниках [65].

На основі облікових реєстрів можна формувати різноманітні форми управлінської звітності, яка має вагомість та відповідність потребам управлінського персоналу.

Облікова інформація про об'єкти господарських засобів, джерел їх

утворення та про господарські процеси є головним об'єктом облікового процесу, який завершується складанням звітності підприємства.

Інформація фінансової звітності повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, але при наявності у них відповідних знань щодо її “читання” та заінтересованості у сприйнятті цієї інформації.

Інформація фінансової звітності повинна бути доречною і давати можливість при прийнятті рішень користувачами оцінювати вчасно минулі, теперішні та майбутні події.

Фінансова звітність повинна бути достовірною, що досягається за умови відсутності у ній помилок та перекручень, які можуть вплинути на рішення її користувачів.

Фінансова звітність повинна уможливлувати порівняння показників за різні періоди та різних господарюючих суб'єктів.

З метою зіставності показників фінансової звітності їх наводять за попередній та поточні періоди та розкривають інформацію про наявну і зміни облікової політики [68].

На початковій стадії облікового процесу, коли лише встановлюються факти господарського життя, отримана економічна інформація є необроблена жодними обліковими методами. Вона лише має пряме відношення до фінансово-господарської діяльності підприємства, і може бути потенційно ідентифікованою і облікову або належати до останньої через певний проміжок часу.

Задля досягнення якості облікової інформації спочатку необхідно підготувати та проконтролювати якість обліково-аналітичних даних (рис. 2.3.).

Зважаючи на те, що облікова інформація у системі прийняття рішень може мати побічні ефекти, об'єктивно необхідною є потреба створення системи якості облікової інформації, призначення якої можна визначити наступним чином:

- 1) вона повинна вносити ясність до облікових процедур (максимально розкривати особливості облікової обробки економічної інформації при її

трансформації в облікову, одночасно інформуючи користувачів про те, як обрана методологія обліку впливає на релевантні показники);

2) пріоритетність надавати домінантим користувачам облікової інформації через застосування тих облікових процедур, які найбільше задовольняють саме їхні інформаційні потреби [70, с. 259].

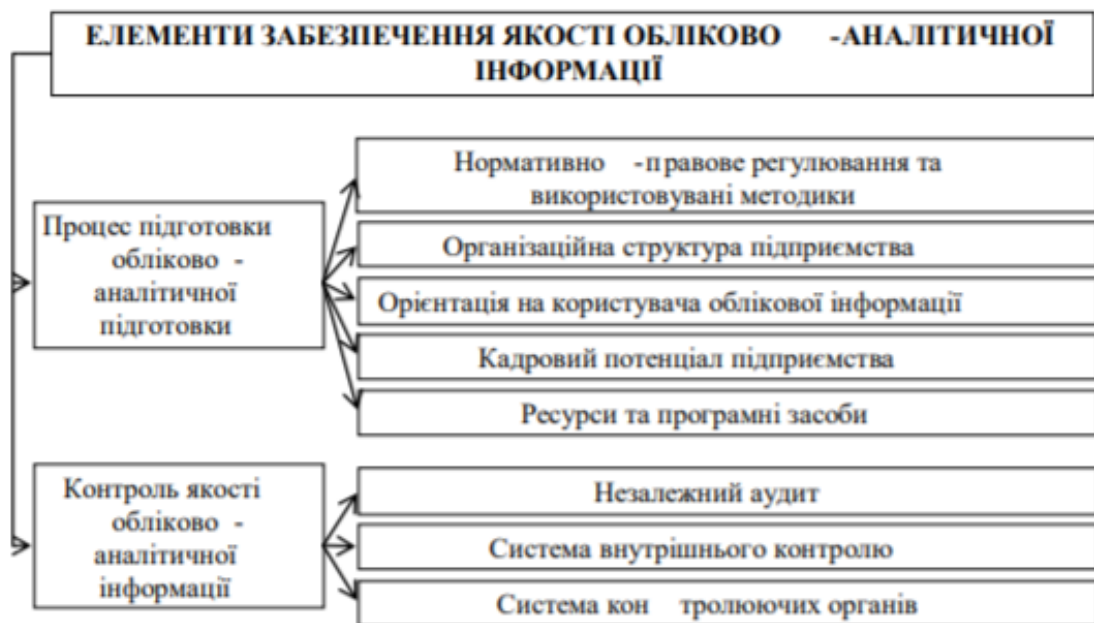


Рис. 2.3. Система забезпечення якості обліково-аналітичної інформації

Щоб прийняти оптимальне рішення, управлінському персоналу доцільно застосовувати концепцію диференціального аналізу. Він базується на двох основних категоріях: диференційні доходи і диференціальні витрати. Порівняння між ними формує три основні правила:

1. Із альтернативних варіантів, котрі характеризуються зміною розміру витрат при незмінності доходів, обирати краще той, що має менші диференціальні витрати.

2. Із двох альтернативних варіантів, які характеризуються змінністю витрат і доходів, доцільнішим є той, що забезпечує більший диференційний дохід.

3. При виборі кращої альтернативи завжди потрібно загальні величини доходів і витрат, адже значення окремих показників на одиницю продукції залежить від обсягу діяльності [21, с. 67].

Під час формування облікової інформації по кожному об'єкту бухобліку єдиний підхід забезпечують наявні методики бухгалтерського обліку та аналізу кожної господарської операції чи факту господарського життя. Тільки володіючи знаннями і за умови додержання загально-встановлених методики та техніки ведення бухгалтерського обліку, принципів і способів організації, загальновстановлених норм і правил дозволить раціонально налагодити роботу бухгалтерії і достовірно відображати всі господарські процеси.

Облікова інформація, отримана при веденні бухгалтерського обліку, забезпечує функціонування системи управління підприємством. На основі облікових даних управлінський персонал аналізує господарську діяльність підприємства, контролює законність, достовірність та ефективність господарських операцій з метою визначення тактики та стратегії розвитку. Облікова інформація є базою для складання і подання у відповідні органи та фонди бухгалтерської звітності (податкової, статистичної, соціальної тощо). Існує умовна інформаційна ієрархія: облікова інформація є елементом економічної. А остання формує частину управлінської інформації.

2.3. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку для прийняття управлінських рішень

Увесь інформаційний масив про діяльність господарюючого суб'єкта поділяють на два види:

– облікові дані, що підвищують ефективність управління підприємством, які використовуються внутрішніми користувачами і, як правило, стосуються виробничих витрат та процесу реалізації готової продукції;

– облікові дані за певний часовий проміжок, на основі яких можна оцінити поточний фінансовий стан, структуру та обсяг активів і джерел їх формування, величину позичених фінансових ресурсів [5].

Сучасна проблема розвитку та інтеграції обліку до міжнародних стандартів вимагає зміни та доповнення нормативного забезпечення, встановлення ступеню відповідальності підприємства при недотриманні законодавства та методичних вимог, удосконалення документального супроводу облікових процесів.

Саме тому найвагомішим завданням сучасної облікової системи є глобалізація та адаптація вітчизняного законодавства до норм законодавства Європейського Союзу [14].

Також науково визнано відсутність у державі суб'єкта, який несе відповідальність за стан розвитку та поточного застосування бухгалтерського обліку. Адже методологію останнього встановлює Міністерство фінансів. Статус Методологічної ради невизначений і її можливості обмежені. А збором та обробкою фінансових звітів займається Державний комітет статистики України.

Саме тому питання визначення напрямів удосконалення бухгалтерського обліку в системі прийняття управлінських рішень завжди залишається актуальним. Зокрема, його практична реалізація може бути здійснена через ряд заходів:

- удосконалення на законодавчому рівні регулювання обліку;
- побудова цілісної системи обліку;
- забезпечення тривимірної мети обліку;
- зростання соціальної значимості обліку;
- інтенсивне формування для прийняття управлінських рішень управлінського обліку;
- формування ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку [25, с. 327].

Сьогодні державне регулювання системи бухгалтерського обліку відіграє безумовно визначальну роль. Але необхідно вивчати запозичити досвід

розвинених країн щодо дворівневої системи регулювання обліку, яка включає механізми держави та методи діяльності самоврегульованих (громадських) бухгалтерських організацій.

На основі оцінки вітчизняного законодавчого забезпечення обліку для досягнення його стратегічного розвитку виділяють такі завдання:

- регуляторні – передбачають поділ функцій щодо регулювання бухгалтерського обліку між державою (через її інститути) та недержавним впливом через професійні об'єднання бухгалтерів;
- інституціональні – означають подолання перешкод і передбачають становлення дієвого інституту професійних бухгалтерів вузькогалузевого спрямування;
- науково-освітні – передбачають поглиблення наукових положень інституціональної теорії бухгалтерського обліку;
- функціонально-етичні – означають посилення інтенсивності роботи бухгалтерської служби через збільшення кількості функцій її членів з одночасним закріпленням їхніх прав і норм [33, с. 97].

Що стосується удосконалення законодавчого забезпечення обліку, доцільними є такі заходи:

- чітке встановлення ролі і повноважень різних регуляторів щодо дотримання облікового законодавства;
- визначення та забезпечення відповідальності членів регуляторного органу щодо встановлення і дотримання методології бухгалтерського обліку;
- удосконалення та регламентацію бухгалтерського обліку у контексті масиву обліково-звітної інформації задля задоволення інформаційних потреб усіх користувачів [39, с. 167].

Створення облікової системи нової якості передбачає її побудову за єдиними правилами, яка складається з адаптованих облікових підсистем і задовольняє потреби всіх користувачів облікової інформації (рис. 2.4).

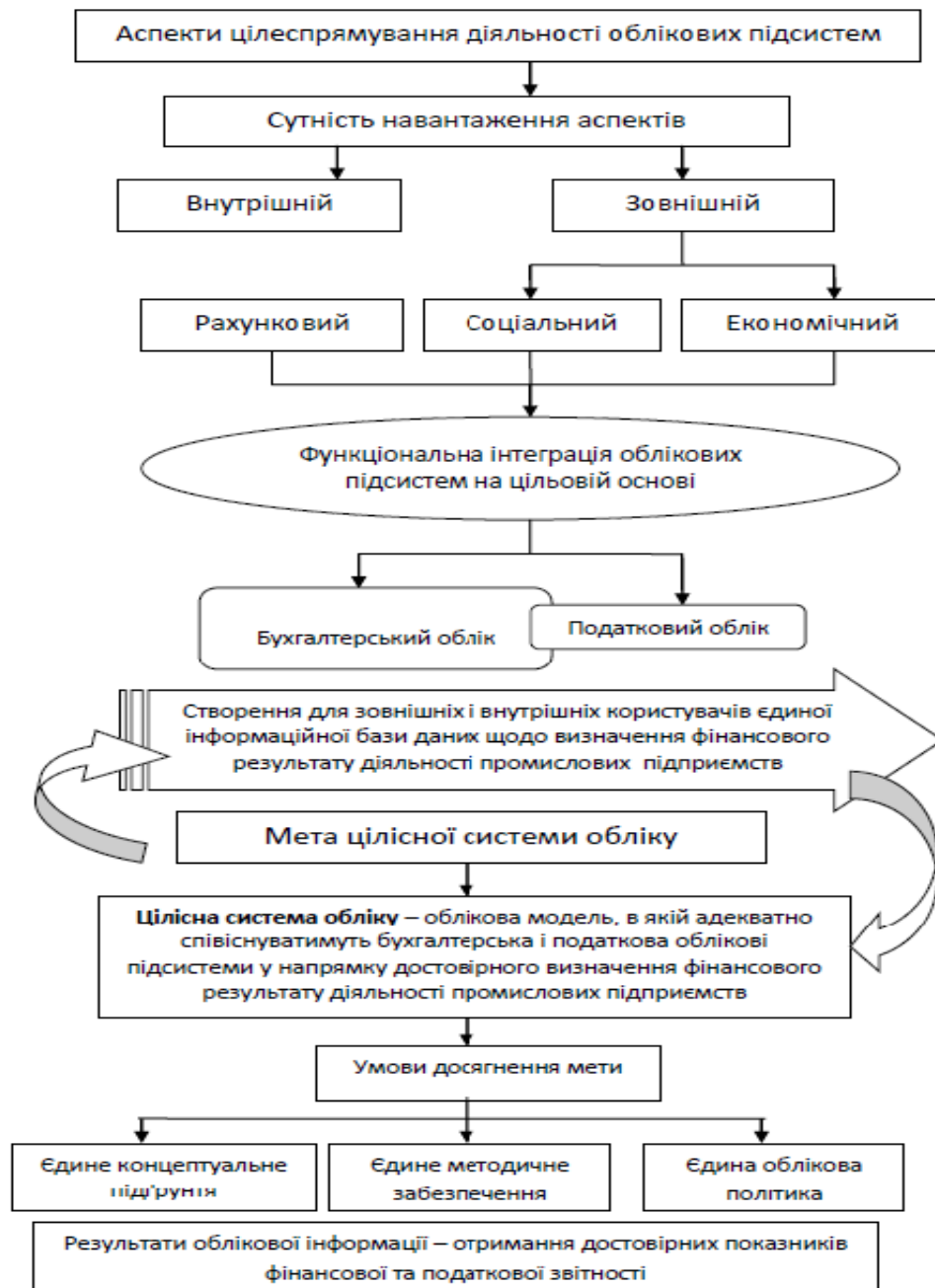


Рис. 2.4. Визначення загальної мети цілісної системи обліку

При цьому враховується вплив факторів на цілісну систему. До них належать політичні ситуації; тенденції економічного розвитку країни та світу; фіскальні служби; співіснування облікових систем світу; зовнішні та внутрішні

користувачі облікових даних облікової звітності.

Отже, нагальну потребу створення цілісної системи обліку можна визначити через її мету, яка полягає в забезпеченні корисною інформацією зовнішніх і внутрішніх користувачів для прийняття правильних управлінських рішень. Щоб досягти даної мети необхідно, щоб на вході в облікову систему поступала лише корисна інформація щодо усіх фінансово-господарських процесів, а на виході – інформація про результати їх погодження (рис. 2.5).



Рис. 2.5. Цільова трансформація інформаційних потоків у цілісній системі обліку.

Сьогодні бухгалтерський облік втрачає власну функцію рахівництва, оскільки все частіше має державну, громадську чи соціально-орієнтовану спрямованість. Внаслідок цього облікові дані закривається від працівників, бухгалтер трансформується у фахівця-експерта у системі на користь власника. Відсутність законодавчих важелів, які б не вимагали якісне ведення бухгалтерського обліку, сформувало:

– надання недостовірної фінансової звітності або її ненадання взагалі;

- недбале ставлення до ведення обліку;
- ігнорування правил П(С)БО [40, с. 286].

Для реалізації всіх передумов щодо застосування державою бухгалтерського обліку як організаційно-економічної системи регулювання (а не управління) економікою необхідно забезпечити надання достовірної інформації користувачам.

Мета ведення обліку була сформована ще у середині XIX ст. Вона визначається як:

- рахункова – висвітлює концепцію облікової системи, її методологію, функціональне спрямування. Означає розробку спеціальної логіки, класифікації об'єктів, рахунків, сутності господарських операцій, оцінки та інше;
- соціальна – передбачує наявність позасистемних користувачів, що має якісне відношення до власне облікової системи. Одна їх не цікавить методологічне підґрунтя облікових даних, їм потрібна лише інформація про діяльність;
- економічна – вказує на функціональну причетність обліку, як самостійної, у певних межах відокремленої сфери діяльності і дозволяє за допомогою облікових даних управляти господарськими процесами підприємства [42].

Рахункова функція є суто внутрішнім системним концептуальним аспектом, пов'язана з методологією обліку; соціальна та економічна функції – мають зовнішні аспекти і висвітлюють зацікавленість зовнішніх користувачів у обліковій інформації.

Соціальна мета обліку полягає у орієнтації на забезпечення інформацією системи управління підприємством, на якому вона створена та функціонує, і зацікавлених сторонніх споживачів облікових даних. Саме через попередження зайвого ризику банкрутства зростає соціальне значення обліку в ринковому середовищі [44, с. 267].

У підсистемах обліку – бухгалтерській та податковій схожі цілі – надання інформації користувачам. Але це лише в теоретичному трактуванні. Адже метою бухгалтерського обліку є надання інформації потенційним інвесторам про

фінансовий стан господарюючого суб'єкта, а податковий виконує тільки фіскальні і регуляторні функції.

Саме тому необхідно знаходити точки дотику між обліковими підсистемами підприємства задля формування єдиної інформаційної системи, яка базується на спрощених розрахунках, легкій збірці показників, а також зменшеному дублюванню даних. Причиною розбіжностей між бухгалтерською та податковою підсистемами обліку є відсутність нормативних вимог щодо однозначного тлумачення правил обліку. Саме тому фіскальна служба через вільне тлумачення законодавчих актів інкримінує порушення податкового законодавства.

Зокрема відсутній єдиний розрахунковий алгоритм розрахунку достовірного прибутку через різні підходи щодо оцінки та визнання доходів і витрат. Внаслідок чого різними є методики формування фінансової та податкової звітностей. Також причиною приховування реального фактичного стану підприємствами є надмірне вилучення грошових коштів через податки та платежі. У науковому колі вважають, що надалі існує в обліку негативна тенденція, яка означає, що основним користувачем облікової інформації залишається держава. А господарюючі суб'єкти у даному процесі мають мінімум прав, що сприяє їх незацікавленості у побудові ефективної системи обліку і її трансформації в тіньову для контролюючих органів [46].

Фінансовий результат є необ'єктивним показником діяльності підприємств. Оскільки ним маніпулюють часто: зменшують оподаткований прибуток мінімізуючи доходи і оптимізуючи витрати та збільшують обліковий прибуток для потенційних інвесторів.

Однією із не дуже популярних у вітчизняній практиці підсистемо обліку є управлінський облік. Однак саме він надає менеджерам господарюючого суб'єкта інформацією для планування, контролю та прийняття управлінських рішень. Його метою є формування управлінських звітів, які включають планові, фактичні, прогнозні дані, що адаптовані для вирішення внутрішніх завдань управління

підприємством.

Склад і функціонування системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку наведено на рис. Додаток Д.

Управлінський облік базується на інформаційній системі, яка застосовує вхідну інформацію та відповідні процеси її обробки, внаслідок чого отримані результати чітко відповідають управлінським цілям. А також внутрігосподарські дані мають широке застосування у процесі планування, контролю та оцінки діяльності господарюючого суб'єкта.

Позитивні фінансові результати діяльності підприємства завжди потребують перевірки з позиції ризиків їх втрати чи зменшення. Саме тому у методології бухгалтерського обліку необхідно застосовувати ризик-орієнтований підхід (рис. 2.6.). Таким чином забезпечується принцип обліку – безперервність діяльності. Адже таким чином досягається захист бізнесу та захист прав його власника.

Предметом ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку вважають інформацію про стан та зміни активів і зобов'язань з урахуванням ризиків, а також дійсний потенціал збереження капіталу та стабільного відтворення вартості підприємства в майбутньому. Саме інформація даної системи обліку дає можливість контролювати фактори ризиків бізнесу та виявляти резерви втрат економічної вигоди [49].

При поєднанні методологічних та організаційних принципів ведення обліку досягається його відповідність загальнодержавним вимогам у розрізі галузей і потребам підприємства щодо інформаційного забезпечення.

Нормативно-правове регулювання та методологічне координування обліку має централізований характер в особі керівних органів господарюючих суб'єктів на рівні держави. А організаційні принципи побудови бухгалтерського обліку кожне підприємство визначає самостійно із врахуванням власної структури та виробничих особливостей.

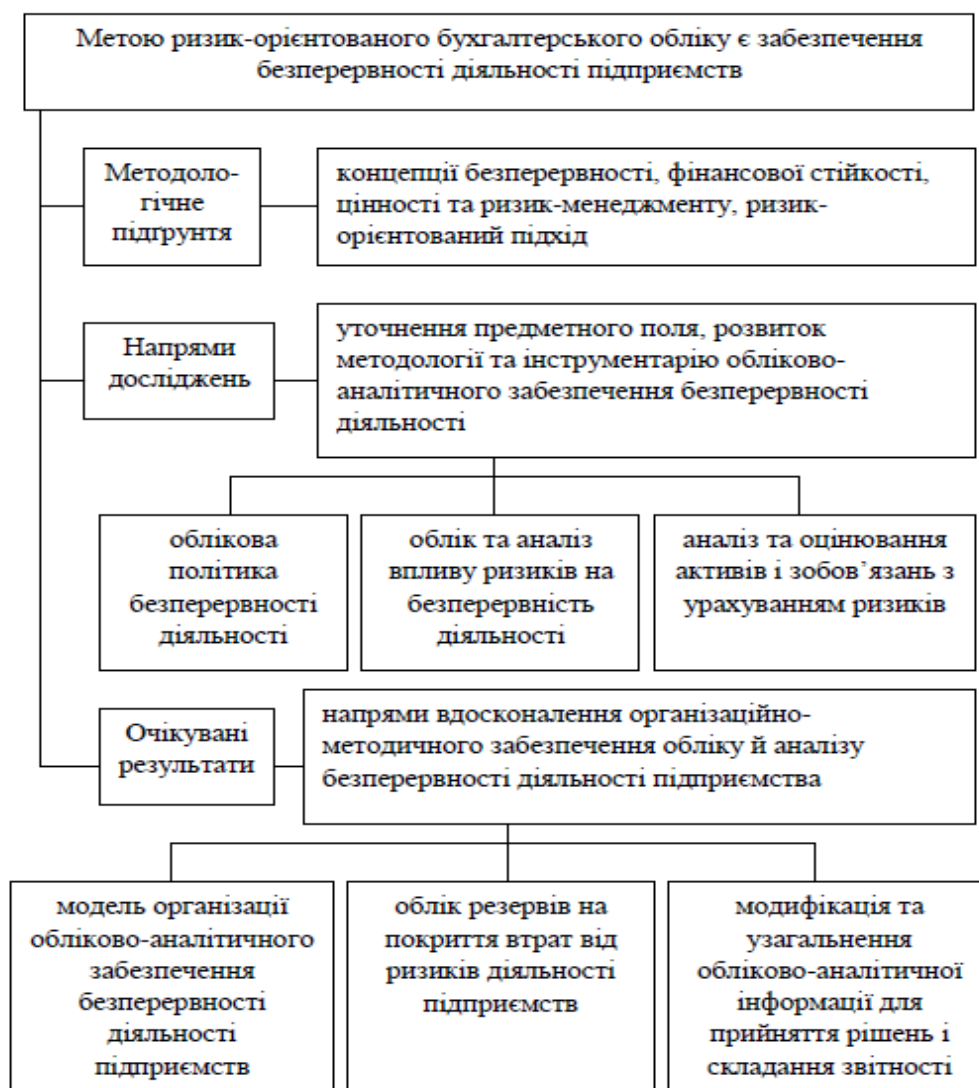


Рис. 2.6. Концептуальна модель ризик-орієнтованого бухгалтерського обліку в забезпеченні безперервності діяльності підприємств

Висновки до розділу II

Однією з складових частин загальної системи господарського обліку є бухгалтерський облік, і саме тому він має відбуватися згідно чинного законодавства та інших нормативних актів і документів в частині підприємницької діяльності, а саме ведення обліку та складання і подання звітності.

Господарювання згідно діючого законодавства свідчить про єдність отриманої звітної інформації з методологією обліку, яка в свою чергу, потрібна для здійснення контролю, оцінки та оперативного своєчасного управління як економікою держави в цілому, так і окремим господарюючим суб'єктом, а також запобігає від накладення штрафних санкцій.

В сучасних умовах сформувалося належне розуміння облікової інформації, яка слугує ефективному управлінню та представляється якісною характеристикою даних про стан розвитку господарюючого суб'єкта та його перспективи. Але головною особливістю, яка вирізняє облікову інформацію від не облікової це обов'язковість її відображення та подачі відповідно до нормативно-правових актів і документів. А саме, згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" всі юридичні особи, незалежно від форм власності і правових форм, та створені згідно чинного законодавства, представництва іноземних підприємств, зобов'язані без виключення здійснювати бухоблік і подавати та складати фінансову звітність.

Необхідною умовою господарювання є належна увага щодо організації стратегічного та управлінського обліків для прийняття поточних та стратегічних рішень.

Вивчаючи зарубіжний досвід розвинутих, можна сказати, що 90% робочого часу облікові служби фірм та компаній витрачають на організацію та здійснення стратегічного та управлінського обліку, що не можна сказати про вітчизняні підприємства, у яких теоретично і практично відсутній або ведеться не належним чином стратегічний та управлінський обліки. Це все відбувається через історично сформовану культуру ведення обліку адміністративно-командної системи керування підприємствами.

Як наслідок, в результаті розвитку транснаціональних корпорацій, процесів глобалізації економіки, складності господарських взаємовідносин відбувається те, що система управління не може належним чином виконувати свої функції тільки

керуючись інформацією про минулі події які зафіксовані в реєстрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. Для підвищення ефективності управління та прийняття відповідних стратегічних рішень є необхідність у додатковій інформації для потреб управлінського та стратегічного обліків.

РОЗДІЛ 3.

Концептуальні засади контролю для прийняття управлінських рішень

3.1 Інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством

Під час діяльності підприємств, всіх процесів, що відбуваються на ньому зростає роль широкого спектру інформації, що зумовлює потребу в ефективному інформаційному забезпеченні. Зокрема і втілення функцій контролювання в системі управління підприємством. Тому, з ціллю впровадження цієї мети, на підприємствах організовується і функціонує система контролю. На даний час нема можливості дати об'єктивну оцінку ефективності системи контролю без належного інформаційного забезпечення самого процесу контролювання. Отже питання інформаційного забезпечення є вагомим в процесі дослідження системи контролю функціонування підприємств. Необхідною умовою для прийняття ефективного управлінського рішення є повна та достовірна інформація, що обертається в системі контролю і забезпечує його для належне функціонування. Але, інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством – це не лише інформація, тут присутні і інші складові, які потребують детального розгляду. Для вирішення цього питання необхідно визначити місце інформаційного забезпечення контролю в системі управління підприємством та розробити механізм інформаційного забезпечення самого процесу контролювання.

В процесі дослідження інформаційного забезпечення виникає проблема виділення окремих складових, які характеризують якість інформаційного забезпечення. Під час вирішення цього питання перш за все потрібно дослідити суть поняття “інформаційне забезпечення”.

Забезпечення процесу контролю інформацією, його проблеми та перспективи в своїх працях розглядало багато науковців. Зокрема Н.Г. Виговська у своїй монографії [15] розглядає суть та складові інформації в системі контролю,

сам процес формування інформації, вимоги до неї як основи процесу контролю. Детальні дослідження інформаційного забезпечення контролювання здійснив у своїй науковій роботі С.М.Петренко де розкрито теоретичні основи інформаційного забезпечення, проведено аналіз стану та перспектив розвитку в цій галузі тощо [60].

Також торкаються проблем інформаційного забезпечення у своїх наукових дослідженнях ряд інших науковців [24, 33, 41, 70, 74]. К.С. Жадько наголошує на тісному зв'язку між інформацією і контролюванням, стверджуючи, що контрольна функція по мірі свого розвитку отримує значення інформаційного забезпечення процесу управління [24, с. 216]. Подібної думки у своїй монографії притримується В.Г. Виговська, стверджуючи, що господарський контроль за своєю суттю і є інформаційною системою [15, с. 333]. Багато науковців вважають такі твердження дискусійними. Оскільки інформація є вагомою складовою в процесі контролю та у системі контролювання в цілому, не потрібно ототожнювати ці поняття в першу чергу за їх суттю, поняттям і призначенням, а саму систему контролю лише у деяких аспектах необхідно вважати інформаційною системою.

У науковій роботі [33] інформаційне забезпечення окреслено як інтегровану систему знань про об'єкт, який враховує всі форми і види застосування знань та об'єднує всі засоби і методи в єдину систему організації, зберігання, актуалізації, нагромадження, доступу, отримання, оброблення і використання відповідної інформації [33, с. 49]. За дослідженням С.М. Петренко, наведеним у відповідній монографії, інформаційне забезпечення містить такі три складові [60, с. 11]:

- інформаційну систему;
- інформаційний фонд;
- інформаційну діяльність.

Інформаційний фонд, за С.М. Петренко, – це вся сукупність даних, яка є необхідною у відповідному процесі: інформація, персонал, який її опрацьовує та автоматизовані системи для такої обробки [60, с. 11]. Інформаційні ресурси – це

інфраструктура інформаційної діяльності, тобто вся сукупність інформації, що знаходиться в системі [60, с. 14]. Враховуючи такі визначення, можна сказати, що інформаційні ресурси за своїм змістом є складовою інформаційного фонду. Тобто відбувається свого роду дублювання понять. Отже така структура інформаційного забезпечення потребує подальшого детального вдосконалення. Н.Г. Георгіаді та О.Є. Кузьмін виділяють такі три основні підходи до визначення суті інформаційного забезпечення [41, с. 62]:

- це процес задоволення потреб відповідних користувачів інформації;
- це комплекс заходів по створенню і функціонуванню відповідної інформаційної системи;
- це комплекс засобів та методів формування документації, організації збереження даних, кодування і пошуку інформації про поведінку систем та підсистем і їх стан в управлінні підприємством.

Самі ж науковці [41, с. 64] схиляються до розгляду інформаційного забезпечення як системи кількісних і якісних показників, які дають характеристику рівня забезпечення вимог управлінської діяльності відповідною інформацією та інформаційним технологіями з ціллю реалізації інформаційною системою визначених мети та завдань. За результатами оцінки наведеної вище інформації можна вважати, що інформаційне забезпечення процесу контролю діяльності підприємства є сукупністю даних про відповідний об'єкт контролю, а також способів та засобів її одержання, зберігання, накопичення та опрацювання, кодування та передачі. Кількісні та якісні показники характеризують інформаційне забезпечення процесу контролю та надають відповідну оцінку рівня забезпечення суб'єктів контролю інформацією та інформаційними технологіями, які застосовуються в забезпеченні належного контролю діяльності суб'єкта господарювання. Ключовими складовими за такого підходу є інформація та інформаційні технології. Саме це є ключовим при формуванні рішення щодо відповідності інформаційного забезпечення та мети контролю. Проаналізувавши

якісні та кількісні показники відповідних складових, є можливість оцінити рівень інформаційного забезпечення процесу контролю діяльності підприємства.

Відповідно до Закону України “Про інформацію”, інформація є документованими або публічно оголошеними відомостями про події та явища, що відбуваються у суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі [29]. У наукових виданнях таке визначення подається більш широко і конкретизовано. За М.В. Реслером “інформація – це відомості про світ навколо нас (явища, об’єкти, події, процеси і т.д.), що дають можливість суттєво зменшити рівень невпевненості, неповних знань, що є відірваними від їх сотворителя і переродились у повідомлення (представляються деякою мовою у формі знаків, а саме збереженими на магнітному носії), такі повідомлення відтворюються методом передавання, письмовим, усним та іншим способом (застосовуючи технічні засоби, умовні сигнали і т.д.)” [70, с. 258]. Такої ж думки автори [33, с. 17]. В.Г. Виговська в процесі свого дослідження визначає такі три поняття інформації в системі контролю [15, с.254]:

- та, що забезпечує систему контролю;
- контрольована (тобто та, яка піддається контролю);
- інформація, яка опрацьовується системою контролю (об’єднує в одне ціле дві попередні).

Контрольною інформацією є інформація, отримана в результаті здійснення контролю контролюючим суб’єктом [71, с. 310]. Інформація, яка забезпечує функціонування системи контролю, є основою для накопичення контрольної інформації, тобто являє собою первинну інформацію контролю [15, с. 334]. Крім самої інформації, при оцінці інформаційного забезпечення процесу здійснення контролю вагоме значення мають новітні інформаційні технології, які надають послуги системі контролю. Інформаційна технологія – це “механізм впровадження методів, прийомів, методик збору, опрацювання, збереження, передачі та застосування інформації” [41, с. 33]. Від ефективності такого процесу,

потужностей і можливостей технічних чи інших засобів реалізації поставлених цілей, залежатиме якість, кількість і правдивість вихідної інформації. Забезпечення контрольного процесу контролю інформацією на підприємстві є інтегрованим елементом системи оскільки не може існувати окремо від забезпечення інформацією системи управління. Його значення як складової всієї інформаційної системи є доволі вагомим. Доприкладу, оцінка системи управління суб'єкта господарювання за функціональним підходом трактує, що обмін інформацією є тим елементом, який забезпечує продуктивний зв'язок всіх складових системи управління [40]. Окресливши місце інформаційного забезпечення контролю в управлінні діяльністю на підприємстві в цілому, ми можемо визначити напрями потоку інформації, яка використовується в поставлених завданнях ефективного управління підприємством. Основну складову інформації на виході в системі контролю становить інформація, яка формується за результатами здійснення функцій планування, організовування та мотивації. А інформація, що отримується за результатами реалізації функції контролю, є базовою в регулюванні та подальшого прийняття управлінських рішень. На рис. 3.1 представлено структуру забезпечення інформацією управління підприємством за підходом щодо функцій та місця забезпечення інформацією процесу контролю в ньому.

Структура інформаційного забезпечення ефективного керівництва підприємством функціональним шляхом передбачає такі послідовні інформаційні забезпечення: планування, організовування, контролю, мотивації, регулювання. До кожного з них надходять як внутрішня, так і зовнішня вхідна інформація.

В середині одного елемента структури відбувається перетворення вхідної інформації на вихідну, в якому напрямку відбувається рух, також видно з рис. 3.1. Вихідна інформація етапу контролю разом із вихідною інформацією на етапі регулювання є основою для прийняття відповідних управлінських рішень. Інформаційне забезпечення процесу контролю – це такий елемент системи

контролю підприємства, що в основному визначає продуктивність її утворення та функціонування.

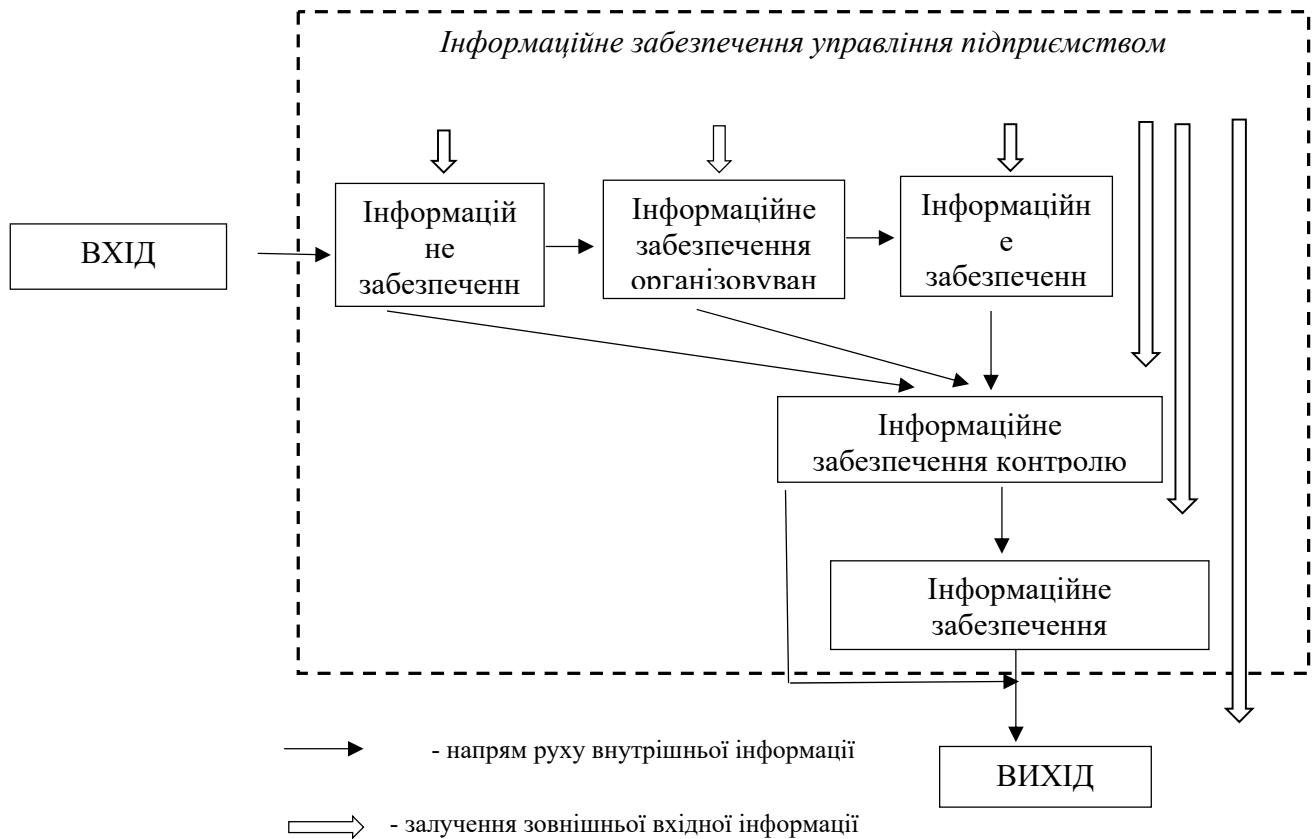


Рис. 3.1. Структура інформаційного забезпечення управління підприємством

Ефективність системи контролю можна представити як модель факторної системи, що матиме вигляд:

$$E_{\text{ск}} = f(xe_1, xe_2, xe_3, \dots, xe_n),$$

Де:

$E_{\text{ск}}$ – результуюча ознака – ефективність системи контролю діяльності підприємства;

xe_n – факторні ознаки, які визначають ефективність системи контролю;

n – кількість факторів, які враховується при побудові моделі.

До факторів, що впливають на ефективність системи контролю, в першу чергу належать:

- 1) інформаційне забезпечення;
- 2) фінансове забезпечення;
- 3) матеріально-технічне забезпечення;
- 4) кадрове забезпечення та ін..

Сам перелік факторів, що враховуватиме така конструкція, може змінюватися залежно від мети дослідження. Але, інформаційне забезпечення очевидно є однією з основних складових такої моделі, що виходить з основної функції контрольної системи в процесі управління підприємством. Роль такої системи зводиться до постійного контролю ефективності використання всіх ресурсів на підприємстві та формування інформаційної бази для прийняття відповідних управлінських рішень для усунення певних недоліків чи конкретизації та корегування напрямів функціонування підприємства [79].

Інформація, що надає послуги контролю, є вхідною, а контрольна і вважається вихідною. На рис. 3.2. відображено механізм перетворення інформації в системі контролю діяльності підприємства.

За даними рис. 3.2, інформація, що забезпечує систему контролю, надходить у контролюючу підсистему, де зберігається, нагромаджується, опрацьовується, кодується та передається у підконтрольну підсистему. Після поступлення зворотної інформації від підконтрольної системи, контролююча виробляє контрольну інформацію. Остання, у свій час, перетворюється на вхідну інформацію для втілення функції регулювання або на пряму прийняття управлінського рішення.

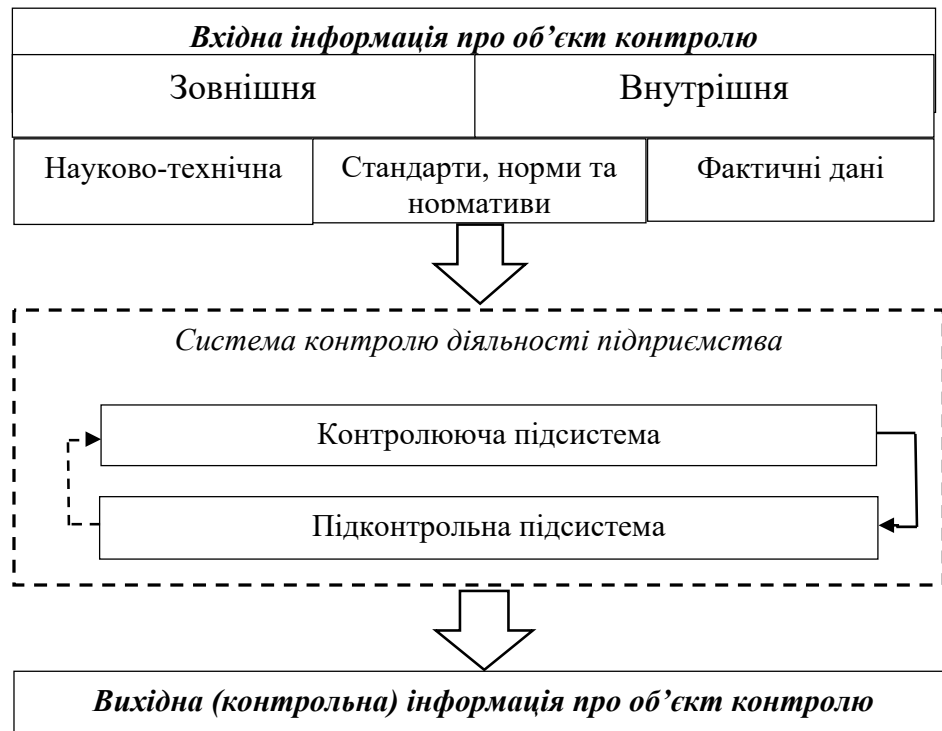


Рис. 3.2. Механізм перетворення інформації в системі контролю

Розглянемо ситуацію, коли об'єктом контролю є діяльність цеху по виробництву готових кормів для тварин, що утримуються на фермах та домашніх тварин ТзОВ “Захід агропродукт”, а предметом – дотримання графіка виконання робіт працівниками даного підрозділу. Для здійснення функції контролю в систему контролювання діяльності досліджуваного підприємства надходить така інформація, яка обслуговує систему контролю:

- план-графік виконання робіт цеху з виробництва кормів на поточний період;
- аналітичні дані по виконанню планів попередніх періодів;
- розпорядження про призначення суб'єктів, відповідальних за дотримання плану виконання робіт даного цеху;
- та ін.

Суб'єкт контролю, а саме начальник управління виробництвом, якому лінійно підпорядковується контрольований підрозділ, цю інформацію нагромаджує, зберігає, аналізує та кодує у відповідному повідомленні. Зміст такого повідомлення полягає у складанні відповідного запиту до підрозділу представити звіт про виконання конкретних робіт станом на вказану дату. Суб'єкт контролю відправляє повідомлення в цех. Після реалізації зворотного зв'язку (отримання відповіді на запит) суб'єкт контролю оформляє контрольну інформацію. Суть такої інформації полягатиме у аналізі рівня виконання плану, наданні пояснень по відповідності (або невідповідності) показників їх очікуваним значенням. Саме такий масив інформації використовуватиме вищий управлінський персонал підприємства для виконання подальших дій. Достовірність та повнота такої інформації є важливою умовою на будь-якому етапу управління, але на стадії контролювання це має особливе значення. Тому дуже важливим є дати правильну оцінку вхідної інформації, створити умови для її ефективної обробки, детально опрацювати та надати максимального рівня гарантію вихідної інформації, що в подальшому і буде основою для прийняття управлінських рішень.

Отже інформаційне забезпечення процесу контролю діяльності підприємства – це масив інформації (даних) про об'єкт контролю, а також способів і засобів її отримання (утворення), накопичення та опрацювання, кодування, зберігання та передавання. Мається на увазі визначення таких основних складових, як: інформація та інформаційна технологія. У оцінці акцентується основна увага на переважаючому місці інформаційного забезпечення контролю під час аналізу ефективності системи контролю досліджуваного підприємства. Тому рівень і повнота інформаційного забезпечення є центральним фактором при створенні моделі факторної системи, що має напрямок на аналіз ефективності системи контролю. Також дано оцінку видам інформації, яка застосовується та виробляється системою контролю, а саме: обслуговуючої

інформації системи контролю; контрольної інформації; інформації в самій системі контролю. Важливу роль відіграє розробка механізму, що перетворює інформацію, яка обслуговує систему контролю, на контрольну інформацію у межах однієї системи контролю. Отже, без врахування рівня інформаційного забезпечення процесу контролю унеможлиблюється дати обґрунтовану раціональну оцінку системи контролю на досліджуваному підприємстві. Від характеристик інформації, яка обслуговує систему контролю, та сучасних та інформаційних технологій, що відповідають вимогам середовища, буде залежати загальна характеристика ефективності системи контролю діяльності аграрного підприємства. Майбутні дослідження полягають у кількісній оцінці впливу рівня інформаційного забезпечення, а також інших факторів на ефективність системи контролю діяльності аграрних підприємств.

Отже інформаційне забезпечення контролю в управлінні підприємством відіграє важливу роль в процесі контролювання.

3.2. Контроль у системі оцінки діяльності підприємства

Із зміною підходів до оцінки системи контролю діяльності підприємства як наслідок відбулося зростання вимог до достовірності фінансової звітності, та дало свій відбиток при розробці та створенні Міжнародних стандартів аудиту 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” [1] та 330 “Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики” [2], що, як наслідок, пов'язали оцінку надійності системи контролю з аналізом аудиторських ризиків в частині можливої недостовірності фінансової звітності. Значної уваги набуває питання методики використання аналітичних процедур при аналізі ефективності системи контролю підприємства, що є важливим інструментом, який уможливорює безперервну діяльність підприємства.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 400 “Оцінка ризиків та внутрішній контроль” [29] категорія “система контролю” – це всі правила та процедури контролю, що впроваджені керівництвом для забезпечення ефективного та стабільного функціонування підприємства, слідування правилам внутрішньої господарської політики, раціонального використання та збереження активів, повноти і достовірності бухгалтерських записів, вчасної підготовки фінансової інформації, уникнення фальсифікації. Системі контролю підпорядковуються контрольне та інформаційне середовище, які пов’язані з підготовкою фінансової звітності, механізм аналізу ризиків, моніторинг засобів контролю.

Господарюючі суб’єкти, метою яких є подальше успішне функціонування і забезпечення належного місця на ринку товарів, робіт та послуг, зобов’язані постійно контролювати раціональне використання своїх ресурсів; повне і вчасне виконання податкових зобов’язань перед державою та інших платежів; вчасну ліквідацію кредиторської та дебіторської заборгованостей; належну організацію бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві та забезпечення повноти і достовірності його звітності. Для реалізації цієї проблеми на ТзОВ “Захід агропродукт” доцільно створити службу контролю. Найважливішими функціями такої служби контролю є:

- документування всіх основних процесів на підприємстві та запровадження процедур контролю;
- оптимізація функціонування всього підприємства та документообігу, зниження негативних наслідків та ризиків впливу;
- оцінка ефективності впроваджених процедур контролю та їх продуктивності;
- створення умов для раціонального ведення фінансово-господарської діяльності підприємства;

- виявлення, запобігання та виправлення помилок та неточностей у фінансовій бухгалтерській звітності, а також її підготовки згідно встановлених термінів;
- контроль за збереженням як оборотних, так і необоротних активів;
- ефективне і результативне використання ресурсів, виявлення внутрішніх резервів та прийняття процедур для використання їх в інтересах підприємства;
- виконання вимог чинного законодавства та представлення достовірної звітної інформації;
- забезпечення чіткого та злагодженого функціонування всього підприємства.

Служба контролю в межах досліджуваного підприємства створюється для незалежної перевірки працівників щодо належного виконання своїх посадових обов'язків. Ефективний контроль дає можливість управлінському персоналу уникати існуючих ризиків. Цілі, завдання та елементи контролю підприємства представлено в Додатку Е.

Згідно Міжнародного стандарту аудиту 520 “Аналітичні процедури” [29] поняття “аналітичні процедури” (англ.: analytical procedures) – це оцінка важливих відносних показників, їх порівняння з підсумковим виявленням відхилень та взаємозв'язків, що суперечать іншим даним або мають відхилення від очікуваних значень. Відповідність поняття “аналітичні процедури” категоріям господарського контролю наведено в таблиці 3.1.

Контроль в системі оцінки діяльності підприємства спирається на дані бухгалтерського обліку, документування, інвентаризації тощо, засобів управлінського обліку (нормування витрат тощо), засобів ревізії та аудиту. Вимоги до ефективності контролю на підприємстві ТзОВ “Захід агропродукт” наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.1

Відповідність поняття “аналітичні процедури” категоріям господарського контролю

№ з/п	Ключові поняття	Критерії і поняття господарського контролю
Аналітичні процедури		
1	Програма дій	Методика контролю (група прийомів і способів)
2	Дослідження	
3	Послідовність	
4	Спосіб отримання доказів	Спосіб контролю
5	Процедура	Прийоми контролю
6	Виявлення	
7	Заходи	
8	Дослідження та оцінка показників	Контрольні дії аудитора
9	Дії аудитора	
10	Засіб накопичення інформації	
11	Аналіз	Прийоми економічного аналізу
12	Аналіз і оцінка показників і тенденцій	
13	Оцінка фінансової звітності	
14	Аналіз фінансової інформації	

Таблиця 3.2

Вимоги до ефективності контролю ТЗОВ “Захід агропродукт”

Відповідність стратегії	Необхідність результативності	Системність	Адаптивність	Оптимальність	Економічність
Оцінка та використання основних пріоритетів, що відображено в стратегічних планах товариства	Забезпечення вирішення поставлених завдань	Об'єднання контрольної та функцій планування, повноважень, делегування, відповідальності	Миттєве реагування контролю на зміни у вимогах внутрішнього і зовнішнього середовища	Скорочення зайвого контролю, в результаті чого виникають додаткові витрати на збирання та обробку даних, що надходить	Відповідність витрачених коштів до ефективності контролю

Одними з ключових критеріїв господарського контролю є прийоми економічного аналізу, зокрема оцінка фінансової звітності підприємства.

Економічно-грамотне керівництво повинно забезпечити ефективне функціонування підприємства, суть якого в навиках оцінки його діяльності. За допомогою грамотного аналізу можна виявити і проконтролювати фактори змін

результатів діяльності, прийняти і обґрунтувати управлінські рішення та плани, вивчити тенденції розвитку товариства, знайти резерви підвищення ефективності процесу виробництва, здійснити контроль за виконанням, дати оцінку фінансового стану, розробити та затвердити стратегію розвитку ТзОВ “Захід агропродукт”.

Джерелом інформації для такої оцінки є фінансова звітність підприємства.

За даними фінансової звітності можна проконтролювати формування і використання фінансових ресурсів, а також виявити причини змін, що відбуваються, слабкі та сильні сторони, знайти резерви покращення фінансового стану ТзОВ у перспективі.

Аналіз діяльності майнового стану ТзОВ “Захід агропродукт” за 2018-2019 рр. проведений на основі даних ф. № 1 за 2018–2019 рр. (Додаток Ж).

У табл. 3.3 і проаналізовано стан майна підприємства.

На основі даних таблиці 3.3 і можна зробити такі висновки, що загальна величина активів за 2018-2019 р.р. збільшилась на 8253 тис.грн., це може свідчити про стабільне розширення обсягів діяльності підприємства. Суттєво залежить за якими статтями відбувається збільшення. Таке зростання як наслідок збільшує платоспроможність, що є сприятливим для налагодження нових економічних відносин з іншими суб'єктами господарювання.

Так як баланс складається із активних і пасивних статей, то у таблиці 3.4 проаналізовано абсолютні та відносні зміни в складі пасиву балансу ТзОВ “Захід агропродукт” за 2018-2019 рр.

За даними, наведеними у табл. 3.4, можна зробити такі детальні висновки, що динаміка змін в пасивах балансу є позитивно-стабільна, і це дає можливість закріпити свої позиції на ринку як конкурентно-спроможний учасник.

Крім виконання своїх головних функцій, контроль вирішує питання, що є за межами повсякденного бухгалтерського обліку. На даний час система контролю не що інше, як багатофункціональний інструмент контролю по представленню

достовірної фінансової звітності підприємства строго згідно чинного законодавства та нормативно-правових актів.

Таблиця 3.3

**Аналіз динаміки, складу і структури активів балансу
ТзОВ “Захід агропродукт” за 2018-2019 рр.**

Активи	Роки		Питома вага		Відхилення (2018 / 2019)		
	2018	2019	2018	2019	абсолютне	темп приросту	у структурі
Нематеріальні активи	481	469	0,25	0,24	-12	-2,49	-0,02
Незавершені капітальні інвестиції	60478	2948	31,75	1,48	-57530	-95,13	-30,26
Основні засоби	67287	123696	35,32	62,23	56409	83,83	26,91
Довгострокові біологічні активи	4855	4166	2,55	2,10	-689	-14,19	-0,45
Довгострокові фін інв.	100	100	0,05	0,05	0	0,00	0,00
Усього за розділом I	133201	131379	69,92	66,10	-1822	-1,37	-3,82
Запаси	39670	47300	20,82	23,80	7630	19,23	2,97
Виробничі запаси	7204	7225	3,78	3,63	21	0,29	-0,15
Незавершене виробництво	5023	8451	2,64	4,25	3428	68,25	1,62
Готова продукція	27443	31624	14,40	15,91	4181	15,24	1,51
Поточні біологічні активи	15267	15188	8,01	7,64	-79	-0,52	-0,37
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	341	792	0,18	0,40	451	132,26	0,22
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1295	2180	0,68	1,10	885	68,34	0,42
з бюджетом	5	-	-	-	-5	-100,00	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	86	303	0,05	0,15	217	252,33	0,11
Гроші та їх еквіваленти	646	1553	0,34	0,78	907	140,40	0,44
Готівка	65	79	0,03	0,04	14	21,54	0,01
Рахунки в банках	5	1474	0,00	0,74	1469	29380,00	0,74
Витрати майбутніх пер	0	69	0,00	0,03	69	0,00	0,03
Усього за розділом II	57310	67385	30,08	33,90	10075	17,58	3,82
Баланс	190511	198764	100	100	8253	4,33	X

В процесі нашого дослідження визначимо роль і відповідність структурних підрозділів ТзОВ “Захід агропродукт” поставленим перед ними мети і завданням, встановимо наявність делегування повноважень, належної системи документування, контроль за досягненням поставленої мети. Алгоритм організації

роботи з моніторингу системи контролю ТЗОВ “Захід агропродукт” наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.4

**Аналіз динаміки, складу і структури пасиву балансу
ТЗОВ “Захід агропродукт” за 2018-2019 рр.**

Пасив	Роки		Питома вага		Відхилення (2018 / 2019)		
	2018	2019	2018	2019	абсолютне	темп приросту	у структурі
Зареєстрований (пайовий) капітал	23101	23101	12,13	11,62	0	0	-0,50
Додатковий капітал	1113	1113	0,58	0,56	0	0	-0,02
Резервний капітал	110	110	0,06	0,06	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	117594	121590	61,73	61,17	3996	3,40	-0,55
Усього за розділом I	141918	145914	74,49	73,41	3996	2,82	-1,08
Довгострокові кредити банків	-	22484	-	11,31	22484	-	11,31
Усього за розділом II	-	22484	-	11,31	22484	-	11,31
Короткострокові кредити банків	44273	26000	23,24	13,08	-18273	-41,27	-10,16
Поточна кредиторська заборгованість за: - товари, роботи, послуги	2389	1092	1,25	0,55	-1297	-54,29	-0,70
- розрахунками з бюджетом	1339	1219	0,70	0,61	-120	-8,96	-0,09
- розрахунками зі страхування	148	156	0,08	0,08	8	5,41	0
- розрахунками з оплати праці	355	362	0,19	0,18	7	1,97	0
Поточна кредиторська заборгованість: за одержаними авансами	-	1176	-	0,59	1176	-	0,59
із внутрішніх розрах.	47	18	0,02	0,01	-29	-61,70	-0,02
Інші поточні зобов'язання	42	343	0,02	0,17	301	0	0,15
Усього за розділом III	48593	30366	25,51	15,28	-18227	-37,51	-10,23
Баланс	190511	198764	100	100	8253	4,33	X

Отже, досліджуючи питання, що стосуються ризику значного викривлення звітності, потрібно чітко розуміти значення середовища системи контролю.

Після аналізу системи контролю доцільно оцінити систему бухгалтерського обліку, тому що система подвійного запису рахунків визначає та забезпечує

правильний порядок і контроль реєстрації фактів господарської діяльності підприємства.

Таблиця 3.5

Організація роботи та аналізу системи контролю на ТзОВ “Захід агропродукт”

№ з/п	Цілі контролю	Оцінка контролю і виконання поставлених перед нею цілей	Рекомендації щодо поліпшення системи контролю
1.	Впорядкована і ефективна діяльність ТзОВ “Захід агропродукт”	Низька	Систематична робота з організації системи контролю
		Середня	Теж саме
		Висока	Заходи щодо збереження високої ефективності системи контролю
2.	Збереження майна підприємства	Повна	Розробка інструментів, що забезпечують збереження майна підприємства
		Часткова	Припинення неправомірних дій працівників, створення умов для збереження довіреного їм майна
3.	Достовірність та об'єктивність фінансової звітності	Неповне відображення показників майнового стану та діяльності підприємства	Навчання працівників організації методиці обліку і контролю
4.	Оцінка ймовірності привласнення чи неефективного використання цінностей і засобів підприємства	Можливі випадки недотримання принципів делегування повноважень і обов'язків, контролю	Посилення контролю з дотримання принципу делегування повноважень і обов'язків щодо контролю між працівниками, які здійснюють облік на підприємстві
5.	Постійний моніторинг відхилень планових показників від фактичних	Аналіз і оцінка планових показників носить нерегулярний характер, не вивчаються відхилення від заданих показників	Запровадження методики внутрішнього планування і стимулювання на підприємстві
6.	Своєчасна передача внутрішньої документації та звітності підприємства особам, які приймають управлінські рішення	Результати діяльності підприємства нерегулярно розглядаються	Розробка форм внутрішньої звітності підприємства та порядку прийняття рішень за результатами моніторингу отриманої інформації

Аналіз системи контролю бухгалтерського обліку наведено в табл. 3.6. Це дає можливість візуально співставити цілі системи контролю та засоби їх набуття та оптимізувати механізми системи контролю, що є необхідним для підвищення продуктивного результату.

В процесі проведеного нами дослідження було запропоновано створити нові підрозділи на ТзОВ “Захід агропродукт”: служби внутрішнього аудиту, департаменти стратегії і внутрігосподарського контролю (рис. 3.3).

Таблиця 3.6

Аналіз системи контролю бухгалтерського обліку

№ з/п	Цілі системи контролю бухгалтерського обліку	Засоби для досягнення поставлених цілей контролю	Заходи щодо вдосконалення системи контролю
1	Повне відображення всіх санкціонованих операцій	Обмежений доступ для певного кола користувачів; документальне підтвердження, резолюція, перевірка повноти та правильності бухгалтерських записів	Закріплення порядку ведення бухгалтерського обліку з урахуванням облікової політики підприємства; внесення до посадових інструкцій контрольних функцій
2	Точність вхідної інформації	Вибіркові перевірки виконання посадових інструкцій та рівня професійної підготовки; регулярні перевірки виявлення помилок	Організація безперервної роботи постійно діючих структурних підрозділів з контролю; делегування повноважень щодо взаємного контролю операцій; закріплення функцій контролю в посадових інструкціях працівників
3	Вірна кореспонденція рахунків	Проведення на постійній основі звірення рахунків з метою перевірки точності залишків на рахунках та інші види контролю за грошовими потоками	Визначення локальних регламентів, що регулюють діяльність бухгалтерів і співробітників, що здійснюють контроль
4	Збереження облікових документів	Створення копій файлових даних для автоматизованої системи обліку та забезпечення їх збереження; обмеження доступу до інформації певного кола користувачів	Створення локальних регламентів про порядок підготовки копій файлових даних
5	Відповідність записів на рахунках бухгалтерського обліку чинним нормативно-правовим документам	Постійний контроль за відповідністю записів на рахунках бухгалтерського обліку чинним нормативно-правовим документам; регулярне проведення занять з підвищення кваліфікації бухгалтерів і внутрішніх аудиторів	Створення локальних положень з ведення бухгалтерського обліку, контроль за їх регулярним оновленням; моніторинг працівниками бухгалтерської служби змін в чинному законодавстві
6	Запобігання зловживань працівниками організації	Делегування повноважень і їх ротація, регулярна звірка рахунків бухгалтерського обліку	Зафіксувати в посадових інструкціях делегування повноважень і їх ротації; організація служби внутрішнього аудиту
7	Забезпечення керівництва своєчасною управлінською інформацією	Подання внутрішньої фінансової звітності в мінімальні терміни	Участь у розробці форм внутрішньої фінансової звітності
8	Виявлення нетипових операцій в бухгалтерському обліку	Оперативне подання документів на розгляд керівництву, в разі появи операції, що не відповідають чинним нормативно-правовим документам	Пошук факторів, на які слід звернути увагу

Департамент внутрігосподарського контролю містить відділи контролю та аналізу виконання, стандартизації та аналізу якості бізнеспроцесів, аналізу ризиків. Головні функції департаменту знаходяться в частині внутрігосподарського контролю (у тому числі оцінка ефективності персоналу,

виконання організаційно-розпорядчих документів, управління ризиками), а також організаційного розвитку (управління бізнес-процесами, аналіз їх ефективності; контроль регламентуючої документації).



Рис.3.3. Пропозиція щодо організаційної структури ТзОВ “Захід агропродукт”

Запропоновано впроваджувати систему контролю на досліджуваному підприємстві силами власних фахівців, які мають відповідні практичні навички та знання методів організації даного бізнесу кращі, ніж залучені зовнішні консультанти. Користувачами результатів такої методики є загальні збори учасників Товариства, а учасниками, що впроваджують методику – заступник директора, головний бухгалтер, служба ВГК, зовнішні аудитори, менеджмент, ревізійна комісія. Ефективність системи контролю підприємства ТзОВ “Захід агропродукт” залежить від наявності компетентного і грамотного персоналу економічних та бухгалтерської служб з детально визначеними правами і

обов'язками у відповідних документах, які постійно підвищуватимуть професійну кваліфікацію, що містить програми підготовки за відповідними напрямками:

- зміни в бухгалтерському, податковому обліку та аудиті;
- зміни в методиці управлінського обліку;
- використання в роботі МСФЗ тощо.

Впровадження запропонованих рекомендацій з організації системи на ТзОВ “Захід агропродукт” дасть можливість суттєво підвищити ефективність його діяльності. Реалізація викладеної методики може стати вагомим інструментом при проведенні моніторингу системи контролю управлінським персоналом підприємства. На основі таких пропозицій і наявності достатньої статистичної інформації може бути розроблений чіткий та послідовний алгоритм проведення моніторингу якості системи контролю на аналогічних підприємствах. Також рекомендовано вдосконалити методику контролю з метою виявлення викривлень і помилок у фінансовій звітності.

3.3. Удосконалення організації та методики контролю для прийняття управлінських рішень

Ефективна та досконала система управління діяльністю підприємства одна з передумов стабільності його розвитку. За різними оцінками експертів основна частина банкрутств відбувається через внутрішні проблеми і тільки незначна – через зовнішні. Тому проблема ефективного управління є ваговою для всіх господарюючих суб'єктів. На етапах кризи зростає залежність фінансово-економічної стійкості від ефективності системи контролю в середині підприємства, що є обов'язковим елементом системи управління діяльністю підприємства.

В розвинутих країнах на підприємствах методом для удосконалення діяльності виступає внутрішній контроль на всіх рівнях.

У США і Великобританії, наприклад, діють стандарти, які вимагають на

підприємстві запроваджувати систему внутрішнього контролю [11, с. 34- 35]. У 1985 р. Комісія Трідвея (COSO, The Committee of Sponsoring Organization of The Treadway Commission) розробила механізм, відповідно до якого внутрішній контроль виступає процесом, як наслідок дій ради директорів, менеджерів на всіх рівнях господарювання та інших працівників компанії є необхідним в досягненні поставленої мети за такими напрямками:

- дотримання відповідних норм законодавства;
- достовірність фінансової звітності;
- ефективність операційної діяльності.

Місце внутрішнього контролю на підприємстві розглядається фахівцями Інституту внутрішніх аудиторів (США) і є однією з функцій виконавців (працівників, керівника) на своєму робочому місці в межах їх повноважень, що їм надаються [20, с. 331]. Усе це характеризує значення системи внутрішнього контролю і дає можливість окреслити ряд завдань для суб'єктів господарювання в частині організації на підприємстві системи внутрішнього контролю, виконавши які підприємство досягне основної мети управління і забезпечить собі фінансово-економічну стійкість (рис. 3.4).

Реалізація сформованих завдань дасть можливість побудувати ефективну систему внутрішнього контролю.

Отже організація системи внутрішнього контролю –це послідовний процес налагодження та впорядкування системи внутрішнього контролю на господарюючому суб'єкті, який містить заходи по її створенні, регулярному налаштуванні, функціонування та вдосконалення [22, с. 43]. Організація та налагодження системи внутрішнього контролю на підприємстві в процесі її створення у різних суб'єктів господарювання, може мати свої нюанси та специфіку і залежати від окремих факторів (рис. 3.5).

Важелі, які рекомендовано враховувати в процесі створення служби внутрішнього контролю на підприємстві:

– виконання контрольних функцій доручається особам з достатнім досвідом роботи в даному напрямку контролю, які б на належному високому професійному рівні змогли дати оцінку причинам можливих невідповідностей, передбачили наслідки таких відхилень та внесли результативні пропозиції по усуненню виявлених недоліків та помилок;



Рис. 3.4. Систематизація завдань організації системи внутрішнього контролю на підприємстві

– керівники та працівники, що здійснюють контроль, не мають пов'язуватися єдиними матеріальними інтересами з підконтрольними структурними одиницями для збереження принципів об'єктивності та неупередженості;

– визначення переліку функцій відділу, якісна перебудова його функціонування повинна виходити з концепції системи внутрішнього контролю,

що встановлюється для кожного підприємства його завданнями і цілями;

– розробка та впровадження модернізованих способів, прийомів та методів системи контролю, що є найбільше пристосованих до завдань контрольної перевірки;

– при здійсненні господарської діяльності на підприємстві, процесу планування та його реалізації необхідною умовою повинен бути самоконтроль [31, с. 283].

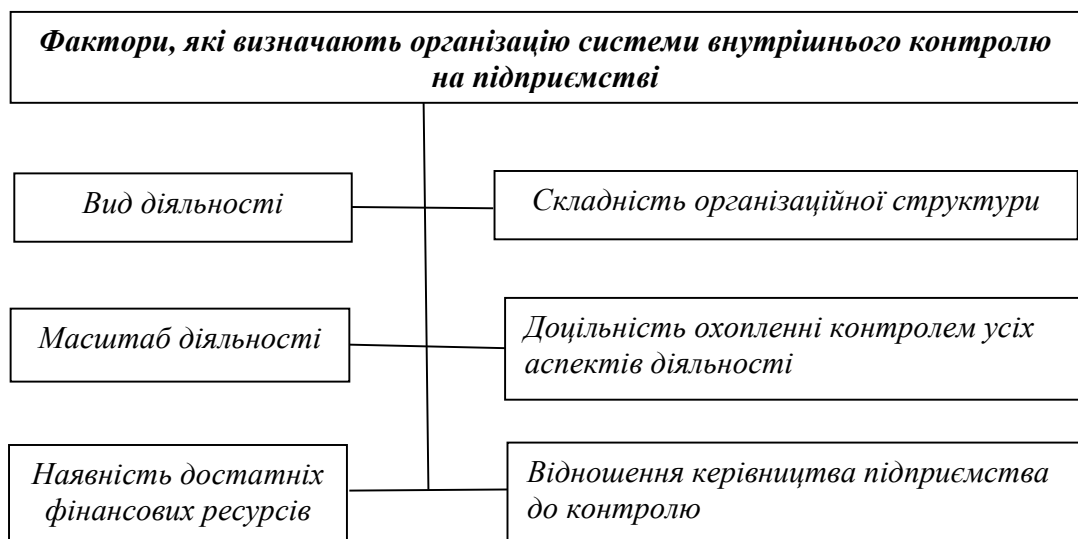


Рис. 3.5. Фактори, що визначають організацію внутрішнього контролю на підприємстві

Механізм створення та функціонування на підприємстві служби внутрішнього контролю відбувається в п'ять таких етапів (табл. 3.7).

Але, необхідно відмітити, що основним недоліком організації та функціонування на підприємстві системи внутрішнього контролю є його не регламентація законодавчо. Як наслідок, внутрішній контроль на підприємстві керується та відбувається на рівні інтуїції та досвіду фахівців, що реалізують функції контролю на власний розсуд по причині відсутності методичних матеріалів та вказівок щодо його здійснення. Відсутній основний закон щодо понять організації та здійснення внутрішнього контролю, визначення завдань,

функцій та обов'язків контрольних органів і керівництва. По причині цього виникає потреба в розробці відповідної нормативно-правової бази по регламентації внутрішнього контролю.

Таблиця 3.7

Етапи створення служби внутрішнього контролю на підприємстві

1. Дослідницький	Дослідження діяльності підприємства, виявлення всіх наявних порушень, причин їх виникнення, аналіз переваги і недоліків створення служби внутрішнього контролю та прийняття відповідних рішень по її організації
2. Підготовчий	Пошук кваліфікованого персоналу, фінансового забезпечення, відповідних приміщень та необхідних для створення служби контролю засобів
3. Організаційний	Організація роботи служби внутрішнього контролю, розробка нормативних положень її діяльності
4. Здійснення контрольної діяльності	Здійснення діяльності відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок
5. Результативний	Складання звітів за результатами перевірок, виявлених порушень, розробка пропозицій по вдосконаленню діяльності

Необхідно відмітити, що належна організація внутрішнього контролю на підприємстві дає можливість ефективно та раціонально використовувати ресурси підприємства. Спираючись на основні норми внутрішнього контролю, що є в законах, рекомендаціях та інших нормативних документах, вивчивши досвід ринкової економіки, Пантелеєв В.П. запропонував детальний перелік засад по організації внутрішнього контролю на підприємстві (Додаток 3).

В процесі здійснення як зовнішнього так і внутрішнього контролю можуть виявлятися такі порушення:

— зловживання службовим становищем (привласнення та не оприбуткування грошей; надмірне списання грошей по касі; присвоєння основних засобів, які є на балансі підприємства на ін.);

— невиконання або неналежне виконання службових обов'язків (інвентаризація проводиться лише на папері, формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, закупівлі проводяться не вигідно підприємству, а коли

відповідальна посадова особа одержує особисту вигоду та ін.);

–неправильна оцінка операцій з виробництва реалізації та з заготівлі, з точки зору доцільності й економічності [51, с. 54].

Основною причиною появи всіх проблем є не розуміння власниками підприємств сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не надання належної уваги побудові ефективної системи його реалізації. Такі порушення повинні в першу чергу виявлятися на рівні внутрішнього контролю, а в даний час вони виявляються на рівні державного контролю. Це викликано не тільки поганою організацією системи внутрішнього контролю на підприємствах, а і присутністю певних проблем на державному рівні, які сприяють зростанню кількості та масштабів основних фінансових порушень [51, с. 61]. Одночасно з діючим методичним та організаційним забезпеченням організації внутрішнього контролю на підприємстві потрібно здійснювати заходи спрямовані на його покращення та вдосконалення. Науковці у своїх дослідженнях та розробках рекомендують створювати на підприємстві відділ внутрішнього аудиту. Доцільність такого відділу в тому, що він зможе здійснювати ефективний контроль за окремими структурними підрозділами підприємства і вчасно інформувати керівництво про результати перевірки, виявляти вільні резерви виробництва та більш перспективні напрямки розвитку, а також надавати кваліфіковані рекомендації фінансово-економічному та бухгалтерському відділам в частині покращення результатів їх роботи. Кожне підприємство повинно мати гарантію того, що внутрішній аудит з свого боку належно контролюється [55, с. 145]. В процесі контролю значну увагу потрібно надати перевірці доцільності та економічної ефективності всіх операцій на підприємстві, адже керівники відповідних структурних підрозділів не завжди вникають в зміст та ефективність рішень. Контроль поточної господарської діяльності має відбуватись комплексно і ним повинні займатися кваліфіковані спеціалісти із знання економіки та технології виробництва. Для підвищення оперативності контролю на підприємстві необхідно, щоб керівник ґрунтовно

володів суттю і змістом всіх господарських процесів, що відбуваються в межах господарюючого суб'єкта та всебічно здійснював оцінку їх та впливав на виконання всіх договірних умов щодо постачання та реалізації продукції [58, с. 192]. Місце функції контролю серед функцій управління на підприємстві зображено на рис. 3.6.

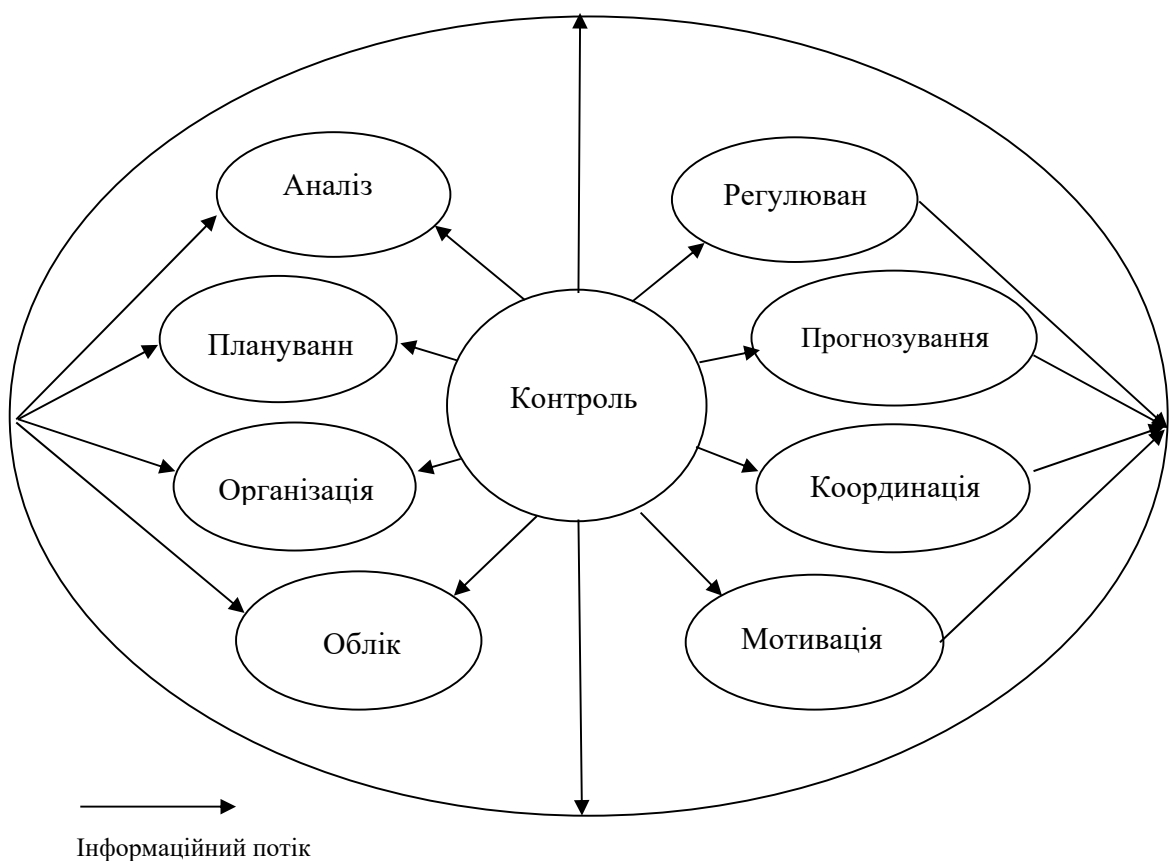


Рис. 3.6 Місце функції контролю серед функцій управління

За даними рис 3.6 та науковими розробками вчених, можна зробити висновок, що кожна з функцій управління є наслідком контролю. Поясненням цього є те, що прийняття управлінських рішень ґрунтується на інформації, що одержана в результаті здійснення контролю. Контроль слугує не тільки важелем для визначення та уточнення мети управлінської діяльності, а і забезпечує її функціонування.

Поняття контролю можна розглядати як функцію управління і як процес. Функції системи внутрішнього контролю дають можливість визначити його місце в системі управління підприємством, а також реалізується сутність контролю в діяльності підприємств.

Серед основних функцій внутрішнього контролю можна виокремити інформаційну, превентивну, коригувальну, діагностичну, координаційну, комунікаційну та функцію оцінки (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Функції внутрішнього контролю

Інформаційна функція – це забезпечення, збір, обробка достовірної інформації для відповідних суб’єктів контролю про стан об’єкта для розробки та впровадження ефективних управлінських рішень.

Діагностична функція – це вивчення, оцінка та систематизація реального стану діяльності підприємства, знаходження невидимих резервів для розвитку, завчасне виявлення негативних явищ (зловживання, крадіжок, банкрутства тощо). Своєчасна діагностика проблеми заощаджує час і сили на усунення їх. Необхідно спочатку виявити причини виникнення проблеми і прийняти відповідні правильні

управлінські рішення [23, с. 74].

Превентивна функція виявляє небажані відхилення та запобігає негативним наслідкам. Аналіз доцільності та законності операцій ще на стадії їх появи дасть можливість передбачити негативні наслідки ще до їх появи. До превентивної функції відносять [24; 34]:

- контроль повноважень, що забезпечує виявлення операцій, які не впливають на розвиток підприємства, контроль повинен відхилити та відстежити зміни в облікових записах щодо прийняття відповідного рішення;
- контроль збереження, який забезпечує раціональність використання майна, запобігає незаконному присвоєнню та крадіжкам;
- документальний контроль, що забезпечує реєстрацію в облікових реєстрах всіх законних операцій, правильність їх оформлення та записів і унеможливлення видалення операції без відповідного дозволу.

Комунікаційна функція забезпечує зворотний зв'язок між підрозділами в середині підприємства та зовнішнім середовищем, дає можливість надавати інформацію для реалізації діагностичної функції.

Корегувальна функція – це надання пропозицій по корегувальних заходах до вже прийнятих управлінських рішень, знаходження засобів по своєчасному усуненню виявлених відхилень та помилок і попередження їх в майбутньому.

Координаційна функція – постійне і безперебійне функціонування внутрішнього контролю, співпраця всіх суб'єктів контролю, узгодження та єдність у всіх етапах управлінського процесу, запобігання дублювання функцій управління.

Функція оцінки – це оцінка як стану об'єкта контролю, так і всієї системи внутрішнього контролю загалом, визначення ефективності її функціонування (“витрати – економічний ефект”).

Отже, функції внутрішнього контролю мають між собою тісний зв'язок і здійснюються його суб'єктами, створюють прямий та зворотній зв'язок між

структурними одиницями підприємства

Для більшої ефективності процесу управління підприємством необхідні впроваджувати контрольні заходи на кожній його стадії:

1. На стадії планування – аналіз раціональності можливих варіантів запланованих рішень і узгодженість запланованих рішень загальній стратегії на підприємстві.

2. На стадіях організації й регулювання реалізації управлінських рішень – контроль правильності процесу реалізації запланованих прийнятих рішень по досягненню необхідних результатів.

3. На стадії обліку – забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, раціональним витрачанням виробничих ресурсів згідно затверджених норм та нормативів, за станом виданих й отриманих зобов'язань, законності та доцільності господарських операцій і т. д.

4. На стадії оцінки здійснюється аналіз інформації щодо результату виконання управлінських рішень на базі її поділу на різні складові [37, с. 332].

Необхідно виокремити такі форми внутрішнього контролю:

- внутрішній аудит;
- структурно-функціональна форма внутрішнього контролю [38, с. 47].

Внутрішній аудит властивий великим (транснаціональним корпораціям або холдинговим об'єднанням) та деяким середнім підприємствам, яким притаманні такі особливості, як наявність іноземного капіталу, розмаїтість видів діяльності, ускладнена організаційна структура, множинні філії, дочірні компанії, прагнення органів управління отримувати незалежну та об'єктивну оцінку дій менеджерів на всіх рівнях управління.

На багатьох підприємствах відсутній відділ внутрішнього аудиту та ревізійної комісії. Тому для реалізації внутрішнього контролю є сенс використовувати структурно-функціональну форму внутрішнього контролю на підприємстві. Реалізація функцій контролю, що прописані у посадових інструкціях

і є обов'язком до виконання будь-якого керівника, повинна включатися у функції будь-якої відповідальної особи [38, с. 48].

Створення ефективної системи внутрішнього контролю є вкрай складним процесом. Це зв'язано, як з організаційними труднощами так і з високими професійними вимогами, що вимагаються від суб'єктів системи внутрішнього контролю, які мають мати кваліфікацію хоча б не нижче кваліфікації осіб, що перевіряються. З погляду багатьох фахівців, залучення до процесу контролю працівників підрозділів унеможливорює незалежність перевірок та, в свою чергу, знижує їхню якість. Але великий інформаційний потенціал та компетентність у всіх тонкощах діяльності підприємства вигідно залучати керівників підрозділів, дозволяючи їм орієнтуватися в діяльності підприємства з більшою точністю.

Принцип незалежності, що є обов'язковим під час здійснення зовнішнього фінансового аудиту, стає умовним стосовно внутрішнього контролю. Поняття “об'єктивність” та “незалежність” є достатньо близькими за змістом, але відрізняються тим, що перше визначається як професійна якість того, хто проводить перевірку, а друге – в організаційному контексті. Тому при дотриманні принципу об'єктивності, але при неможливості досягнення повної незалежності, якість внутрішніх перевірок не постраждає. Система внутрішнього контролю має більше можливостей для ефективного проведення контролю із залученням керівників різних підрозділів, оскільки:

- саме вони найбільше за всіх зацікавлені в досягненні мети підприємства та результативності його діяльності;
- для них нема необхідності вникати у специфіку питань організації виробництва та реалізації продукції.

Отже, при здійсненні контролю власними силами підприємство зможе вирішити усі виявлені порушення і недоліки швидко й оперативно. Виникає ситуація, коли працівники підрозділів адаптовані до внутрішнього середовища підприємства, а це є негативним моментом, бо є вірогідність не надати уваги

деяким істотним недолікам. Тому, найбільш оптимальним способом уникнути такої ситуації і створити ефективну діючу внутрішню систему контролю є косорсинг, який допускає розподіл функцій між зовнішньою спеціалізованою організацією, що залучається на стадії постановки системи внутрішнього контролю, а також для вирішення окремих завдань та відповідальними особами підприємства. Косорсинг дає можливість забезпечити якісне вирішення завдань за раціональних витрат [39, с. 22]. Переваги використання косорсингу наведено на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Переваги використання косорсингу на підприємстві

За результатами вище сказаного, можна зробити висновок, що внутрішній контроль є дієвим важелем в управлінні підприємством, тому що він забезпечує перевірку виконання та ефективності управлінських рішень, виявлення та виправлення відхилень фінансово-господарській діяльності та системи бухгалтерського обліку, а також контроль за наявністю та раціональним використанням матеріальних ресурсів підприємства.

Висновки до розділу III

Актуальність створення ефективних систем інформаційного забезпечення обумовлена необхідністю оброблення значних масивів даних про ресурси та параметри зовнішнього та внутрішнього середовищ, які необхідні для визначення напрямків управління продуктивністю підприємства.

Для ефективного управління промисловим підприємством необхідна передусім оперативна інформація, яка дасть змогу реагувати на відхилення, що відбуваються у роботі різних підрозділів підприємства, та вчасно їх усувати. Використання сучасної обчислювальної техніки, яка швидко обробляє великі обсяги інформації та надає її в короткі терміни на всі рівні управління, потребує підвищення оперативності інформації для швидкого реагування на всі зміни в господарській діяльності. Одним із таких засобів є створення та використання в повсякденній діяльності оперативної системи інформаційного забезпечення різних сфер діяльності підприємств, що вирішить проблему оперативного одержання, своєчасного опрацювання та ефективного використання інформації. Дослідження діяльності промислових підприємств показало, що на багатьох із них відсутнє належне інформаційне забезпечення системи оперативного контролю. Наявні великі потреби керівництва у якісній та своєчасній інформації про фактичний стан об'єктів оперативного контролю. Контроль охоплює майже всі аспекти діяльності підприємства та є передвісником щодо прийняття правильних управлінських рішень та засобом попередження ризиків та їх наслідків. Загалом, характеризуючи стан внутрішнього контролю на підприємстві, слід відзначити, що він незадовільний. Адже на сьогодні при всій широті наукової спадщини спостерігається обмеженість та невизначеність щодо побудови цілісно функціонуючої системи внутрішнього контролю, що негативно позначається на результатах фінансово-економічної діяльності підприємств. При розробці концепції побудови системи внутрішнього контролю необхідно дослідити весь

комплекс науково-практичних розробок і рекомендацій та досвід як вітчизняних, так і зарубіжних науковців.

ВИСНОВКИ

На сучасному рівні розвитку економіки велика увага надається застосуванню інформаційних ресурсів, що є елементами раціонального ведення господарства. Інформованість дає можливість доцільно та економно витратити ресурси (трудові, матеріальні, технічні, організаційні, енергетичні, тощо) завдяки впровадження новітніх технологій, досягнень науки і техніки, інновацій.

Система обліку є однією, з інформаційних систем, яка фіксує всі факти господарської діяльності підприємства і генерує показники його економічної діяльності, які потім використовують керівники господарства та менеджери при виконанні своїх обов'язків в процесі ефективного управління.

Бухгалтерський облік задовільняє інтереси соціальних потреб трудового персоналу підприємства, збільшення виробництва конкурентоспроможної продукції з належною конкуренцією на зарубіжному та внутрішньому ринках, використання в своїй діяльності прогресивних технологій. Він відбувається в межах підприємства шляхом документального оформлення всіх господарських операцій та допомагає контролю слідкувати за економним витрачанням матеріальних та грошових ресурсів. Важливим є недопустити можливості появи штрафних санкцій за недотримання дисципліни відповідно до договору, недопускаючи при цьому непродуктивних витрат. Фундаментом для вирішення будь-якого рішення в управлінні є присутність правдивої, своєчасної, релевантної та достовірної представленої інформації, що є продуктом системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Із застосуванням особистих елементів методу, іменно система бухгалтерського обліку створює інформаційну базу щодо функціонування підприємства та розробляє передумови процесу реалізації виокремлених функцій управління.

В процесі прийняття своїх рішень працівники центрів управління

використовують облікову інформацію що відрізняється релевантністю та іншими економічними характеристиками.

До таких відносяться: час виникнення; вплив на управлінський процес; спосіб вираження; характер обробки; рівень відкритості; спосіб узагальнення, етап утворення.

Для того, щоб визначити цінність облікової інформації під час прийняття відповідних управлінських рішень працівники обліку, що готують таку інформацію та персонал управління при отриманні даних за запитом мають розуміти яка інформація буде альтернативною та найприйнятнішою з множини можливих за змістом і формою подач.

Інакше кажучи, користувачі інформації для управління підприємством мають володіти належними знаннями в частині класифікації інформації обліку, тому що саме вона дає можливість добре усвідомити зміст об'єкта або відповідного явища.

Регламентація обліку представляє собою застосування створеної системи правил здійснення бухгалтерського обліку і відповідно складання і подання фінансової звітності, несуть обов'язковий характер та направлені на користувача, його інтереси та їх захист.

Правила визначаються з ціллю:

1) застосування їх для ведення бухгалтерського обліку, що діють і гарантують захист інтересів держави, підприємства, контрагентів, а також і різних користувачів даних обліку;

2) оптимізації механізму бухгалтерського обліку задля спрощення процесу облікових робіт;

3) розробки та затвердження єдиних цілісних форм фінзвітності для всіх господарюючих суб'єктів, що в свою чергу дасть змогу здійснити збір та систематизувати інформації.

Нормативно-правове регулювання держави це діяльність з організації,

упорядкування в різноманітних сегментах бухгалтерського існування.

Здобутки належної організації обліку можливі при виконанні заходів, що уможлиблюють найпродуктивніше впровадження функцій бухгалтерського обліку і мають напрям на організацію такої його будови, щоб була можливість систематичного контролю за наявністю і рухом майна, виконання зобов'язань, використанням фінансових та матеріальних ресурсів згідно норм та кошторисів, запобіганню негативних явищ в діяльності, мобілізацію виявлених внутрішніх резервів, формування достовірної та повної інформації про результати діяльності та всі господарські процеси, що відбуваються в межах підприємства і є необхідною для швидкого керівництва та управління. Інвестори, кредитори, контрагенти, різні банківські, статистичні фінансові та податкові та інші зацікавлені організації

Функціонування на високому рівні обліку забезпечує поєднання організаційних і методологічних принципів щодо його здійснення та відповідність його загальнодержавним вимогам відповідно до галузевих специфік, потреб підприємства в інформуванні оперативного управління, складання звітності та здійснення контролю.

Не беручи до уваги пріоритетну позицію бухобліку в розгалуженні облікових підсистем, зважаючи на більший обсяг функціональних завдань, збільшується тенденція зменшення ролі та системного підходу до організації та ведення обліку на підприємстві. Теоретично порушення відношення до бухобліку стосується порушення цільової направленості через втручання в обліковий процес норм податкового законодавства, а також ненадання стимулюючих важелів ведення обліку.

Потрібно звернути увагу, що сучасна нормативна база бухгалтерського обліку має деякі неузгодженості, а також складний механізм методичного застосування деяких правил НП(С)БО, тому що прослідковується невідповідність з МСБО.

Розуміння облікової інформації, яке сформувалося в сучасних умовах, містить масив важливої інформації для управління та виступає якісною характеристикою тих відомостей, які відображають стан і перспективи розвитку суб'єкта господарювання. Поряд з цим, важливою особливістю, яка принципово відрізняє облікову інформацію від не облікової є обов'язковість її створення та представлення.

Суцільна оптимальна модель системи обліку дає можливість суб'єктам підприємницької діяльності застосовувати весь масив інформації для розрахунку правдивих показників фінансово-господарського функціонування, а також досягнення значного економічного ефекту.

З розвитком світового господарства розширення інтеграційних процесів зумовлює практичне застосування думки стандартизації бухгалтерського обліку, а саме встановлення єдиних вимог та норм, впровадження уніфікованого набору стандартів, які регулюватимуть ведення обліку і складання звітності. Стандартизація відбувається в межах уніфікації обліку за участі Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на міжнародному рівні.

Ряд невирішених завдань потребує подальшого наукового обґрунтування, а саме створення організаційно-економічної системи інформаційного забезпечення управління продуктивністю підприємства. Залишаються також нерозв'язаними проблеми методології та організації контролю щодо інформаційного забезпечення, руху рішень управління зверху в низ, аналізу параметрів продуктивності, кількісних показників. Все це є необхідним, оскільки в наукових публікаціях такі завдання не досліджувалися.

Необхідно створити дієву систему показників, що допоможе вчасно виявляти відхилення, збої у виробництві, реагувати на них та здійснювати заходи з їх усунення. Доведено, що інформація про них має бути зафіксована документально у вигляді внутрішніх оперативних звітів і надана керівництву у визначені терміни, що сприятиме прийняттю своєчасних управлінських рішень. А

це потребує вдосконалення документального оформлення господарських операцій про стан об'єктів оперативного контролю, тому одним із напрямів подальших досліджень вважаємо розроблення форм внутрішньої оперативної звітності, в яких має бути зосереджена інформація, що необхідна для постійного спостереження за операціями та процесами, що будуть джерелом інформації, для прийняття своєчасних оперативних управлінських рішень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. International standard on auditing 315 «Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>.
2. International standard on auditing 330 «The auditor's responses to assessed the risks» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a019-2010-iaasb-handbook-isa-330.pdf>.
3. International standard on auditing 400 «Risk assessments and internal control» [Electronic resource]. – Mode of access: http://www.icisa.cag.gov.in/Background%20Material/RISK%20ASSt%20AND%20INTNL%20CONTROL%20ISA_400.pdf.
4. International standard on auditing 520 «Analytical procedures» [Electronic resource]. – Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a026-2010-iaasb-handbook-isa-520.pdf>.
5. Артюх І. С. Удосконалення інформаційної функції бухгалтерського обліку / І. С. Артюх // Управління розвитком. - 2013. - № 15. - С. 135-137. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/pdf>
6. Бардаш С.В. Економічний контроль в Україні: системний підхід: [монографія] / С. В. Бардаш. – К.: КНТЕУ, 2010. – 656 с.
7. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: [підручник] / М. Т. Білуха – К.: Влад і Влада, 1996. – 320 с.
8. Боднар М. В. Організація бухгалтерського обліку як об'єкт інформаційного забезпечення управлінської ланки суб'єкта господарювання / М. В. Боднар. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nauka.zinet.info/1/bodnar.php>

9. Бондар В. П. Концепція розвитку аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: [Моногр.] / В. П. Бондар. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 456 с.
10. Бондар М.І. Інвестиційна діяльність: методика та організація обліку і контролю: [монографія] / М.І. Бондар. – К.: КНЕУ, 2008. – 256 с.
11. Бутинець Т.А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: [монографія] / Т. А. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 2009 – 912 с.
13. Бюджетний кодекс України від 8.07.2010 р. № 2456-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
14. Верига Ю. Роль обліку в управлінні підприємством / Ю. Верига. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sophus.at.ua/publ>
15. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [монографія] / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
16. Вольська В. В. Бухгалтерський облік як складова системи управління підприємством / В. В. Вольська // Економіка АПК. – 2012. – № 8. – С. 48–52. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.libr.dp.ua/uploads>
17. Глушаченко А. І. Організація обліку в системі управління підприємств А. І. Глушаченко. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2013/Economics/7_135146.doc.htm
18. Гордеева А.А. Методика выявления искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности: дис. ... к.э.н.: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / А. А. Гордеева. – М., 2014. – 260 с.
19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

20. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук. – К: ЦУЛ, 2014. – 496 с.

21. Дерій В.А. Витрати та доходи підприємств у системі обліку та контролю [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

22. Дмитренко І. Система внутрішньокорпоративного контролю: передумови запровадження та чинники ефективності / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 41 – 51.

23. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: [монографія] / І.К. Дрозд – К. : Імекс-ЛТД , 2004. – 312 с.

24. Жадько К.С. Система контролю в сучасному інформаційно-аналітичному забезпеченні управління підприємств / Жадько К.С. // Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2010. – №29 (ч.1). – С.216-220 .

25. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2010. 496 с.

26. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

27. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

28. Закон України “Про державну статистику” № 2614–XII від 17.09.1992 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

29. Закон України “Про інформацію” від 02.10.1992 № 2657-XII: за станом на 13.10.2010 [електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2657-12>.

30. Закон України “Про основні засади державного нагляду (контролю) у сфері господарської діяльності” від 5.04.2007 р. № 877-V. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

31. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: [монографія] / С.В. Івахненко. – Житомир: ПП «Рута», 2010. – 432 с.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293649&cat_id=293

33. Інформаційні системи в інноваційній діяльності: [конспект лекцій для студентів спеціальності 8.000014 "Управління інноваційною діяльністю"] / [А.О. Босак, Н.О. Шпак, О.Ю. Григор’єв, А.С. Завербний]. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2008. – 232с.

34. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [монографія] / Є. В. Калюга – К.: Ельга: Ніка-Центр, 2002. – 355 с.

35. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. – Харків : Харківська академія міського господарства, 2011. – 247 с.

36. Коваль Л. Суть і роль облікової інформації в управлінні підприємством / Л. Коваль. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://confcontact.com/2013_04_04_zhv/7_Kinjak.htm

37. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах диверсифікації: теорія, методологія, організація: [монографія] / М.Д. Корінько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2007. – 429 с.

38. Костирко Р.О. Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб’єкта: методологія та організація: [монографія] / Р.О. Костирко. – Луганськ: вид.-во СНУ ім. В.Даля, 2010. – 728 с.

39. Костюченко В.М. Аналіз факторів впливу на розвиток систем бухгалтерського обліку країн ЄС. /Бухгалтерський облік, аналіз та аудит в епоху глобальних змін: тези доповідей Міжнародної науково-практичної конференції: Київ, 23 жовтня 2009 р. – К.: КНЕУ, ФПБАУ, 2009. – 582 с.

40. Кузьмін О. Є. Теоретичні та прикладні засади менеджменту: Навч. посібник / О. Є. Кузьмін, О. Г. Мельник. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет «Львівська політехніка» (Інформаційно-видавничий центр «ІНТЕЛЕКТ+» Інституту післядипломної освіти), «ІнтелектЗахід», 2003. – 352 с. –

41. Кузьмін О. Є. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства: Монографія / О.Є. Кузьмін, Н.Г. Георгіаді. – Львів: Вид-во Нац. ун-ту "Львівська політехніка", 2006. – 368 с.

42. Кулій-Дем'янюк Ю. В. Бухгалтерський облік в системі управління стійким розвитком / Ю. В. Кулій-Дем'янюк. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/2730/1/20.pdf>

43. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку в системі корпоративного управління [Текст] : монографія / О.П. Кундря-Висоцька. – К. : УБС НБУ, 2010. – 271 с.

44. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник / О.А. Лаговська, С.Ф. Легенчук, В.І. Кузь, С.В. Кучер. – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2017. – 416 с

45. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісноорієнтованого управління: теорія та методологія: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2012. 676 с

46. Лазебова Є. С. Основні функції управління підприємством та їх взаємозв'язок / Є. С. Лазебова. - С. 81-85. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/4.3/81.pdf>

47. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні. Основи та практика : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл., які навчаються за освіт.-проф. прогр. бакалавра зі спец. «Облік і аудит» / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – вид. 4-те. – Тернопіль : Навчальна книга ; Богдан, 2012. – 747 с.
48. Лень В. С. Організація бухгалтерського обліку : навчальний посібник / за ред. В. Д. Лєня. – Київ : Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
49. Лігоненко Л. Концептуальні засади економічного управління підприємством / Л. Лігоненко // Підприємництво : вісник КНТЕУ - 2013. - № 3. - С. 5-17. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://sophus.at.ua/publ/>
50. Лінник В.Г. Організація обліку і контролю на тваринницьких фермах / В. Г. Лінник, М. М. Коцупатрий. – К.: Урожай, 1991. – 232 с.
51. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
52. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності затверджено наказом Міністерства фінансів України № 476 від 11.04.2013р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
53. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджено наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
54. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
55. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
56. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні

вимоги до фінансової звітності”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.

57. Осмятченко В. О. Функції бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційних технологій / В. О. Осмятченко. – Вісник ЖДТУ – 2010. - № 2. – С. 163–166. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : eztuir.ztu.ua/

58. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.

59. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: [монографія] / В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 559 с.

60. Петренко С.М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: [Монографія] / С.М. Петренко. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.

61. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>

62. Податковий Кодекс України № 1084-VIII від 12.04.2016. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. № 137. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z0392-99>

64. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань від 02.09.2014 р. №879. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

65. Правдюк Н. Л. Формування облікової інформації для управління /

Н. Л. Правдюк. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/2_KAND_2008/Economics/26168.doc.htm

66. Прийняття рішень в аналізі та контролі капіталу торговельних підприємств: [монографія] / А.Д. Бутко, О.Л. Шерстюк, А. М. Пташник та ін. – К.: КНТЕУ, 2011. – 276 с.

67. Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>

68. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік в системі управління. / М.С. Пушкар [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.goodreads.com/book/show/15674485>

69. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с.

70. Реслер М.В. Методичні підходи до формування інформації, як основи забезпечення діяльності обліково-аналітичної системи / М.В. Реслер // Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2010. – №29 (ч.1). – С. 257–260.

71. Садовська І. Б. Принципи і взаємозв'язок управлінських рішень з аналітичними процедурами / І. Б. Садовська. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://khntusg.com.ua/files/sbornik/vestnik_104/47.pdf

72. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: [монографія] / М.І. Скрипник. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 732 с.

73. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник / В. В. Сопко. – Київ : КНЕУ, 2006. – 487 с.

74. Стеців І.І. Контрольна інформація та її носії у системі економічного контролю / Стеців І.І. // Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2010. – №29 (ч.1). – С.309–311.

75. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. – К: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
76. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: [підручник] / Н.М. Ткаченко. – [3-є вид., допов. і перероб.]. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.
77. Фоміна О. Облік в управлінні підприємством / О. Фоміна // Вісник КНТЕУ - 2010. - № 2. - С. 113-120. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://visnik.knteu.kiev.ua/files/2010/02/10.pdf>
78. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / за ред. Р. Л. Хом'яка. – Львів : Національний університет «Львівська політехніка» ; «Інтелект-Захід», 2009. – 728 с.
79. Чернобай Л.І. Система контролю: роль та місце в управлінні машинобудівним підприємством / Л.І. Чернобай, М.В. Кізло // Проблеми системного підходу в економіці [електронний ресурс]. – 2009. – №3. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/e-journals/PSPE/2009_3/Chernobay_309.htm
80. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.
81. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології) : [монографія] / В. О. Шевчук. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.
82. Юзва Р. П. Обліково-аналітична система – інформаційне забезпечення управління підприємством / Р. П. Юзва. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/651/35/>
83. Яворов В. В. Роль облікової інформації в управлінні підприємством / В. В. Яворов. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://magazine.faaf.ua>

ДОДАТКИ

Додаток А

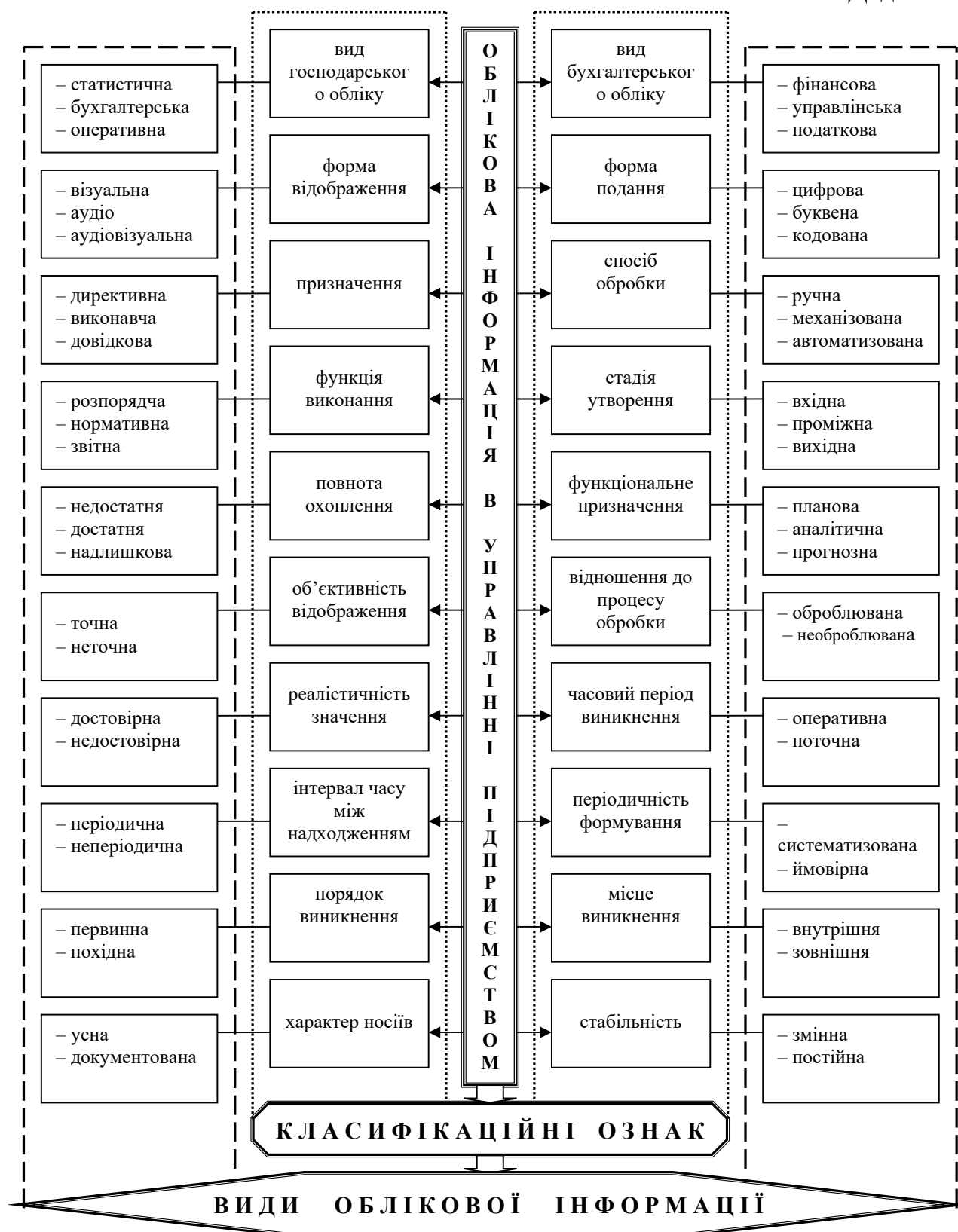


Рис. Класифікація облікової інформації в управлінні підприємством.

Додаток Б

Трактування рівнів нормативно-правового обліку і контролю вченими-економістами

Автор	Наукове твердження
Дерій В. А	До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств, варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний), вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т. д.
Боярський Ю. І.	Варто виділити 3 рівні нормативно-правового регулювання: міжнародний (міжнародні правові норми); державний (державні вихідні правові норми, ПСБО, підзаконні акти міністерств та відомств); рівень підприємства (децентралізовані нормативні акти).
Пиріжок С. Є.	Є 4 рівні нормативно-правового регулювання обліку: закони та кодекси; стандарти бухгалтерського обліку; інструкції та методичні вказівки; внутрішні документи.
Сук Л. К. та Сук П. Л.	Основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений), “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”.
Пилипів Н. І.	Модель складається з чотирьох рівнів: перший рівень – нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, що приймає Міністерство фінансів України, третій – нормативно-правові акти відомства; четвертий – нормативно-правові акти підприємства.

Додаток В

Таблиця

Характеристика напрямів організації бухгалтерського обліку за змістом

Назва	Зміст
Методичний	1) вибір методики оцінки активів, списання витрат майбутніх періодів, калькулювання собівартості, нарахування резерву сумнівних боргів, фондів спеціального призначення тощо; 2) встановлення критеріїв розмежування основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів і МШП; 3) вибір методів нарахування амортизації необоротних активів
Технологічний	1) вибір форми ведення бухгалтерського обліку; 2) розробка форм внутрішньої звітності і порядку їх заповнення; 3) встановлення строків та порядку проведення інвентаризації; 4) визначення випадків залучення фахівців (сторонніх осіб) для проведення інвентаризації специфічних для підприємства об'єктів майна та зобов'язань; 5) вибір номенклатури бухгалтерських рахунків з аналітичними розрізами до них; 6) розробка форм первинних документів і графіку документообороту; 7) встановлення порядку зберігання документів, 8) організація архіву бухгалтерських документів; 9) встановлення порядку захисту відомостей, які складають комерційну таємницю підприємства; 10) організацію внутрішньогосподарського контролю
Організаційний	1) вибір оптимальної форми організації бухгалтерського обліку; 2) організація роботи бухгалтерської служби (розробка організаційно-розпорядчих документів); 3) встановлення норм праці, необхідних для виконання робіт і визначення оптимальної чисельності облікових працівників; 4) формування політики підбору облікових працівників та підвищення їх кваліфікації; 5) встановлення порядку атестації бухгалтерів; 6) правове, технічне та методичне забезпечення роботи облікових працівників; 7) заходи наукової організації праці;

Додаток Д

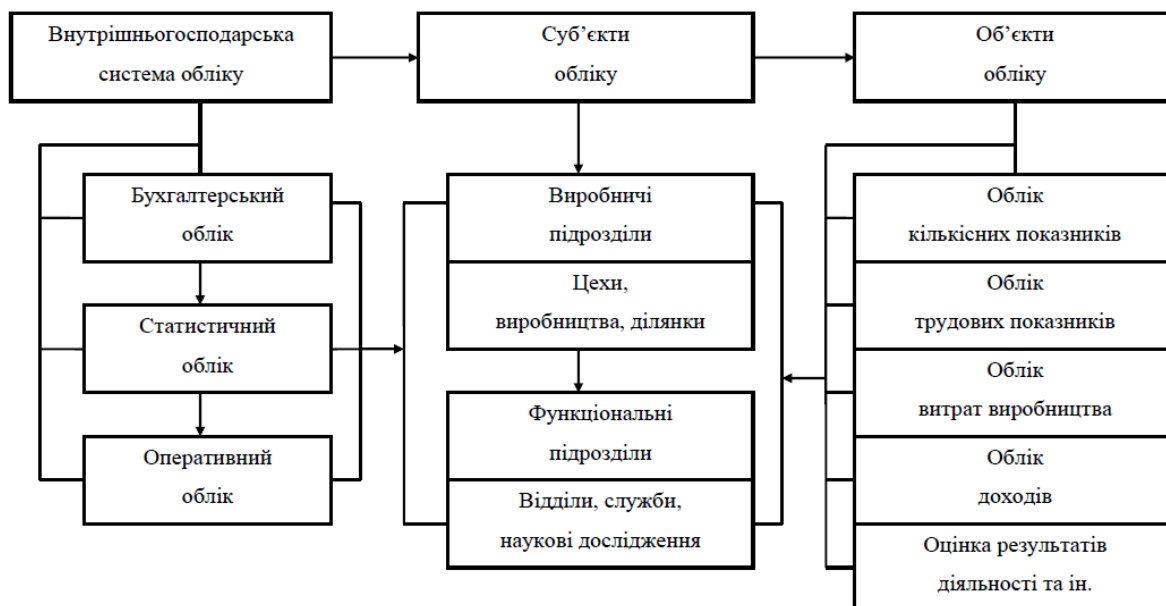


Рис. Організація внутрішньогосподарського обліку підприємства

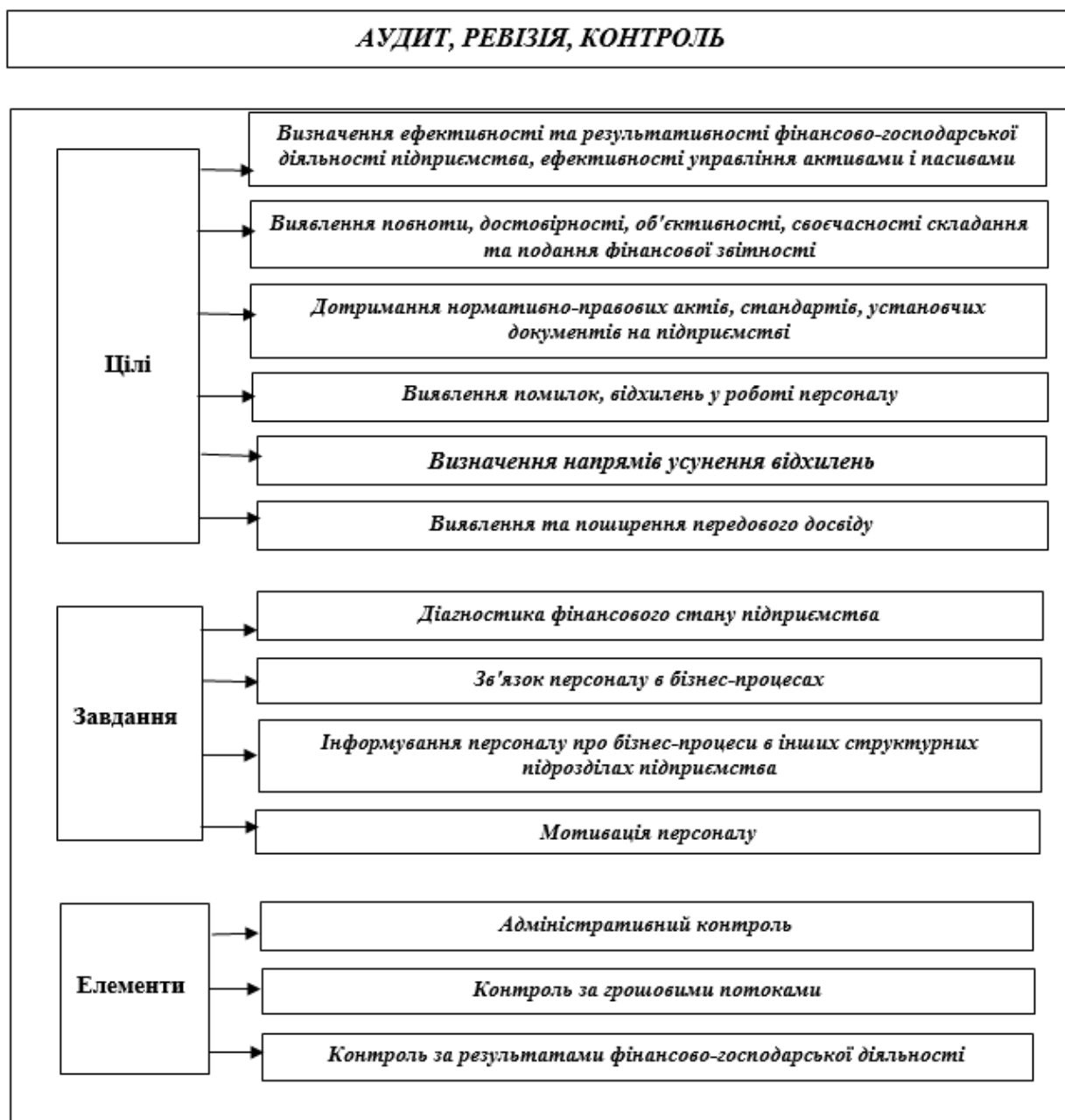


Рис. Цілі, завдання та елементи господарського контролю підприємства

Додаток Ж

Додаток Ж
до Нормативного положення (стандарту)
Бухгалтерського обліку 1 "Звітність виступає до фінансової звітності"

Підприємство **ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ЗАХІД АГРОПРОДУКТ"** Дата (рік, місяць, число) **2020 01 01**
Територія **ТЕРНОПІЛЬСЬКА** за СДРЮУ **3187783**
Організаційно-правовою формою господарювання **Товариство з обмеженою відповідальністю** за КОАТУУ **6125087601**
Вид економічної діяльності **Розведення сільськогосподарських тварин** за КОСНФ **280**
Середня кількість працівників **1 163** за КВЕД **01.47**
Адреса, телефон **вулиця ГАЛИЦЬКА, м. БУЧАЧ, ТЕРНОПІЛЬСЬКА обл., 48400** **0673504568**
Одиниця виміру: тис. грн. без десятичного знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма №2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)
Складено (зробити позначку "✓" у відповідній клітинці):
✓ ☐ за показниками (стандартами) бухгалтерського обліку
☐ за міжнародними стандартами фінансової звітності

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на **31 грудня 2019** р.

Форма №1 Кад за ДКУД 1801001

А К Т И В	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	481	469
первісна вартість	1001	481	469
накопичена амортизація	1002	-	-
Незавершені капітальні інвестиції	1005	60 478	2 948
Основні засоби	1010	67 287	123 696
первісна вартість	1011	92 221	156 902
знос	1012	24 934	33 206
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Первісна вартість інвестиційної нерухомості	1016	-	-
Знос інвестиційної нерухомості	1017	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	4 855	4 166
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	1021	5 338	4 989
Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	1022	483	823
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	100	100
інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокові дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Гудвіл	1050	-	-
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	-	-
Залишок коштів у непрацюючих страхових резервних фондах	1065	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	133 201	131 379
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	29 670	47 300
Виробничі запаси	1101	7 204	7 225
Незавершене виробництво	1102	5 023	8 451
Готова продукція	1103	27 443	31 624
Товари	1104	-	-
Поточні біологічні активи	1110	15 267	15 188
Довідати перефрахтування	1115	-	-
Векселі одержані	1120	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцією, товари, роботи, послуги	1125	341	792
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданням авансів	1130	1 295	2 180
з бюджетом	1135	3	-
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	1140	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	1145	-	-
Інші поточні дебіторська заборгованість	1155	96	303
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	648	1 553
Готівка	1166	65	79
Розумки в банках	1167	3	1 474
Витрати майбутніх періодів	1170	-	69
Частка перефрахтована у отриманих резервах	1180	-	-
у тому числі в резервах довгострокових зобов'язань	1181	-	-
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	-	-
резервах незароблених премій	1183	-	-

інших строків резервів	1184	-	-
Інші оборотні активи	1190	-	-
Усього за розділом II	1195	87 316	87 382
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття			
Всього	1300	190 511	190 564

Пити	Код р/к	На початок звітної п/р	На кінець звітної п/р
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (статутний) капітал	1400	25 101	25 101
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	-	-
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	1 113	1 113
Емісійний дохід	1411	-	-
Накопичені курсові різниці	1412	-	-
Резервний капітал	1413	110	110
Перузгоджений прибуток (меншований збиток)	1420	117 594	117 590
Поволігнений капітал	1425	(-)	(-)
Вилучений капітал	1430	(-)	(-)
Інші резерви	1435	-	-
Усього за розділом I	1495	141 918	141 914
II. Долгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податки з зобов'язань	1500	-	-
Позичковий зобов'язання	1501	-	-
Долгострокові кредити банків	1510	-	25 484
Інші долгострокові зобов'язання	1511	-	-
Долгострокові забезпечення	1520	-	-
Долгострокові забезпечення витрат переказу	1521	-	-
Цінове фінансування	1525	-	-
Взаємні депозити	1530	-	-
Строкові резерви	1531	-	-
у тому числі:			
резерв долгострокових зобов'язань	1532	-	-
резерв збитків або резерв належних виплат	1533	-	-
резерв незароблених премій	1534	-	-
інші строкові резерви	1535	-	-
Інвестиційні контракти	1540	-	-
Позичковий фонд	1545	-	-
Резерв на виплату дивидендів	1546	-	-
Усього за розділом II	1595	-	22 484
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	44 277	45 000
Векселі однієї	1605	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
долгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товарами, роботами, послугами	1615	2 589	1 992
розрахунками з бюджетом	1620	1 320	1 259
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-
розрахунками зі страхування	1625	148	156
розрахунками з оплати праці	1630	353	362
Поточна кредиторська заборгованість за фінансовими зобов'язаннями	1635	-	1 176
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	-
Поточна кредиторська заборгованість із внутрішніх розрахунків	1645	47	19
Поточна кредиторська заборгованість за строковими депозитами	1650	-	-
Поточні забезпечення	1660	-	-
Державні майбутніх періодів	1665	-	-
Відстрочені пенсійні доходи від перестраховиків	1670	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	62	543
Усього за розділом III	1695	48 393	50 364
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
1700	-	-	-
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду			
1800	-	-	-
Всього	1900	190 511	190 564

Керівник

ПАНЬКУШ ІВАН СТЕПАНОВИЧ

Головний бухгалтер

Рачинська М.М.

† Це означає в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.

Продовження додатка 2

Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	3 996	40 623
збиток	2295	(-)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	3 996	40 623
збиток	2355	(-)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	-
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	3 996	40 623

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	91 603	94 230
Витрати на оплату праці	2505	17 196	14 542
Відрахування на соціальні заходи	2510	3 669	3 174
Амортизація	2515	8 612	4 671
Інші операційні витрати	2520	7 225	6 500
Разом	2550	128 305	123 117

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

ПАЛІЄВІЧ ІВАН СТЕПАНОВИЧ

Головний бухгалтер

Рачинська М.М.

Додаток 3
Таблиця

Розподіл контрольних функцій між центрами контролю ТзОВ “Захід агропродукт”

№ з/п	Основні завдання	Регламенти	Відповідальні
Фінансовий контроль			
1.	План-факт аналіз основних показників; перевірка достовірності звітності “дочок”; контроль цільового використання грошових коштів	Положення про фінансову структуру; за річним бізнес-плануванням; з планування та виконання бюджету руху грошових коштів; по податковому плануванню; по обліковій політиці підприємства	Департамент економіки та фінансів
Адміністративний контроль			
2.	Контроль за виконанням доручень і розпоряджень загальних зборів Товариства	Положення з контролю за виконанням документів	Департамент ВГК
3.	Контроль роботи бюджетного комітету і комітету з управління ризиками	Положення про відділ кадрів; про фінансово-економічний відділ	Комітет із закупівель; бюджетний комітет; фінансово-економічний
Контроль процесів виробництва			
4.	Діагностика процесів, приведення їх до єдиного для групи стандарту, розробка регламентів, контроль їх дотримання; підготовка висновків за результатами вибіркового перевірок і звітів для керівництва	Положення про розділення повноважень; з управління організаційної структурою і штатним розписом	Відділ стандартизації та оцінки якості бізнес-процесів
Оцінка ризиків			
5.	Формування переліку ризиків, їх ранжування, розробка механізмів управління та запобігання; підготовка щоквартальної звітності про хід робіт з мінімізації ризиків	Положення з управління ризиками	Регламент роботи комітету з управління ризиками Департамент ВГК (координатор); Департамент економіки та фінансів; правовий департамент; департамент стратегії.
Контроль економічної безпеки та збереження активів			
6.	Контроль за цільовим використанням коштів, перевірка контрагентів	Положення з планування та виконання бюджету руху грошових коштів	Інструкція про порядок надання / позбавлення доступу до системи Департаменту економіки та фінансів
7.	Контроль за збереженням ТМЦ та інших активів філій підприємства	Положення про контроль за збереженням активів філій підприємства	Департамент економічної безпеки і служби безпеки філій підприємства
8.	Забезпечення збереження активів, контроль достовірності звітності “дочок”, незалежні перевірки їх господарської діяльності	Положення про порядок проведення контрольноревізійних перевірок; Інструкція про порядок проведення інвентаризації	Контрольно-ревізійне управління
Контроль реалізації стратегічного плану			
9.	Контроль за виконанням стратегічних планів, створених для кожної філії; своєчасне інформування керівництва підприємства	Положення зі стратегічного планування; регламент роботи комітету зі стратегічного планування та інвестицій	Департамент стратегії
Внутрішній аудит			
10.	Перевірка ефективності ВГК та його відповідності вимогам управління; перевірки за завданням загальних зборів Товариства	Положення про комітет з аудиту; положення про службу внутрішнього аудиту	Служба внутрішнього аудиту