

**ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ
ПРОЦЕСІВ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ**

За редакцією
доктора економічних наук, професора,
Заслуженого працівника освіти
Г. М. Давидова

МОНОГРАФІЯ

Кіровоград – 2014

УДК 65.012.34
ББК 65.9(2)40
В60

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Кіровоградського національного технічного університету
(протокол №9 від 23.06.2014р.)*

Рецензенти:

Бондар М. І. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана» ;

Дрозд І. К. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економічного аналізу Одеського національного економічного університету;

Левицька С. О. – доктор економічних наук, професор, перший проректор Національного університету водного господарства та природокористування.

В 60 Внутрішній контроль процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством: монографія / Т.В. Фоміна, О.Б. Пугаченко; за редакцією Г.М.Давидова. – Кіровоград: Імекс-ЛТД, 2014. – 200 с.

У монографії висвітлюються результати дослідження теоретико-методологічних аспектів внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення в системі управління підприємством. Охарактеризовано процеси матеріального забезпечення у якості об'єктів внутрішнього контролю. Розкрито сучасні підходи до удосконалення системи внутрішнього контролю системи матеріального забезпечення.

Монографія розрахована для викладачів економічних дисциплін, наукових працівників, аспірантів, докторантів, студентів вищих навчальних закладів, практикуючих спеціалістів, управлінського персоналу.

© Г. М. Давидов, Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко, 2014

© Видавництво «Імекс-ЛТД», 2014

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА

РОЗДІЛ 1. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ	7
1.1. Наукові інтерпретації сутності внутрішнього контролю	7
1.2. Внутрішній контроль: мета, завдання, предмет, об'єкти, суб'єкти	16
1.3. Класифікація внутрішнього контролю	34
1.4. Місце та роль внутрішнього контролю в системі управління	50
РОЗДІЛ 2. ПРОЦЕСИ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ	62
2.1. Економічні об'єкти сфери матеріального забезпечення – класифікаційний підхід до розкриття	62
2.2. Формування та використання запасів у процесі матеріального забезпечення	78
2.3. Процес матеріального забезпечення як об'єкт внутрішнього контролю	95
РОЗДІЛ 3. СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ	111
3.1. Удосконалення інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю через ефективну організацію документообороту	111
3.2. Тестування як інструмент оцінки системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення	124
3.3. Методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій із запасами в системі управління процесами матеріального забезпечення	138
ЛІТЕРАТУРА	158
ДОДАТКИ	184

ПЕРЕДМОВА

Матеріальні ресурси як уречевлена основа виробництва визначають важливе значення системи матеріального забезпечення у сукупному процесі життєдіяльності підприємств.

Сучасні економічні умови господарювання тісно пов'язані з ринковими перетвореннями; стрімкий розвиток науки і техніки, постійне посилення конкуренції, обмеженість ресурсів у макроекономічному розумінні викликають необхідність формування державної політики раціонального використання матеріальних ресурсів. Одним із ключових питань на цьому етапі є пошук шляхів оптимізації процесу матеріального забезпечення на рівні окремих підприємств.

У розв'язанні згаданих проблем головне місце займає система управління в цілому та її функцій – планування, обліку, економічного аналізу, регулювання і стимулювання зокрема. При цьому реалізація перерахованих функцій практично неможлива без ще однієї з провідних функцій управління – контролю, інтеграційні можливості якого протягом останнього часу дедалі збільшуються, адже управління нерозривно пов'язано з ним. Особлива роль відводиться внутрішньому контролю як важливому елементу системи управління, адже в умовах ринкової економіки центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку всієї економіки - підприємства.

Ефективна система внутрішнього контролю дозволяє керівництву впевнитись, що діяльність підприємства знаходиться у відповідності з вимогами чинного законодавства, затвердженою політикою та іншими директивно-нормативними документами підприємства. Особливої гостроти дані питання набувають в частині управління процесами матеріального забезпечення.

На даний час в Україні система внутрішнього контролю з боку законодавчих органів влади не регулюється і не контролюється, у результаті

чого підприємства самостійно повинні організовувати та якісно розвивати існуючу систему контролю в цілому, та процесів матеріального забезпечення зокрема.

Не дивлячись на суттєвий внесок вчених у розвиток теоретичних та практичних аспектів внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення, все ще мають місце дискусійні та нерозв'язані питання. З теоретичної точки зору, широким обговоренням піддаються проблеми визначення структури внутрішнього контролю, поєднання внутрішнього контролю з обліком і аналізом, невизнання його як самостійної функції управління, ототожнення внутрішнього та внутрішньовиробничого контролю, відсутність чітких акцентів щодо принципів, на основі яких він має створюватись, невідповідність об'єктів і параметрів контролю тощо. Існуючі моделі побудови та методики здійснення внутрішнього контролю в цілому, та процесів матеріального забезпечення зокрема, потребують більш досконалого наукового обґрунтування. Ці обставини і визначають актуальність обраної тематики дослідження, обумовлюють її теоретичну і практичну значущість.

Представлена монографія включає три розділи.

У першому розділі представлено наукові інтерпретації сутності внутрішнього контролю; наведено різнобіччя трактувань та авторське бачення мети, завдань, предмету, об'єктів, суб'єктів та класифікації внутрішнього контролю; визначено місце та роль внутрішнього контролю в системі управління.

Другий розділ представляє класифікаційний підхід до розкриття економічних об'єктів сфери матеріального забезпечення; описує порядок формування та використання запасів у процесі матеріального забезпечення; розглядає процес матеріального забезпечення як об'єкт внутрішнього контролю.

Третій розділ присвячено висвітленню сучасних підходів до удосконалення системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення шляхом: покращення інформаційного забезпечення через

ефективну організацію документообороту, використання тестування як інструменту оцінки системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення, узагальнення методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій із запасами в системі управління процесами матеріального забезпечення.

РОЗДІЛ 1

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

1.1. Наукові інтерпретації сутності внутрішнього контролю

Розглядаючи контроль в аспекті діалектичного розвитку, можна впевнитися в тому, що він завжди історично обумовлений. Контроль, як такий, розвивається та змінюється в міру зміни суспільно-економічних формацій; його сутність, завдання та мета перебувають під впливом виробничих відносин економіки, в якій він функціонує. З цього випливає, що організаційні форми контролю в Україні створювались і розвивались у відповідності із завданнями політичного і господарського устрою держави.

Структура фінансового-господарського контролю, яка склалась системою централізованого управління в радянський період розвитку економіки України, не може бути придатною для сучасних економічних умов, адже вона ґрунтувалась на інших економічних принципах та пріоритетах. Суб'єктом власності в період радянського розвитку економіки України виступала держава. Роль окремого підприємства зводилась лише до виконання державних планів, а відносини між виробниками, споживачами та державою будувались на адміністративному принципі.

Щодо внутрішнього контролю, то в радянський період розвитку економіки України він був націлений на забезпечення виконання планів за рішенням державних органів, лімітів, штатної дисципліни, порядку ціноутворення, розподілу фондів, збереження соціалістичної власності, виявлення зловживань, крадіжок, нестач та інших фактів спричинення матеріального збитку підприємствам. Очевидним є той факт, що в ринковій економіці зазначені напрямки внутрішнього контролю залишаються актуальними, але сфера його впливу в сучасних умовах розширюється та націлюється на досягнення найбільшої економічної ефективності діяльності підприємства.

Зміни в соціально-економічній ситуації і в системі господарського управління обумовили необхідність радикальних перетворень в організації і методиці внутрішнього контролю.

Ринкові умови господарювання висувають об'єктивну необхідність значного підвищення уваги до питань організації контролю на промислових підприємствах. У даний час центр економічної діяльності переміщується до первинного осередку економіки – підприємства. В умовах ринку підприємства будь-якої форми власності повинні використовувати внутрішній контроль з метою досягнення ефективного функціонування, несумісного зі зловживаннями, крадіжками, невиробничими витратами і безгосподарністю.

На сучасному етапі, коли економіка України визнана ринковою, в державі ще не сформовано єдиного підходу до вирішення організаційних та процедурних основ здійснення господарського контролю в цілому, і внутрішнього зокрема. У зв'язку з цим виникла нагальна потреба в поліпшенні функціонування системи внутрішнього контролю і зміни його структури, адже негайний пошук оптимальних рішень буде запорукою подальшого розвитку і вдосконалення теорії і практики контролю.

Можна стверджувати, що контроль виник разом із виникненням людини. Японський вчений Йонезі Масуда зазначає, що інтелектуальна кмітливість людини, яка стимулюється егоїзмом і орієнтацією на задоволення матеріальних потреб, розвивалась у двох напрямках: у матеріальному виробництві і в системі контролю. Людина первісного суспільства, усвідомлюючи свою залежність від природи та суспільства повинна стежити як за власними діями, так і за діями інших індивідів. Навіть ізольована від суспільства людина повинна стежити, щоб наявних в природі чи здобутих благ було достатньо для прожиття; щоб на передбачуваний випадок було створено певний запас благ до появи нових, щоб ці блага з тих чи інших обставин не були втрачені, зіпсовані або знищені. Це наштовхує на висновок про те, що першопричиною виникнення контролю є

саморегулятивні чинники. Збільшення чисельності індивідів до двох призводить до ускладнення відносин між ними і вимагають вже більш досконалих форм контролю, адже відсутність такого спричинить не лише позивні наслідки у вигляді співпраці, взаємодопомоги, кооперування, а й такі негативні дії як примушування, пограбування. Виходячи з викладеного, можна сказати, що контроль, в первинному розумінні цього поняття, виник, з одного боку, як потреба індивіда в стеженні за своїм майном, а також в захисті свого майна від необґрунтованого, насильницького відчуження, а з другого боку, потреба у контролі може з'явитися у необхідності привласнення чийогось майна в агресивній формі.

За умов рабовласницького устрою основною функцією контролю є захист інтересів рабовласника та посилення експлуатації одного індивіда над іншим. Контроль в рабовласницькому суспільстві охоплював виробництво продуктів, торгіві, земельні та інші операції, які здійснювались державними закладами, храмами, окремими рабовласниками.

Свій подальший розвиток контроль отримав в період виникнення нового суспільного ладу – феодалізму. Саме за часів феодалізму проявляється поділ контролю на зовнішній, який охоплював ревізію балансів і звітності сторонніми особами, і внутрішній – засекречений рух і наявність торгового капіталу, кредитні і розрахункові операції між купцями, лихварями. Саме в цей період відбувся процес розчленування науки, виникли і основи системного обліку – подвійної бухгалтерії. Принципи подвійної бухгалтерії, які зародилися, напевне, дуже давно, але вперше описані Лукою Пачолі у складі його основної праці «Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції і відношення», стали універсальними для всіх країн та народів.

В XX ст. поняття контроль пройшло еволюцію, яка в графічному вигляді наведена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Визначення поняття «контролю»

Отже, якщо на початку XX ст. контроль – це сукупність 3 елементів (розподіл обов’язків, ротація персоналу, аналіз облікових даних), то вже наприкінці XX ст. це не лише зазначені компоненти, але й інструмент зниження різноманітних ризиків, що обумовлено глобалізацією економічних процесів в усьому світі [109, с.8].

При тлумаченні поняття внутрішнього контролю слід відокремлювати етимологічний та науковий аспекти.

З етимологічної точки зору в перекладі з французької мови слово «controle» означає перевірку або спостереження з метою перевірки. Водночас, перша частина цього слова – «contra» (від латинської мови) в граматичному розумінні має на увазі протилежність тому, про що буде йтися в наступній частині даного слова. Друга частина слова контроль – «role» (від латинської мови) має наступне енциклопедичне значення – «ступінь участі у чомусь». Отже, враховуючи здійснений аналіз цього слова можна сказати, що з даної позиції поняття «контроль» слід тлумачити, як перевірку з метою участі у попередженні небажаних (протилежних бажаним) дій. Ознака «внутрішній» визначає характер взаємозв’язку суб’єктів та об’єктів контролю.

Щодо наукового аспекту проблеми контролю, то єдності поглядів серед науковців не досягнуто, а ситуація з його тлумаченням залишається дискусійною.

Для вирішення теоретичних та методичних проблем господарського контролю взагалі, та внутрішнього зокрема, слід з нових позицій підійти до розкриття сутності категорійно-понятійного апарату. Точне і логічне визначення сутності та змісту вихідних і найчастіше вживаних понять є однією із основних умов істинного знання. Це дозволяє досягнути більшої зрозумілості та логічності у викладенні результатів проведених досліджень. У таблиці 1.1 згруповано визначення поняття внутрішнього контролю.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «внутрішній контроль» у спеціальній літературі

Автори, джерело	Визначення
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко М.І. [47, с.125]	Внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які здійснюються керівниками підприємств, комбінатів (і т.д.) у відповідності з діючим законодавством.
Сотнікова Л.В. [219, с.9]	Внутрішній контроль – це система заходів, яка організована керівництвом підприємства і здійснюється на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання всіма працівниками своїх обов’язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій і їх економічну доцільність для підприємства.
Кочерін Є.А. [113, с.76]	На промислових підприємствах і в науково-виробничих об’єднаннях, на підприємствах і в організаціях функції контролю здійснюються їх керівниками, які організовують контрольну роботу всіх підрозділів апарату управління. Контроль, що проводиться в господарських організаціях, отримав узагальнюючу назву – внутрішньогосподарський або внутрішній контроль.

Автори, джерело	Визначення
Суйц В.П. [222, с.3]	Внутрішньогосподарський контроль охоплює всі сфери виробничої діяльності колективу підприємства, всі фази відтворення – постачання, виробництво, збут готової продукції і всі види діяльності колективу підприємства, пов'язані з відтворювальними процесами.
Кужельний М.В. [124, с.16]	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється всередині підприємства їх адміністрацією, відповідними посадовими особами, працівниками економічних і технічних служб, суспільними організаціями, групами і постами народного контролю.
Протасов М.І., Шапиро О.Н., Безвидная М.М. [181, с.14-15]	Внутрішньогосподарський контроль являється складовою частиною системи соціалістичного контролю. Він здійснюється функціональними відділами виробничого об'єднання (підприємства), а також його громадськими організаціями. Цей контроль за своїм характером дещо звужений, обмежений і охоплює в основному сферу виробництва (випуск продукції, нормування і облік праці і заробітної плати, використання сировини і матеріалів, обладнання і т.д.
Мурашко В.М. [154, с.27]	Велика роль в оперативному управлінні господарською діяльністю підприємств належить внутрішньогосподарському контролю, який здійснюється керівником, головним (старшим) бухгалтером і спеціалістами, за підвищенням ефективності і рентабельності господарської діяльності, дотримання режиму економії, укріплення госпрозрахунку, за правильним витрачанням грошових засобів та товарно-матеріальних цінностей.
Шпіг А.А. [256, с.7]	Внутрішньогосподарський контроль, на відміну від інших організаційних форм контролю, проводиться безпосередньо в процесі господарської діяльності і оперативного управління на всіх його стадіях.
Нападовська Л.В. [157, с.19]	Контроль – це процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації управлінських рішень.

Автори, джерело	Визначення
Крамаровський Л.М. [116, с.17]	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється за виробничою та господарською діяльністю організацій та підприємств і функціональними відділами підрозділів.
Білуха М.Т. [32, с.20]	«Внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства»
Нарінський А.С., Гаджиев Н.Г. [159, с.11]	«... внутрішньогосподарський контроль (бухгалтерський та громадський) захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, крадіжок і безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності».
Крініцький Р.І. [119, с.11]	Внутрішньогосподарським контролем являється контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства, установи. Безпосереднім організатором внутрішньогосподарського контролю являється керівник підприємства.
Андрєєв В.Д. [8, с.221]	Внутрішньогосподарський контроль – система контрольних процедур, план організації і методи управління об'єктом з метою ефективного ведення бізнесу, захисту активів, попередження помилок, акуратності облікових перевірок і своєчасного надання фінансової звітності.
Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. [246, с. 398]	Внутрішній контроль – це комплекс бухгалтерського управлінського контролю, який допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації з реалізацією їх на практиці.
Штейнман М.Я. [259, с. 12]	Внутрішньогосподарський контроль в сільськогосподарських підприємствах – це систематична перевірка всіма посадовими особами і громадськими організаціями підприємства, в межах їх компетенції, виконання рішень партії і уряду, вказівок вищестоящих організацій, планових завдань і соціалістичних зобов'язань, використання природних ресурсів, збереження соціалістичної власності і дотримання законності з метою

Автори, джерело	Визначення
	виявлення резервів підвищення їх ефективності, суспільного виробництва і рішучого прискікання крадіжок, зловживань, безгосподарності.
Штейнман М.Я. Бутинець Ф.Ф. [259, с.14]	Внутрішньогосподарський контроль здійснюється в межах своєї компетенції всіма посадовими особами підприємств. Однак, найбільша роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю належить головному бухгалтеру.
Бурцев В.В. [44, с.15]	«... поняття внутрішнього коноплі можна трактувати у широкому розумінні як систему (яка входить в систему управління організацією), що складається із ряду елементів. Внутрішній контроль в досить вузькому розумінні – один із етапів процесу управління».
Богомолів А.М., Голощанов Н.А. [40, с. 4]	Внутрішньогосподарський контроль включає не тільки бухгалтерський облік, а й всю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому.
Терехов О.О. [227, с. 29]	Внутрішньогосподарський контроль можна розглядати як контроль адміністративний і економічний (в тому числі бухгалтерський).
Калюга Є.В. [104, с. 141]	«Внутрішньогосподарський контроль являє собою систему безупинного спостереження за ефективністю використання майна підприємства, законністю і доцільністю господарських операцій і процесів, збереженням грошових коштів і матеріальних цінностей»

Згруповані у таблиці 1.1 визначення поняття внутрішнього контролю у спеціальній літературі надають змогу зробити наступні висновки.

По-перше, переважна більшість авторів наводить поняття внутрішнього контролю, в яких ключова роль відводиться суб'єктам контролю – «внутрішньогосподарський контроль включає контрольні функції, які здійснюються керівником підприємства...» [47, с.125]; «...здійснюється адміністрацією, відповідними посадовими особами, працівниками економічних і технічних служб...» [124, с.16]; «...функції контролю здійснюються керівниками...» [113, с.76];

«внутрішньогосподарський економічний контроль включає контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, комбінатів, організацій і установ, концернів, асоціацій відповідно до діючого законодавства» [119, с.20]; «...проводиться службами конкретного об'єднання, організації, підприємства, установи...» [119, с.11]; «внутрішньогосподарський контроль здійснюється в межах своєї компетенції всіма посадовими особами підприємств» [259, с.14]; «...здійснюється всіма функціональними відділами виробничого об'єднання (підприємства)...» [181, с.14-15].

По-друге, ряд визначень поняття внутрішнього контролю, поряд з визначенням його суб'єктів, доповнюються характеристикою його об'єктів, мети та окремих завдань: «охоплює всі сфери виробничої діяльності колективу підприємства ... всі фази відтворення...» [222, с.3]; «...здійснюється за виробничою і господарською діяльністю організацій і підприємств...» [116, с.17]; «...здійснюється...за підвищенням ефективності і рентабельності господарської діяльності, дотриманням режиму економії, укріпленням господарського розрахунку, за правильним витрачанням грошових засобів та товарно-матеріальних цінностей» [154, с.27]; «захищає інтереси підприємства і його колективу від зловживань, крадіжок та безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності» [159, с.11]; «включає не лише бухгалтерський облік, а всю фінансово-господарську діяльність структурних підрозділів і підприємства в цілому» [40, с.4].

У роботах більш пізнього періоду внутрішній контроль починає розглядатись як «система безупинного спостереження» [104, с.141], як «процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації управлінських рішень» [157, с.19]; як «...систему (що входить в систему управління організацією), яка складається з ряду елементів. Внутрішній контроль в досить вузькому розумінні – один із етапів процесу управління...» [44, с.15]; як «система контрольних процедур» [8, с.221].

На нашу думку, жодне з представлених визначень не розкриває багатозмістовної сутності внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль є функцією управління. «Управління об'єктом – це направлений вплив на об'єкт для його упорядкування, для збереження, удосконалення і розвитку його структури (побудови і внутрішньої форми його організації), підтримання бажаного стану (існування) або дії, направленою на реалізацію будь-якої мети» [44, с.16]. Якщо внутрішній контроль є функцією управління, то він поряд з іншими функціями (планування, регулювання, обліку і т.д.) має здійснювати вплив на об'єкт управління. Отже, виходячи з цього, можна сказати, що внутрішній контроль – це процес постійного впливу на об'єкти через відстеження відхилень та корекції управлінських рішень задля приведення фактичного стану об'єктів до бажаного.

1.2. Внутрішній контроль: мета, завдання, предмет, об'єкти, суб'єкти

Вивчаючи питання, пов'язані з організацією контролю всередині підприємства, на нашу думку, необхідно окреслити завдання внутрішнього контролю, які визначаються його метою. Якщо мета не досягається, необхідно переглядати його завдання та умови їх виконання. В результаті між метою та завданнями встановлюється постійний прямий та зворотній зв'язок. Чітко визначена мета і сформульовані завдання дозволяють визначити предмет, а потім об'єкти, суб'єкти та метод контролю.

Питання, пов'язані з визначенням мети та завдань економічного контролю в цілому, і внутрішнього, зокрема, були і залишаються дискусійними. Автори економічних праць другої половини минулого століття мету контролю вбачають у «перевірці того, наскільки відповідає процес функціонування керівної ланки (органа), трудового колективу, члена суспільства вимогам прийнятих управлінських рішень – законів, планів,

норм, стандартів, правил, наказів тощо» [95, с.90]. Такі визначення мети контролю формувались під впливом командно-адміністративного управління, за часів якого до його основної мети відносили перевірку виконання народногосподарських планів та, у випадку відхилень, встановлення винних задля перекладання на них збитків. Неприйнятність сформованої мети контролю при плановій економіці сучасним економічним умовам підкреслює Л.В.Нападовська, яка зазначає, що «якщо в умовах командно-адміністративної системи плани доводились вищестоящою організацією, а підприємству слід було їх лише виконувати, то і система контролю була направлена на здійснення в основному поточного контролю, який би сприяв виконанню плану будь-якою ціною. В сучасний період підприємствам надані значні права щодо визначення сфер і видів діяльності. Власник, а не держава визначає напрямки своєї діяльності» [157, с.36].

Найбільш коротко мета контролю сформульована у роботі [164]. Тут автори зазначають, що мета контролю полягає у виявленні відхилень фактичного стану об'єкта управління від тих нормативних, планових і інших характеристик, у відповідності з якими він повинен функціонувати. Вважаємо, що наведене формулювання мети контролю передбачає пасивний характер здійснення контрольної діяльності на підприємстві. З нашої точки зору, мета внутрішнього контролю в умовах ринкових відносин не може обмежуватись лише виявленням відхилень фактичного стану об'єкту управління від запланованого, оскільки досягнення тільки цієї мети не може само по собі сприяти ефективному управлінню діяльністю підприємства. Активнішим характер контролю, з точки зору його мети, визначається авторами в більш пізніх роботах. Так, на думку професора І.А.Белобжецького, головне призначення внутрішнього контролю полягає у «безперервному спостереженні за ефективністю фінансово-економічної, постачальницько-збутовою і виробничою діяльністю, виявленні внутрішньогосподарських резервів, забезпеченні збереження грошових і матеріальних засобів, усуненні причин і умов, які породжують крадіжки та

безгосподарність» [23, с.34]. На нашу думку, таке визначення мети контролю не відповідає умовам ринкової економіки. Ринкові відносини в їх істинних, цивілізованих формах самі по собі виключають безконтрольність та безгосподарність.

Є.О. Кочерін розширює поняття мети контролю, представлені попередником, додаючи до неї «виконання рішень вищестоящих органів управління, дотримання порядку і дисципліни всередині організації, розробці пропозицій щодо усунення недоліків, збереження соціалістичної власності» [114, с.31].

Неповним вважаємо визначення мети внутрішнього контролю сформульованої в роботі [32]. Автор зводить мету внутрішнього контролю до контрольних функцій, «які здійснюються власниками підприємств... відповідно до діючого законодавства» [32, с.20]. Таке формулювання мети внутрішнього контролю є неповним в силу того, що визначає лише один із його багаточисельних напрямків, а саме – контроль за відповідністю операцій встановленим законодавчим та нормативним вимогам. У більш пізній роботі автор уточнює мету контролю і вбачає її в блокуванні відхилень діяльності суб'єкта управління від заданої управлінської програми, а в разі виявлення аномалій – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх соціальних регуляторів [33, с.3]. Неточність даного формулювання полягає у тому, що автор намагається привести систему у стійке положення, що є неприйнятним для динамічного ринкового середовища.

В інших роботах з дослідження контролю періоду 70-80-х років минулого століття мета контролю уточнювалась виходячи із власних завдань дослідження, але суттєвих, принципових змін в її формулювання не внесено [107, 154, 124, 222,].

Останніми роками формулювання мети внутрішнього контролю в наукових працях дослідників, що займаються даною проблематикою, набуло іншого смислового навантаження та наблизилось до дійсного його призначення в ринковій економіці [44, 89, 104, 109, 157, 253,]. Управлінська

трактовка поняття внутрішнього контролю наклала свій відбиток на зміст мети та основних завдань контролю. В працях з управління мета контролю полягала у поліпшенні визначеної діяльності, усуненні помилок або в попередженні їх, в перевірці протікання справ у відповідності з планом [120, с.68].

Але, водночас, ми вважаємо, що значний вплив на формулювання мети контролю справляє негативізм пострадянської системи контролю, а розвиток її переваг перебуває під сильним впливом досягнень західних контролюючих систем.

Розглядаючи мету внутрішнього контролю з точки зору відповідності запитам управлінців, Л.В. Нападовська вважає, що «мета контролю полягає у кваліфікованій допомозі менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень» [157, с.36]. Подібної позиції дотримуються автори, які вважають за мету контролю – допомогу керівництву господарюючого суб'єкта або органа управління ефективно виконувати свої функції [202, с.25]. На нашу думку, такий підхід характеризує вузьке розуміння сутності контролю. Якщо метою контролю є «допомога менеджерам (керівництву)», що є ключовим у вищенаведених формулюваннях, то це говорить про те, що контроль «допомагає» ефективно виконувати будь-які інші управлінські функції – планування, облік, аналіз і т.д., обслуговує їх, тобто є другорядним і приймає лише опосередковану участь у процесі управління. Всі функції управління настільки інтегровані, що підчас важко їх розмежувати, але в теоретичному плані вони первинні, самостійні, а їх основна (головна) мета не повинна полягати в допомозі реалізації однієї функції іншою. Слід підкреслити, що наведене авторами формулювання мети контролю може не претендувати на головну ціль внутрішнього контролю, але перебувати у складі часткових його цілей.

Тісна інтеграція управлінських функцій просліджується і у визначеннях російських вчених. Так, В.В. Бурцев інтерпретував мету внутрішнього контролю як «інформаційну прозорість об'єкта управління»

для можливості прийняття управлінських рішень. При цьому під «інформаційною прозорістю» він розуміє ступінь управляємості об'єкта, тобто в якій мірі він піддається управлінню, або в якій мірі в результаті управління забезпечується підтримання бажаного стану чи дії об'єкта управління у визначений момент часу. При цьому, автор зауважує на тому, що «інформаційну прозорість об'єкта» не варто ототожнювати з «інформацією про його фактичний стан». Остання, на його думку, ще не забезпечує адекватне сприйняття об'єкта для можливості прийняття управлінських рішень. Для цього необхідно: 1) знати бажаний стан об'єкта управління, що дозволить ним ефективно управляти; 2) встановити фактичний стан (дію); 3) порівняти ці два показники (дію); 4) оцінити їх відмінність [44].

Таке формулювання, з нашої точки зору, визначає мету управління, задля досягнення якої «включаються» в роботу всі функції управління. Дане визначення чітко не представляє головну мету саме внутрішнього контролю, воно уявляє собою сукупність управлінських функцій, з якими тісно пов'язаний контроль. «Знати бажаний стан об'єкта» представляється можливим за умови планування діяльності через встановлення планів, кошторисів, бюджетів тощо; «встановити фактичний стан (дію) об'єктів» дійсно можна за допомогою методичних прийомів та способів контролю, але для цього також можна використати дані обліку; порівняння показників та оцінка їх відмінності може відбуватись за допомогою реалізації такої функції управління як аналіз. Таким чином, постають питання: де ж саме реалізовується функція контролю, і де закінчується сфера впливу та реалізація функцій планування, аналізу, обліку тощо і починається контрольна? З точки зору практичного застосування таке розмежування важко, а підчас неможливо, віднайти, але, водночас, теорія контролю вимагає чіткого визначення власної його мети, як рівноправної функції управління. Підтвердженням викладеної нами точки зору може слугувати вислів авторів, які зазначають, що «... характер цієї функції управління (контролю) потребує

індивідуального підходу до вироблення її цілей та завдань, що витікають з неї» [164, с.52].

Головна ціль внутрішнього контролю, на нашу думку, повинна мати короткий, лаконічний зміст, а її уточнення має відбуватись за допомогою часткових. При формуванні головної цілі вважаємо за необхідне висловити наступні міркування. Будь-яке підприємство у своїй діяльності орієнтується на певний результат (орієнтир, заданий параметр), узгоджений на стадії планування. Контроль, як у вузькому, такі і у широкому своєму розумінні має сприяти досягненню даного орієнтиру через постійне спостереження за перебігом подій на підприємстві. У випадку виявлення відхилень фактичного стану об'єктів контролю від заданих параметрів, контроль має сигналізувати про це керівництву з метою приведення його у відповідність бажаним характеристикам. Тому, ми вважаємо, що головна ціль внутрішнього контролю полягає у приведенні фактичного стану об'єктів до бажаного.

Уточнення головної цілі внутрішнього контролю дозволяє дослідити коло його завдань на основі праць вітчизняних та зарубіжних вчених. При конкретизації контрольних завдань аспект пропозицій виявляється досить широким, що вносить елемент невизначеності при виборі практичної схеми контролю. У визначенні завдань контролю відсутня єдність поглядів, мають місце спірні та дискусійні моменти.

Характер контролю, як однієї з функцій управління, вимагає індивідуального підходу до визначення його завдань без змішування їх із завданнями інших функції управління.

Так, одні автори трактують завдання контролю у досить вузькому розумінні, вважаючи основною функцією контролю виявлення подій (порушень), що мають місце на виробництві та визначають управлінський вплив; зводять його завдання до збереження народного надбання і економного використання господарських ресурсів [207, с.9].

Критично підійшла до таких визначень завдань контролю група авторів, з якими важко не погодитись [111, с.52-53]. Вони зазначають, що по-

перше, деякі виділені завдання контролю, не дивлячись на те, що всі вони націлені на вирішення проблем ефективності виробництва, носять частковий характер, а тому дублюють одне одного. По-друге, у формулюванні завдань контролю проявляється прагнення досягнути погодженої роботи економічних і технічних служб у внутрішньогосподарському контролі. Проте в цю область управлінської діяльності не вводяться комерційні і виробничі підрозділи, які в значній мірі здійснюють контрольну функцію. По-третє, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виявлення внутрішніх резервів і своєчасне приведення їх в дію – все це, за загальноприйнятою думкою, входить у завдання не лише функції контролю, але й планування, обліку, аналізу. Отже, сформульовані завдання не розкривають характеру і головної мети цієї специфічної функції управління [111, с.52-53].

Управлінське трактування завдань контролю вперше надано автором, який, формулюючи завдання контролю, визначає його фіксуючу, корегуючу та прогностичну роль. Так, на думку, Є.О. Кочеріна, до основних завдань контролю відносяться: визначення фактичного стану об'єкту або його частини в даний момент часу; прогнозування стану та поведінки об'єкту або його частини на визначений майбутній момент часу; зміна стану і поведінки об'єкту або його частини таким чином, щоб при зміні зовнішніх умов в допустимих межах були забезпечені необхідні і оптимальні значення характеристик об'єкта або його частини; завчасне визначення місця і причин відхилень характеристик об'єкта або його частини від заданих; збір, передача, обробка інформації про стан об'єкта; забезпечення стійкого стану об'єкта при настанні граничних значень характеристик об'єкта [113, с.15-16].

Окремі моменти даного визначення завдань контролю, як нам уявляється, власне виходять за рамки можливостей контролю і можуть бути реалізовані в системі управління за допомогою інших функцій управління.

Найбільш чітко, на нашу думку, основі завдання контролю виділені професором Б.І.Валуєвим, який відносить до них: попередження відхилень,

які порушують встановлений нормативами та плановими документами режим функціонування об'єкта і таким чином знижують можливість досягнення економічних, соціальних і інших цілей; зменшення вірогідності виникнення відхилень у ході здійснення господарських операцій; виявлення допущених відхилень [111, с.54-55]. Дане трактування завдань контролю враховує таку специфічну його сторону як можливість превентивного впливу на об'єкт. Він акцентує увагу на тому, що здійснення функції контролю має на меті не тільки, навіть не стільки, виявлення відхилень, що відбулись, від заданого стану об'єкта, скільки попередження їх виникнення [111, с.50].

З твердженням Б.І.Валуєва важко не погодитись, оскільки саме превентивна функція контролю попереджує небажані відхилення, захищає підприємство від небажаних наслідків тих чи інших подій. Саме тому, в підтримку його позицій, вважаємо, що перед внутрішнім контролем, в рамках теоретичного осмислення, слід ставити наступні завдання:

- попередження виникнення відхилень;
- зниження ймовірності виникнення відхилень;
- виявлення відхилень реального (фактичного) стану від бажаного.

Як нам уявляється, на цьому завдання, притаманні суто контролю в теоретичному плані вичерпуються і в практичному плані продовжують реалізовуватись через взаємозв'язок із завданнями інших функцій управління – економічного аналізу, регулювання, планування, виконання яких забезпечує оцінку та діагностику відхилень, встановлення їх причин, корегування відхилень, прийняття рішень і т.д.

Контроль в цілому, і внутрішній зокрема, як спеціальна галузь знань має свій предмет, визначення якого є одним із центральних питань теорії контролю.

У науковій літературі 60-80-х рр. минулого століття контроль розглядався як невід'ємна частина соціалістичної держави, і майже завжди називався соціалістичним. Під цим впливом трактувався і предмет контролю. Слід підкреслити, що якщо формування предмету господарського контролю,

хоч і під впливом соціалістичних ідей, вивчалось у той період часу, предмет внутрішньогосподарського контролю майже не досліджувався.

Не дивлячись на те, що останнім часом в науковій літературі питання контролю висвітлюються більш обґрунтовано, визначення його предмета залишається дискусійним. У таблиці 1.2 згруповано найбільш поширені точки зору щодо предмету контролю в цілому.

Таблиця 1.2

Визначення поняття «предмет контролю» у спеціальній літературі

Автор, джерело	Визначення
Мурашко В.М. [154, с.20]	«... предметом господарського контролю являється процес розширеного соціалістичного відтворення, наявність та рух національного багатства при його здійсненні, затрати суспільної праці на окремих ділянках господарства і соціалістична власність в межах підприємств і організацій узагальнених у відповідних вимірниках».
Кочерін Є.О. [113, с.17]	Предметом контролю таких об'єктів, які об'єднання, підприємства, організації, органи управління та їх окремі елементи або частини, являється їх діяльність у відповідності із встановленими законами, нормативами, правилами, рішеннями, дорученнями, тобто визначений стан об'єкта контролю на визначену дату.
Шпіг О.А. [257, с.18]	Предметом соціалістичного контролю є засоби об'єднань, підприємств, установ і організацій, природні ресурси, їх використання та діяльність трудових колективів у процесі виконання господарських планів, відповідність їх нормативним актам, вимогам основного економічного закону.
Чумаченко Н.Т., Біренберг Б.Н., Шпіг О.А. [250, с.19]	«Предметом контролю в економіці являються процеси і явища, які мають місце у функціонуванні народного господарства в цілому, ..., взятих з точки зору можливої невідповідності до поставленої мети, в якій відображені інтереси суспільства».
Крамаровський Л.М. [116]	Предметом соціалістичного контролю в промисловості є виробнича, господарська і фінансова діяльність підприємства, організації або об'єднання, спрямована на виконання планових

Автор, джерело	Визначення
	завдань, правильне використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, збереження соціалістичної власності.
Суйц В.П. [222, с.8]	«...предмет контролю – діяльність і дії конкретних людей – робітників та колективів підприємства, об'єднання, вплив цієї діяльності на стан та використання виробничих ресурсів і виробничий результат».
Белобжецький І.А. [26, с.33-34]	«... під предметом фінансово-господарського контролю слід розуміти господарські і фінансові операції та процеси підприємств, об'єднань, установ і інших підрозділів сфери матеріального виробництва і невиробничої сфери, які розглядаються з позицій їх законності, достовірності, доцільності і економічної ефективності, забезпечення збереження соціалістичної власності, обґрунтованості формування і використання централізованих і децентралізованих грошових фондів».
Білуха М.Т. [33, с.53]	«.. процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і досягнення його економічного регулювання в умовах ринкової економіки».
Бурцев В.В. [44, с.27]	Предметом внутрішнього контролю являється наявність, стан та (або) дія управляємої ланки системи управління організацією.
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко М.І. [47, с.38]	Предмет господарського контролю охоплює всі стадії розширеного відтворення: виробництво, розподіл, обмін і споживання валового внутрішнього продукту у суспільстві.
Нападовська Л.В. [157, с.43]	Предметом контролю повинно бути забезпечення діяльності підприємства згідно вибраної економічної політики (в тому числі облікової).
Калюга Є.В. [104, с.43]	«...предмет господарського контролю обґрунтовується стадіями (процесами) розширеного відтворення господарських операцій в умовах переходу до ринкових відносин з погляду їх економічної ефективності, законності, вірогідності і доцільності на різних рівнях управління (структурний підрозділ, підприємство, об'єднання, комітет) при різноманітних формах власності»

За допомогою таблиці 1.2, в якій згруповано найбільш поширені точки зору щодо предмету господарського контролю, можна зробити їх аналіз.

На основі такого аналізу виділилась група авторів, які предмет контролю обґрунтовують з позиції охоплення ним всіх стадій розширеного відтворення [33, 47, 154]. Дану групу в узагальненому вигляді можуть доповнити точки зору, відповідно до яких: до предмета господарського контролю відноситься виробнича, господарська і фінансова діяльність підприємства, організації або об'єднання, спрямована на виконання планових завдань, правильне використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів, збереження власності [116]; до предмета контролю відносяться засоби об'єднань, підприємств, установ і організацій, природні ресурси, їх використання та діяльність трудових колективів [257].

Є й інша точка зору, автор якої предметом контролю вважає діяльність і дії конкретних людей – робітників та колективів підприємства, об'єднання, вплив цієї діяльності на стан та використання виробничих ресурсів і виробничий результат [222]. При цьому ключовим у даному визначенні є вплив суб'єкту на об'єкти, що є не зовсім точним.

В останні роки з'явилися інші визначення предмету контролю, зокрема внутрішнього. Так, існують думки, відповідно до яких, предметом контролю повинно бути забезпечення діяльності підприємства згідно вибраної економічної політики (в тому числі облікової). При цьому, Л.В.Нападовська зауважує на тому, що в приведеному нею формулюванні увага акцентується на позитивних аспектах контролю, а не на виявленні негативних сторін здійснюваних процесів [157]. Не зовсім точним, з нашої точки зору, у даному визначенні є те, що автор предметом вважає «забезпечення діяльності». Звертаючись до словника російської мови С.І.Ожегова, поняття предмет в загальному розумінні визначається, як «те, на що направлена думка, що складає її зміст, або на що направлена будь-яка дія» [162, с.757]. Виходячи з цього, ключовим у визначенні предмету контролю, на нашу думку, є не забезпечення діяльності, а сама діяльність, яку слід розглядати через призму

мети та завдань внутрішнього контролю. Цінним, на нашу думку, є зауваження автора про те, що відхилення під час контрольної діяльності можуть бути не лише негативними, а й позитивними, що сприятиме виявленню сильних сторін, які мають місце на підприємстві. На нашу думку, при формуванні предмета контролю, акцентування уваги на розмежуванні негативних та позитивних відхилень, які виявляються під час контрольної діяльності, є недоречним, тим більше, що оцінка відхилень часто виходить за межі суто контрольних завдань.

Не дивлячись на дискусійні, застарілі, неузгоджені моменти, на нашу думку, найбільш близькою до істини була група авторів, які предмет контролю розглядають з позиції невідповідності діяльності встановленим орієнтирам (законами, нормативами, правилами, рішеннями, дорученнями, господарським планам, мети, в якій відображені інтереси суспільства) [26, 113, 250, 257].

Таким чином, під призмою сформульованої мети та завдань внутрішнього контролю, вважаємо, що його предметом є діяльність з точки зору можливої невідповідності бажаному (запланованому) стану.

Проблема визначення об'єктів контролю в цілому, і внутрішнього зокрема, в економічній літературі піднімалась неодноразово, та, не дивлячись на це, дане питання залишається й до сьогодні остаточно невирішеним. У таблиці 1.3 згруповано найбільш поширені точки зору щодо об'єктів контролю.

Таблиця 1.3

Визначення поняття «об'єкт контролю»у спеціальній літературі

Автори	Визначення
Мурашко В.М. [154, с.20]	«...витрати виробництва, обіг і споживання, обсяг виробництва засобів виробництва і предметів споживання та їх реалізації ... фінансові результати господарської діяльності – прибуток...».
Кочерін Є.О. [113, с.16]	«те, що контролюється»; «всередині підприємства об'єктом контролю являють всі без виключення виробничі процеси... технологічні процеси, якість продукції, що виготовляється,

Автори	Визначення
	витрачання сировини матеріалів інструментів, використання основних виробничих фондів, дані про продуктивність праці і заробітну плату, випуск продукції, поставка матеріалів і обладнання, реалізація продукції».
Протасов М.І., Шапиро О.Н., Безвідная М.М. [181, с.15]	«...охоплює в основному сферу виробництва (випуск продукції, нормування і облік праці та заробітної плати, використання сировини і матеріалів, обладнання і т.д.)».
Кужельний М.В. [124, с.7-8]	«Об`єкти, що охоплюються бухгалтерським обліком»; «предмети, господарські процеси, явища, дії посадових і матеріально-відповідальних осіб...».
Суйц В.П [222, с.7-8]	«Виробничі ресурси, процес відновлення і його результат», «все те, на що направлена контрольна діяльність суб`єкта контролю».
Стуков С.А. [220, с.7]	«...сукупність виробничих ресурсів, процес відтворення і його результат»
Білуха М.Т. [37, с.61]	«... предмети і засоби праці, а також сама праця, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту».
Андрєєв В.Д. [8, с.263]	«Всередині підприємства об`єктами контролю являються всі без виключення виробничі і фінансово-господарські процеси».
Бурцев В.В. [44, с.30]	«Об`єкт внутрішнього контролю – це управляєма ланка системи управління організацією, яка сприймає контрольну дію. Об`єктами внутрішнього контролю організації являються: людські, фінансові, матеріальні, нематеріальні і інформаційні ресурси організації; засоби і системи інформатизації; технічні засоби і системи охорони матеріальних і інформаційних ресурсів; управлінські рішення, процеси, що відбуваються в організації або зовнішні, якщо вони мають до неї будь-яке відношення; результати функціонування організації; аспекти часу».
Сотнікова Л.В. [219, с.11]	«...цикли діяльності організації – цикл постачання, виробництва і реалізації».
Нападовська Л.В. [157, с.56-58]	«Об`єкти контролю як функції управління (розробка стратегії і тактичних планів та їх реалізація); окремі управлінські цикли

Автори	Визначення
	(якість функцій управління, виконання управлінських рішень, їх результати, виконання функціональних та посадових обов'язків відділів, центрів відповідальності та посадових осіб); «процеси, що відбуваються в самій організації та при взаємодії з зовнішнім середовищем, діяльність окремих виконавців»; «місця виникнення витрат, центри витрат».
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. [47, с.41]	«Природні (землі, ліси, вода тощо) та відтворювальні (трудові, матеріальні, фінансові) виробничі ресурси»; «процеси відтворення за стадіями».
Калюга Є.В. [104, с.46-47]	«... у сфері промисловості об'єктами контролю є: необоротні активи, їх рух, джерела утворення та доцільність використання; плани реалізації продукції, у тому числі державне замовлення; операції з їх виконання; калькулювання і нормування матеріальних і трудових ресурсів, матеріальні запаси і грошові цінності (процеси їх надходження, збереження і використання); господарські взаємовідносини (зовнішні і внутрішні); поточні та довгострокові зобов'язання, їх утворення та використання за призначенням; витрати діяльності та доходи; фонд споживання, його утворення і використання; фінансові результати і резерви; звітна і обліково-аналітична інформація з господарської діяльності підприємств».
Кисилевич Т.І. [109, с.17]	«Виробничі ресурси (матеріальні, трудові, майно, що амортизується, інші)»; «Доходи і фінансові результати»; «Оподатковувана база»; «Управлінські рішення»; «Факти господарського життя підприємства».
Давидов Ю.Г. [83, с.107,105]	«Під об'єктами контролю, охопленими за допомогою бухгалтерського обліку, слід розуміти предмети, господарські процеси, дії посадових та матеріально відповідальних осіб, на яких спрямовані контрольні функції бухгалтерського обліку»; «Об'єкти контролю, як функції управління, значно ширші. Вони охоплюють багато інших господарських процесів, які виходять за межі бухгалтерського обліку».

Інформація, наведена у таблиці 1.3 дає змогу висловити наступні міркування.

У визначеннях об'єктів контролю прослідковується ідея злиття бухгалтерського обліку і контролю. Такими авторами використовується підхід, при якому об'єкти контролю майже повністю, лише з різним ступенем деталізації, співпадають з об'єктами обліку [37, 109, 154, 181, 219, 220]. Існує група авторів, які об'єкти бухгалтерського обліку доповнюють процесами [44, 47, 113, 222]. Більш широко трактуються об'єкти контролю авторами, які вважають, що вони можуть поділятися на об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком і об'єкти контролю, як функції управління [124, 83]. Результати дослідників-попередників вказують на те, що для класифікації об'єктів контролю було прийнято процесно-ресурсний підхід. На нашу думку, даний підхід є найбільш прийнятний для вирішення даного завдання.

Принципово нове розуміння об'єктів обліку викладено у роботі Н.А. Лоханової [139], і взявши його за основу спробуємо надати власне бачення об'єктів внутрішнього контролю з точки зору відповідності цілям управління.

Управляти будь-якими об'єктами як в рамках бухгалтерського обліку (запасами, доходами і витратами, заборгованістю і т.д.), так і поза його межами фактично неможливо, оскільки вони як неживі речі просто не піддаються управлінню і не сприймають команди системи управління. Управління, в першу чергу здійснює вплив на людину, а вже через неї – на процеси, які змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формує нові об'єкти, створює невидимий приріст якості. І дана обставина дає підстави стверджувати, що саме господарські процеси є об'єктами контролю.

З нашої точки зору, об'єктами контролю є всі без виключення процеси, які відбуваються на підприємстві. Якби не відбувались процеси, не було б ніяких змін, не створювалось ніяких нових об'єктів – витрат, доходів, результатів, і фактично нічого було б контролювати. Саме тому первинним є дія, процес, який і має підлягати контролю. Контролювати необхідно перебіг

даного процесу, забезпечувати його протікання відповідно заданим параметрам, впливав на об'єкти, які з точки зору інтеграції функцій управління, є об'єктами інших функцій управління. Крім того, як вже зазначалось, контроль відрізняється від інших функцій управління можливістю превентивного впливу. Так от саме на процес можна вплинути превентивно, а на вже створений об'єкт контроль може впливати лише частково у поточному та наступному порядку. Поряд з цим, у результаті здійснення процесів формуються ресурси та економічні показники діяльності – витрати основних сфер діяльності, доходи, фінансовий результат, які також слід вважати об'єктами контролю.

В економічній літературі, в основному, виділяються три види процесів – постачання, виробництво та збут [128, с. 39; 144, с.35]. Більш розгорнуті класифікації представлені у роботах [111, 221, 170]. Найбільш вдало, з нашої точки зору, узагальнив та поглибив отримані до нього результати О.І.Паламарчук, який класифікував процеси з метою попередження загроз економічній безпеці підприємства, поклавши в основу зміст і цільову спрямованість, склад та стадії здійснення [170, с.67-68]. Наведені класифікації процесів здійснювались з урахування обраних напрямків дослідження. Класифікація господарських процесів у якості об'єктів внутрішнього контролю у відомій нам літературі не здійснювалась. Беручи за основу результати, отримані попередниками, на рис. 1.2 нами наведено класифікацію господарських процесів як об'єктів внутрішнього контролю.

У результаті протікання господарських процесів на підприємстві формуються ресурси та економічні показники діяльності, які також, з нашої точки зору, виступають об'єктами внутрішнього контролю. Найбільш розгорнуту класифікацію ресурсів представлено у роботі [170, с.64]. Запропонована даним автором класифікація узгоджується із завданнями нашого дослідження. Отже, класифікація ресурсів як об'єктів внутрішнього контролю, у графічному виразі представлена на рис.1.3.

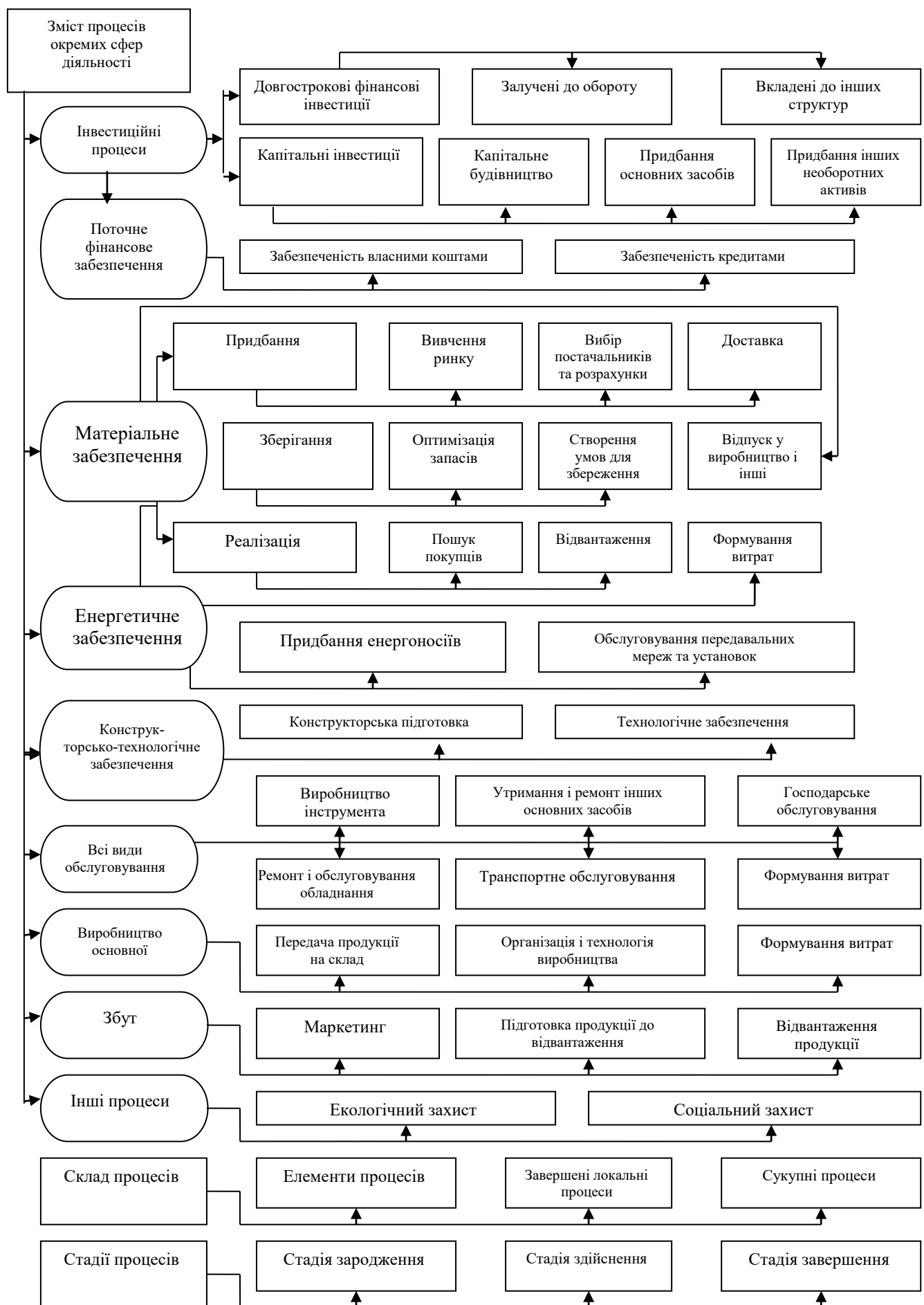


Рис. 1.2 Класифікація господарських процесів як об'єктів внутрішнього контролю

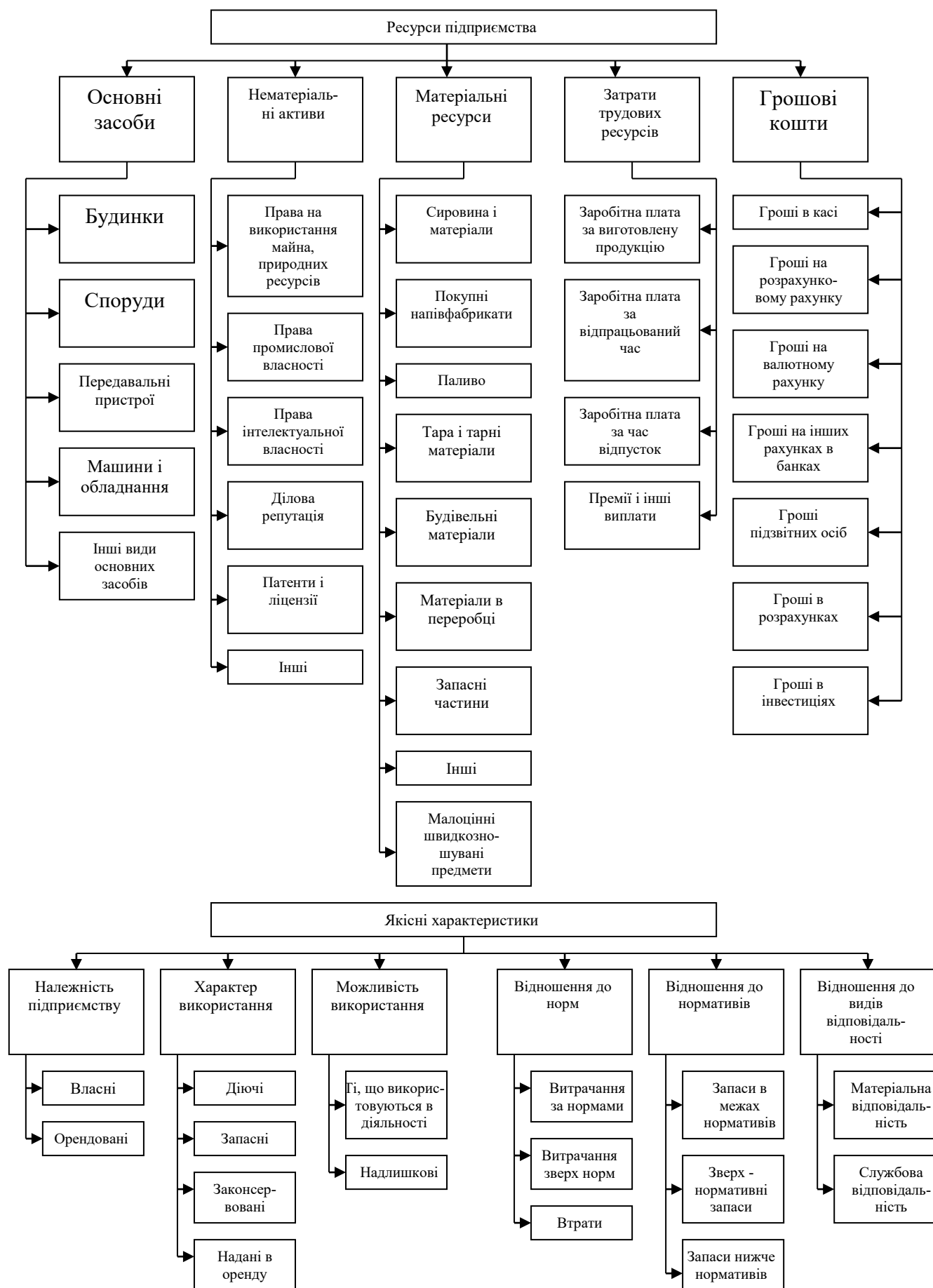


Рис.1.3. Класифікація ресурсів та їх якісна характеристика

За першою ознакою виділено різноманітні за змістом і цільовою спрямованістю процеси, які відбуваються в окремих сферах діяльності. На першому рівні виділені інвестиційна діяльність, матеріальне забезпечення, енергетичне забезпечення, конструкторська підготовка, технологічне забезпечення, всі види обслуговування, виготовлення продукції, збут, екологічний захист, соціальний захист.

Представлена на рис.1.3 класифікація ресурсів за видами і узагальнені якісні характеристики, притаманні, в основному, двом їх видам – основним засобам і матеріальним ресурсам. Класифікація за якісними ознаками визначає найбільш важливі напрямки в області контролю [170, с.63].

1.3. Класифікація внутрішнього контролю

Під класифікацією в науці розуміють розподіл об'єктів, явищ, категорій за класами (розрядами, групами тощо) в залежності від загальних принципів, які характеризують зв'язки між об'єктами, що класифікуються в єдиній системі відповідної галузі знань чи практичній діяльності. Науково обґрунтована класифікація контролю взагалі, і внутрішнього зокрема, дозволить глибше зрозуміти його сутність, розкрити механізм функціонування відносин, які він виражає, виявити специфічні особливості різних його складових.

Класифікація контролю є однією із спірних сторін його теорії. На даний час існує багато поглядів та думок щодо неї. По-різному трактуються вченими ознаки контролю, які визначають базу класифікації.

Класифікація контролю має практичне значення лише в тому випадку, коли вона відповідає суттєвим ознакам. Отже, існує необхідність розробки такої класифікації, яка б розкривала сутність контролю, надавала можливість чітко визначити мету і завдання різних його видів, дозволяла спланувати та скоординувати роботу суб'єктів контролю. Розробка такої класифікації є перспективним напрямом розвитку теорії контролю.

В економічній літературі з досліджуваної проблематики, виданої за часів колишнього Радянського Союзу розглядається чимало класифікацій контролю за різними ознаками. Однак більшість з них не витримали випробування часом, а ті, що в умовах командно-адміністративної системи беззаперечно приймалися як канонічні, сьогодні виявились неприйнятними як з теоретичної, так і з прикладної точок зору, і можуть бути використані лише як предмет ретроспективного дослідження. Причинами розпаду таких класифікацій є: по-перше, їх ненауковість; по-друге, що випливає з першого, утопічність. Прикладом тому можуть бути поділи контролю на класові та інші політизовані ознаки, а саме – народний, робітничий, партійний контроль [253, с.63].

З метою узагальнення та дослідження існуючих класифікацій нами було досліджено 26 літературних джерел, в яких виявлено 49 ознак класифікації контролю (Додаток А).

Для полегшення аналізу близькі за змістом, спрямованістю та редакцією групування зведені в таблиці 1.4. Слід підкреслити, що ті, ознаки, які виділялись лише одним автором нами не приймалися до уваги, оскільки мета даного групування полягала в представленні найбільш поширених точок зору.

Таблиця 1.4

Результати аналізу класифікації контролю у спеціальній літературі

№ з/п	Ознака класифікації	Кількість авторів, що виділяють ознаку	Кількість сформульованих ознак	Інтервал кількості різновидів контролю в межах даної ознаки
1	за відношенням до об'єкту	3	2	3-3
2	за часом здійснення контрольних дій	26	4	2-9
3	за періодичністю	11	4	2-5
4	за джерелами даних	18	3	2-4

№ з/п	Ознака класифікації	Кількість авторів, що виділяють ознаку	Кількість сформу- льованих ознак	Інтервал кількості різновидів контролю в межах даної ознаки
5	ступінь охоплення об'єкту	11	3	2-6
6	за способом обробки інформації	3	2	3-3
7	за характером відношення до об'єкту	3	2	2-2
8	за стадіями проведення	2	1	2-2
9	за функціональною направленістю	4	3	3-3
10	за складовими контролю	3	3	3-8
11	за просторовим аспектом	2	1	3-3
12	за суб'єктами	6	1	3-5
13	за взаємовідносинами між суб'єктами	2	2	2-4
14	за етапами отримання інформації	2	1	2-2
15	за інтенсивністю проведення	2	1	3-3
16	за формами здійснення	17	3	1-8
17	за елементами методу	2	1	3-5
18	за цільовою спрямованістю	5	3	2-4
19	за характером контрольних дій	2	1	2-2
20	за методичними прийомами	2	1	1-3

Аналіз класифікацій контролю, що міститься в літературних джерелах дає підстави для формулювання наступних висновків.

Контроль класифікується за певною кількістю ознак, найбільше їх коливається від однієї до чотирьох. Так, наприклад, ряд авторів пропонує класифікувати контроль в залежності від часу здійснення господарської операції [8, 23, 37, 48, 44, 83, 89, 95, 98, 104, 111, 119, 124, 154, 157, 222, 257, 258]; поряд з цим існує думка щодо класифікації контролю за ознакою часу здійснення контрольних дій [253]; деякі автори визначають дані види контролю за ознакою форми його здійснення [27], а також методів [113].

Виділяється група авторів, які пропонують класифікувати контроль за часовим обсягом [48, 89], і поряд з цим існують думки щодо його класифікації за періодичністю проведення контрольних заходів [33, 44, 83, 89, 222] та за тривалістю контрольних дій [157, 111]. Аналогічна ситуація спостерігається і при виділенні трьох ознак класифікації контролю, які не містять в собі взагалі будь-яких відмінностей: за ступенем охоплення об'єкта [48, 89, 253]; за величиною або складністю об'єкта [44]; за повнотою контролю [111, 157, 222].

Дослідження запропонованих класифікацій вказує на те, що автори по-різному називають одну й ту ж саму ознаку. Крім того, існують випадки, коли автори один і той же контроль одночасно розглядають за декількома класифікаційними ознаками. Так, функціональний контроль виділено за ознакою функціональної направленості [222], і одночасно таку ж назву має контроль за ознакою відношення до функцій діяльності суб'єкта [44]. Подібна ситуація має місце з виділенням контролю за часом здійснення господарської ситуації [8, 9, 23, 44, 48, 83, 89, 95, 98, 104, 111, 119, 124, 153, 154, 157, 222, 257], і таку ж назву має контроль, класифікований за методами здійснення [113].

Звичайно наведені зауваження вказують на наявність великої кількості назв одного явища, що ускладнює та робить класифікації нераціональними.

За деякими ознаками спостерігається не лише виділення кількох назв, а й велика кількість назв контролю, що об'єднані певною ознакою. Наприклад, класифікація за часом здійснення контрольних дій має 4 різних назви і 9 назв різновидів контролю в рамках цієї ознаки, які в ряді випадків навіть своєю назвою не відрізняються або відрізняються, але не за змістом. Така ситуація свідчить про значну кількість не лише ознак, а і назв контролю за виділеними ознаками, що є схожими за суттю, але різними за назвою.

Дослідження показали, що переважна більшість вчених визнає класифікацію контролю за джерелами отримання даних, за методикою здійснення, за способом перевірки [23, 27, 44, 48, 83, 89, 98, 104, 119, 124,

153, 154, 253, 257]. Однак існують думки окремих авторів, які вважають такий розподіл недоцільним [111, с.63; 157, с.64]. Обґрунтовують останні свою позицію тим, що розподіл контролю на документальний і фактичний протиставляє їх один до одного. Парадокс полягає у тому, що фактичний контроль не ґрунтується на даних документів, а документальна перевірка різних об'єктів не містить в собі фактичних дій [111, с.63]. Поряд з цим існують дослідники, які поділяють контроль на документальний та фактичний, але зауважують на тому, що при здійсненні контролю, прийомів і методів суто фактичного контролю, рівно як і суто документального не існує. Але, на їх думку, такий поділ необхідний для більш предметного обліку взаємообумовленості та взаємозв'язку фактичного і документального контролю і цілеспрямованої роботи над вдосконаленням його методики, визначенням функціональних обов'язків економічних і технічних служб по здійсненню попереднього, поточного і наступного контролю і цим сприяти підвищенню ефективності та якості перевірок, що проводяться [124, с.14]. У цілому, ми підтримуємо позицію останнього автора, але, водночас, на нашу думку, неточною, в даному випадку, є назва класифікаційної ознаки – за джерелами отримання даних, за якою поділяють фактичний і документальний контроль. Більш точно поділ на ці різновиди контролю представлено в роботах авторів, які розрізняють його за методикою здійснення контрольних процедур, не здійснюючи при цьому акценту на джерелах отримання даних [89, с.88; 253, с.73]. Якщо розглядати фактичний та документальний контроль в залежності від джерел отримання даних, то тут дійсно можна погодитись з опонентами даного підходу, адже відомо що при здійсненні фактичного контролю широко використовується різноманітна інформація, у тому числі документальна (наприклад, під час інвентаризації), а значить він вже не може вважатись чисто фактичним контролем. Але, якщо врахувати способи здійснення, то практика доводить, що такий поділ контролю об'єктивно існує в залежності від прийомів, через які він

реалізується. І фактичний, і документальний контроль поряд зі спільними прийомами, володіє власними методичними прийомами.

Нападовська Л.В. не визнає поділу контролю на документальний та фактичний. Одним із аргументів на користь цього є те, що визнання такого поділу протиставляє документальний контроль фактичному. Навпаки, ці два види контролю повинні доповнювати один одного [157, с.64]. Вважаємо, що дане обґрунтування є не зовсім точним, адже визнати таке, це рівносильне визнанню факту, що всі виділені види контролю діють ізольовано без доповнення та взаємопроникнення. Кожен із виділених за класифікацією видів контролю в більшій чи меншій мірі доповнює один одного, але це ще не є свідченням того, що вони не можуть розглядатись в теоретичному плані окремо.

Таким чином, вважаємо, що поділ контролю в залежності від способу здійснення на документальний та фактичний є достатньо обґрунтованим та практично необхідним.

У залежності від періодичності контрольних заходів (в деяких джерелах за періодичністю проведення, за тривалістю контрольних дій) ряд вчених виділяють періодичний, систематичний та епізодичний контроль [44, 89, 222]. Поряд з цим існують думки, відповідно до яких виділяється лише періодичний та систематичний контроль [111], а деякі автори додають до них ще й раптовий контроль [157]. З нашої точки зору, виділення раптового контролю за даною класифікаційною ознакою є недоречним. На нашу думку, періодичний контроль може бути як раптовим, так і таким, до якого готуються і якого чекають, а з цього випливає недоцільність його окремого розгляду та виділення в класифікаційній схемі. Підтвердженням цього може слугувати достатньо обґрунтована позиція Б.І. Валуєва, який зазначає, що періодичний контроль може здійснюватись в плановому порядку і не бути раптовим для матеріально відповідальних і інших посадових осіб [111, с.64]. І тут же ним наводиться приклад про те, що інвентаризація проводиться періодично (з жовтня по грудень з метою реальної оцінки статей балансу),

але вона має бути раптовою. Ми вважаємо, що раптовим може бути будь-який з названих різновидів контролю. Виходячи з цього, виділення в класифікаційній схемі раптового контролю не вносить нічого принципово нового в розкриття сутності контролю, а отже є недоцільним. В підтримку позиції попередників, вважаємо за доцільне виділення епізодичного контролю. Відмінність періодичного і епізодичного контролю об'єктивно існує і полягає вона в тому, що періодичні контрольні дії проводяться через визначені суб'єктами проміжки часу, а потреба в епізодичному контролі з'являється у разі необхідності перевірки певних фактів діяльності, які відбуваються нечасто (епізодично), проте на момент здійснення потребують контролю (наприклад, зміни в статутному капіталі підприємства). При цьому, не варто змішувати його з одноразовим контролем, адже епізодичний контроль не завжди носить одноразовий характер.

Узагальнивши найбільш подібні за змістом класифікаційні ознаки, видно, що значна кількість авторів (11 із досліджених економічних джерел) виділяють контроль в залежності від ступеня охоплення об'єкта. При цьому кількість різновидів контролю, які виділені за даною ознакою коливається від 2 до 6, що вказує, в першу чергу, на неточність ознаки класифікації та плутанину у визначеннях. На нашу думку, не міститься принципових відмінностей, які б могли бути покладені в основу виділення в класифікаційній схемі нового підвиду контролю, у визначеннях загального (повного) і суцільного контролю; тематичного (спеціалізованого, локального, часткового) та вибіркового контролю. З нашої точки зору, поява нового підвиду чи нової класифікаційної ознаки має відображати принципово нові якості, які набув контроль, задля більш точного розкриття його сутності. В даному випадку, на нашу думку, відбувається нагромадження класифікаційної схеми, а назва одного й того ж явища різними словами не є цінним науковим надбанням. Тому, без особливих втрат класифікація за ознакою ступеня охоплення об'єкта має поділяти його тільки на суцільний та вибіркового.

Недоцільною, з нашої точки зору, є класифікація контролю за характером відношення до об'єкту на направляючий та фільтруючий, приведена в роботах деяких авторів [44, 222]. Направляючий контроль здійснюється в процесі господарської діяльності. Його мета – корегування діяльності, технологічного процесу для досягнення наміченого результату. Фільтруючий контроль є різновидом процесного контролю. Його мета – перевірка відповідності процесу виробництва встановленим нормативам. У випадку виникнення відхилень процес зупиняється до усунення відхилення [222, с.11-12]. Таким чином, ці два різновиди контролю мають відмінність, яка полягає в етапності їх проведення, яка визначається в залежності від конкретного завдання та конкретних умов здійснення контролю, а їх мета співпадає певною мірою з поточним контролем. Отже, обидва види контролю відносяться до поточного, а тому виділяти його окремо, на нашу думку, немає необхідності. Приблизно теж саме стосується і контролю, виділеного авторами за стадіями проведення на попередній, проміжний, кінцевий [44, с. 34-35; 222, с.11]. У визначеннях даних авторів важко прослідкувати відмінність визначених ними різновидів контролю від попереднього, поточного, наступного, а тому, як нам видається, в даному випадку відбувається підміна понять.

За просторовим аспектом деякими економістами виділяється вхідний, процесний та вихідний контроль [44, 222]. При цьому один із авторів зазначає, що вхідний контроль здійснюється на вході системи, процесний – в процесі здійснення господарської діяльності, кінцевий – контроль кінцевих результатів господарської діяльності. В основу такого підходу, на нашу думку, покладено загальну теорію систем, відповідно до якої контролю, як системі, притаманні вхід, процес та вихід. А притаманні системі прямі і зворотні зв'язки призводять до того, що вихід під час здійснення однієї господарської (виробничої) операції може стати входом для іншої, і навпаки. В даному випадку, ми цілком погоджуємось з твердженням автора, яка підкреслює, що входи і виходи під час здійснення господарських операцій

досить умовні, а виробничий процес має безліч входів і виходів [157, с.63]. Отже, з метою уникнення плутанини в процесі контролю вважаємо за необхідне не вносити дані різновиди контролю до його класифікаційної схеми.

На нашу думку, також необґрунтованим є розподіл контролю за способом взаємовідносин між працівниками на односторонній та багатосторонній, який виділяє певна група авторів [44, 222]. При цьому, одним із авторів додається розподіл контролю за характером взаємовідносин контрольного та підконтрольного суб'єкта на контроль обумовлений відносинами підлеглості та необумовлений такими відносинами [44, с.36]. В загальному вигляді даний розподіл базується на характері взаємовідносин між суб'єктами контрольних дій. Односторонність або багатосторонність контролю залежить, в основному, від виду завдання та умов здійснення контролю. Різноманітність ситуацій, що виникають на практиці, не дають можливості передбачити та встановити односторонність або багатосторонність певного завдання. Отже, виділяти контроль на односторонній та багатосторонній, рівно як обумовлений або необумовлений відносинами підлеглості, на нашу думку, є недоцільним.

Навряд чи вірним можна визнати класифікацію контролю за інтенсивністю його проведення на нормальний, посилений, полегшений, тим більше, що автори свою позицію нічим не обґрунтовують [44, 222]. Визначити умови, за яких діє кожний з виділених авторами різновид контролю неможливо, рівно як і неможливо визначити підстави для їх вибору. Тому вважаємо, що дана позиція носить суб'єктивний характер, є необґрунтованою, а тому недоцільно виділяти дані підвиди.

Існує точка зору, відповідно до якої форми контролю поділяються за методами його здійснення. При цьому виділяють – економічний аналіз, ревізію, обстеження, спостереження, огляд [124, с.10; 95, с.109; 154, с. 23-35]. В даному трактуванні вони виступають одночасно і формою, і методом контролю.

Хибність цих концепцій досить обґрунтовано доводить Б.І. Валуєв, який вважає, що вона ставить в один ряд економічний аналіз, обстеження, ревізію і перевірку з такими методами контролю, як логіко-аналітичний, статистичний і інші, які використовуються при їх реалізації. Методи в методах – такий логічний висновок, що витікає із даної концепції [111, с.65]. Крім того, даний автор відмічає, що обстеження і перевірка – однопорядкові поняття, які мають один і той самий зміст, а тому виділення їх в самостійні елементи є недоцільним. У підтримку його позиції зазначимо, що майже завжди при реалізації будь-яких функцій управління використовуються елементи методу інших функцій управління, але це ще не свідчить про те, що будь-який з них є методом іншого.

Інший підхід прослідковується в поглядах авторів, які, з різним ступенем деталізації, вважають ревізію, перевірку, економічний аналіз, рахункову перевірку звітності не методами контролю, а його формою [23, с.51; 153, с.23].

На нашу думку, остання група авторів ближче до істини. Як справедливо зауважує І.А. Белобжецький при трактуванні форм фінансово-господарського контролю слід виходити із співвідношення змісту і форми як загальних категорій, які відображають взаємозв'язок двох сторін будь-якої реальності. Зміст представляє визначальну сторону предмета, а форма – спосіб вираження та внутрішню організацію, які модифікуються у відповідності зі змінами змісту. Отже, під формами фінансово-господарського контролю слід розуміти способи конкретного вираження і організації контрольних дій, направлених на виконання контрольних функцій [26, с. 50-51].

Виходячи з філософського трактування форми контролю, найбільш вдало, з нашої точки зору, вони представлені в роботі російського автора В.В. Бурцева [44, с.25-26]. У підтримку даної позиції та виходячи з викладеного вище, в якості форми внутрішнього контролю, на нашу думку, слід виділити внутрішній аудит і структурно-функціональну форми

контролю. Вибір форми внутрішнього контролю залежить від складності організаційної структури, правової форми, видів і масштабів діяльності, доцільності охоплення контролем різних сторін діяльності, відношення керівництва до організації контролю. Організація внутрішнього контролю у формі внутрішнього аудиту притаманна великим та деяким середнім підприємствам, які володіють в переважній більшості такими особливостями: ускладненою організаційною структурою (дивізійна, матрична, конгломератна; багаточисельність філіалів, дочірніх компаній), різноманітністю видів діяльності та можливістю їх кооперування, намаганням органів управління отримати достатньо об'єктивну та незалежну оцінку дій менеджерів всіх рівнів управління. Крім завдань суто контрольного характеру, внутрішні аудитори можуть вирішувати завдання економічної діагностики, вироблення фінансової стратегії, маркетингових досліджень, управлінського консультування тощо. Слід додати, що до інститутів внутрішнього аудиту певною мірою відносяться і ревізійні комісії, діяльність яких регламентована чинним законодавством (цей інститут поширений в акціонерних товариствах).

Як справедливо зауважує В.В. Бурцев, у багатьох організаціях немає ані відділу (сектору, бюро, групи і т.д.) внутрішнього аудиту, ані ревізійної комісії (ревізора). І тут автором ставиться питання щодо того, в якій формі здійснювати внутрішній контроль в таких організаціях. На його думку, яку ми цілком підтримуємо, саме поняття «структурно-функціональна форма внутрішнього контролю» відображає необхідну контрольну взаємодію одиниць організаційної структури, які відповідають їх контрольним функціям. Наприклад, здійснення контролю безпосередньо входить в обов'язки будь-якого керівника, а також має включатись у функції кожної відповідальної особи. Очевидно, що дана форма, яка відповідає первісному ступеню розвитку внутрішнього контролю, застосовується всіма організаціями, у тому числі, і великими наряду з більш розвинутими формами контролю [44, с.26].

Слід підкреслити, що виділені нами форми контролю – внутрішній аудит та структурно-функціональна форма контролю, тотожні складовим системи внутрішньогосподарського контролю, які виділені рядом авторів за декількома класифікаційними ознаками – бухгалтерський контроль, адміністративний контроль і внутрішній аудит [157, с.71; 83, с.12-13]. На нашу думку, бухгалтерський контроль та адміністративний контролю реалізується саме через реалізацію контрольних функцій окремими працівниками підприємства, а тому представляють собою структурно-функціональну форму внутрішнього контролю. Це свідчить про непотрібність поділу контролю за такими класифікаційними ознаками як функціональна направленість або складові контролю, оскільки це породжує дублювання понять і не вносить нічого нового у розвиток теорії контролю.

Структурно-функціональна форма контролю знаходить своє відображення через визначення суб'єктів контролю.

Суб'єктами контролю є: вище керівництво підприємства, керівники середнього рівня, керівники центрів відповідальності, окремі робітники, громадські організації [157, с.59]. В узагальненому вигляді ми не відкидаємо такий підхід, але вважаємо, що він обумовлений відношеннями підлеглості, і таким чином звужує поняття суб'єктів контролю.

Також автори зазначають, що контроль необхідний не лише в системі управління, а й безпосередньо у системі виробництва, на кожному робочому місці [222, с.8]. Найбільш вдало, з нашої точки зору, визначення суб'єктів контролю представлено в роботі автора, який розподіляє їх декілька груп:

- суб'єкти контролю, в функціональні обов'язки яких входить тільки здійснення контрольної діяльності;
- суб'єкти контролю, в обов'язки яких входить виконання як контрольних, та і інших функцій;
- суб'єкти контролю, в обов'язки яких безпосередньо не входить виконання контрольних функцій, але в силу виробничої ситуації, виробничої необхідності виконують і контрольні функції;

- суб'єкти контролю, які виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, які за ними закріплені [222, с.8].

Прийнявши за основу позицію попередника щодо суб'єктів контролю, В.В.Бурцевим було поділено суб'єктів контролю на 4 рівні, та додано ще один рівень в силу виникнення нових форм власності у ринковому середовищі, а саме суб'єкти – учасники (власники) організації, які здійснюють контроль безпосередньо або опосередковано, тобто за допомогою незалежних експертів, в тому числі зовнішніх аудиторів [44, с.28]. У цілому, ми підтримуємо позицію даного автора, але вважаємо, що розподіл об'єктів за рівнями є не зовсім вірним. Застосування такого поняття як «рівень» вказує на значимість кожного суб'єкту контролю. На нашу думку, контроль на усіх рівнях суб'єктів є важливим, необхідним, значимим. В такій ситуації здається, що суб'єкти першого рівня здійснюють контроль більш важливий, аніж суб'єкти 4 чи 3 рівнів, що є невірним. Тому в даному випадку з метою уникнення акцентування на розподілі суб'єктів за рівнями значимості, пропонуємо використовувати термін «групи».

Таким чином, структурно-функціональна форма внутрішнього контролю виражається у визначенні його суб'єктів, які поділяються на такі групи:

- 1 група. Суб'єкти контролю, які здійснюють контроль безпосередньо або опосередковано через залучення експертів і зовнішніх аудиторів (учасники (власники) організації);
- 2 група. Суб'єкти контролю, в обов'язки яких входить виконання як контрольних, так і інших функцій (адміністративно-управлінський персонал, персонал, що обслуговує комп'ютерні системи, працівники бухгалтерії, комерційної служби, служби безпеки);
- 3 група. Суб'єкти контролю, в обов'язки яких безпосередньо не входить виконання контрольних функцій, але в силу виробничої ситуації, виробничої необхідності виконують і контрольні функції (працівник, який працює на обладнанні має контролювати якість його

роботи, оскільки це є запорукою того, що він виконає доручене йому завдання);

- 4 група. Суб'єкти контролю, які виконують контрольні функції з метою реалізації тих функцій управління, які за ними закріплені (фінансовий відділ, відділ кадрів і т.д.).

Вважаємо за недоцільне виділяти ознаку класифікації за методичними прийомами. Проблема тут полягає у тому, що при здійсненні контрольних дій залучаються безліч прийомів – загальнонаукові, прийоми суміжних наук, власні емпіричні прийоми. Виділити лише власні прийоми контролю очевидно буде недостатнім, а змішування їх з прийомами суміжних наук та загальнонауковим не вкаже на специфічність контролю, як самостійної галузі знань.

Вигадування або запозичення з іноземних джерел різних «гарних» назв і термінів не є науковими результатами. Вони не тільки не вдосконалюють теорію контролю, а навпаки, гальмують його розвиток, ускладнюючи сприйняття одних і тих же понять у різних економічних джерелах.

Такими, в загальних рисах, на нашу думку, є недоліки існуючих класифікацій контролю. Але, в той же час, констатація наведених вище положень не є свідченням нашого негативного відношення до зусиль авторів, які займались пошуком рішень і даній галузі. Ціла низка сформульованих ними рекомендацій може бути використана для розвитку теорії і практики контролю

З урахуванням тематики дослідження, нам видається, що класифікація внутрішнього контролю повинна здійснюватись за ознаками, представленими у таблиці 1.5.

За відношенням до об'єкту доцільним буде виділити три групи: систему в цілому, її підсистеми, окремі елементи. Такий підхід дозволить розглядати функцію контролю у зв'язку з об'єктами будь-якої складності і цільової орієнтації аж до моменту неподільності господарської операції.

Питання про віднесення об'єкта до системи або підсистеми має вирішуватись виходячи із конкретних завдань.

Таблиця 1.5

Класифікація внутрішнього контролю

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

За часом здійснення контрольних дій обов'язковим, на нашу думку, є поділ контролю на попередній (превентивний), поточний, наступний. Попередній (превентивний) контроль починає діяти задовго до початку здійснення будь-якої господарської операції. З його допомогою пізнається необхідність та можливість досягнення мети шляхом виконання операції, яка планується. Попередній контроль представляє собою частину попередньої управлінської діяльності. В ході попереднього контролю перевіряється також правильність поставлених цілей, достовірність та точність виконаних прогнозів, доцільність операції, що планується та можливість забезпечення ресурсами. Через попередній контроль здійснюється превентивне

регулювання об'єкта, що в значній мірі характеризує контроль як специфічну та самостійну функцію управління. Поточний контроль здійснюється безпосередньо у процесі реалізації управлінських рішень. Поточний контроль є засобом попередження, своєчасного виявлення та усунення порушень або помилок в діяльності керівництва, матеріально відповідальних осіб, дозволяє активно втручатись в їх перебіг на будь-якій стадії, здійснюючи тим самим превентивне регулювання відхилень. Наступний контроль здійснюється після того, як фінансові і господарські операції або дії здійснені. Його особливість полягає у тому, що він дозволяє виявити ті відхилення, які не потрапили в поле зору попереднього і поточного контролю. Його метою є оцінка якості виконаної роботи, законності і доцільності здійснених операцій і дій. Здійснення цього контролю передбачає обов'язкову наявність документів, якими оформлені здійснені операції.

В управлінні як економікою в цілому, так і окремим підприємством зокрема, вирішальне значення має попередній та поточний контроль, адже якщо вони виконують всі свої функції, то роль та значення, а також витрати на проведення наступного контролю значно знижуються.

За періодичністю здійснення варто розрізняти, з нашої точки зору, періодичний, систематичний та епізодичний контроль. Періодичний контроль передбачає проведення контрольних дій через визначені контролюючим суб'єктом проміжки часу. Систематичний контроль здійснюється як постійний нагляд протягом всього періоду функціонування об'єкта за фактами господарської діяльності, що відбуваються постійно. Епізодичний контроль передбачає здійснення контрольних дій у разі необхідності перевірки певних фактів діяльності у визначений суб'єктом контролю термін. Крім того, його проводять за фактами діяльності, які відбуваються епізодично, час від часу, проте на момент здійснення потребують контролю.

За формами контролю доцільним є виділення внутрішнього аудиту та структурно-функціональної форми контролю.

За способом здійснення варто розподіляти контроль на документальний та фактичний. Документальний контроль полягає у перевірці діяльності об'єкта за допомогою документально зафіксованої нормативної та фактичної інформації. Фактичний контроль передбачає використання під час контрольних дій органолептичних та інших фіксуючих способів дійсного кількісного та якісного стану ресурсів, процесів та результатів діяльності господарюючих суб'єктів.

За повнотою охоплення об'єкта найбільш обґрунтованим та таким, що розкриває функцію контролю, з нашої точки зору, є його поділ на суцільний та вибірковий. Здійснення контролю передбачає виконання різного обсягу контрольних процедур, залежно від чого виділяють суцільний та вибірковий контроль. Під час організації контролю визначення ступеня дослідження об'єктів контролю за обсягом має великий вплив на ефективність його проведення. Існують такі об'єкти, які методологічно можна перевірити лише суцільним способом (операції з грошовими коштами, основними засобами тощо), але, існують такі господарські процеси, які традиційно перевіряються вибіркоким способом. Визначення ступеня вибірки, локальність та акценти щодо об'єктів контрольного дослідження потребують високої професійності та технологічної забезпеченості процесу.

1.4. Місце та роль внутрішнього контролю в системі управління

Прогрес знання породив складність його освоєння та визначив системне спрямування наукових досліджень, яке згодом розділилось та диференціювалось у різні напрямки, серед яких виділився системний підхід.

Дослідження сутності системного підходу так чи інакше пов'язано з визначенням поняття «система». В найбільш загальному розумінні, система (від грец. «systema» - ціле, складене із частини, з'єднання) – сукупність елементів взаємопов'язаних та взаємодіючих один з одним, які утворюють визначену цілісність та єдність. Системний підхід до вивчення сутності

внутрішнього контролю дозволяє встановити, що він відноситься до кібернетичного ряду складних систем. Аргументація даного положення базується на виділенні системоутворюючих чинників внутрішнього контролю, які наведені в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6

Системоутворюючі чинники внутрішнього контролю

Властивості системи на загальнонауковому рівні [1, 16, 35]	Властивості внутрішнього контролю, як системи
Наявність постійних жорстких зв'язків, у т.ч. зв'язків обміну	Наявність інформаційних, методичних, технічних зв'язків, у т.ч. зворотних
Наявність постійних стабілізуючих чинників системо творення	Здатність саморегулювання [16, с.23]
Створення будь-яких систем заради майбутнього	Цілеспрямованість
Можливість існування системи в рамках іншої системи (більшої або більш досконалої)	Внутрішній контроль перебуває в рамках системи управління
Упорядкованість елементів	Наявність структури
Зовнішні зв'язки з іншими системами	Зовнішні зв'язки з іншими системами
Наявність гомеостазу	Збереження стійкості при впливі певних факторів
Наявність чинників індукції	Постійне прагнення доведення до завершеності
Здатність перетворення	Прагнення постійного вдосконалення

Ми вважаємо, що основою наукового дослідження організації і методики внутрішнього контролю має слугувати системний підхід. У рамках системного підходу досягається розгляд внутрішнього контролю у взаємозв'язку та взаємозалежності з іншими частинами системи управління, в результаті чого досягається врахування інтересів всіх її складових. У силу цих обставин системний підхід до вирішення поставлених у роботі завдань повинен охопити всі функції управління, а це виходить за її рамки. Тому

системний підхід нами буде використано тільки в одному напрямку – розвитку організації та методики внутрішнього контролю.

Людство завжди проявляло інтерес до основ управління економічними процесами, а також до ролі контролю в управлінні.

В умовах ринкової економіки успішна діяльність будь-якого підприємства залежить від досягнення поставлених перед ним цілей. Для досягнення поставлених цілей необхідно здійснювати управління. Управлінська діяльність виражається у функціях, які відображають її конкретний зміст. Використання контролю для цілей управління є досить важливим питанням. Саме тому важливого значення набуває визначення місця контролю в системі управління.

Контроль є поширеним явищем в економічному житті суспільства. Він тісно пов'язаний з іншими явищами, а тому не завжди виділяється його важлива роль в процесах управління виробництвом. Саме тому буде неправомірним виділяти роль однієї функції управління на шкоду іншій, адже кожна з функцій управління виконує притаманну їй роль, а тісний зв'язок контролю з іншими функціями пояснюється не його другорядністю, а взаємодією та взаємозв'язком всіх функцій управління. Тому вважаємо за необхідне визначитись зі складом функцій управління та місцем і роллю серед них контролю.

Принципових розходжень про склад функцій управління немає. В роботах більш раннього періоду становлення вітчизняної науки про управління до складу функцій включались планування, організація, виконання (іноді мало назву «керівництво»), контролювання. Поряд з основними функціями управління (планування, організація, регулювання, координування, контроль) мали місце випадки виділення ряду специфічних: загальне керівництво, оперативне управління виробництвом, техніко-економічне планування і аналіз, організація праці, матеріально-технічне забезпечення та збут продукції, облік і звітність, робота з кадрами [230, с.17, 19]. У роботах більш пізнього періоду авторами виділяються такі функції управління: організація, координування, планування, облік, контроль,

регулювання [168, с.87]; планування, облік, контроль, регулювання, економічний аналіз [61, с.77]; цілепокладання, планування, організація, координування та регулювання, мотивація, керівництво і контроль діяльністю, облік, аналіз [166, с.95]; планування, організація, регулювання, мотивація, контроль, облік [152, с.97]; планування, організація і регулювання, облік, аналіз [44, с.13].

Слід додати, що існують думки, коли авторами розрізняються функції управління в залежності від часу їх здійснення: попереднє управління з виділенням функцій встановлення цілей, прогнозування та планування; оперативне управління, що включає в себе організацію та мотивацію; заключне управління, представлене контролем [231, с. 28-30].

Основним недоліком, на нашу думку, існуючих останніми роками визначень функцій управління є виділення серед них специфічних функцій, часто занадто деталізованих, які, в решті решт, підмінюють одна одну.

Як зазначалось вище, авторами виділяється функція координації та регулювання. Ми вважаємо, що функція координації фактично підмінює таку функцію управління як організація. Організація – це така функція управління, в межах якої здійснюється розподіл робіт між окремими працівниками та їх групами й узгодження їх діяльності. Керівник підприємства усуває невизначеність, безладдя, плутанину, забезпечує погодженість, оптимальну гармонічність та ефективність управління, тобто координує таким чином діяльність. Але вже це здійснюється в рамках такої функції управління як організація. А враховуючи той факт, що організація має розглядатись як система, то вона має здатність до самонастроювання, самовдосконалення з урахуванням вимог внутрішнього та зовнішнього середовища. Отже, створення підприємства та координація його роботи – складові функції організації, а тому виділяти окрему функцію управління для усунення недоліків іншої функції управління є недоречним.

Щодо функції регулювання, то, на нашу думку, вона дійсно має розглядатись як окрема функція управління. Саме за допомогою функції

регулювання здійснюється заходи щодо усунення відхилень функціонування системи від заданих параметрів.

Необґрунтованим нам представляється віднесення до функцій управління мотивації. «Якщо мотив – це внутрішнє бажання людини задовольнити свої потреби, то стимул – це можливість отримання засобів їх задоволення» [255, с.104]. Одного бажання людини отримати засоби недостатньо, він повинен їх заробити, тому реальною функцією управління, якщо розглядати цей процес з боку підприємства, є стимулювання.

Дискусійним залишається питання самостійності функції аналізу. Деякі автори фактично включають аналіз до функцій планування, аргументуючи це тим, що планування діяльності починається з аналізу результатів діяльності за минулі періоди і закінчується виробленням прогнозу [19, с.15]. Інші автори аналіз представляють як складову частину функції контролю, аргументуючи це тим, що, оскільки останній передбачає проведення систематичного аналізу ходу виконання рішень, він самим тісним чином поєднаний з аналізом, більше того, включає його в себе [30, с.51-52].

Не викликає сумніву той факт, що планування та контроль у деякій мірі пов'язані з аналізом. Але характер і глибина проникнення в об'єкт цих функцій різні. Так, планування передбачає кількісні характеристики діяльності підприємства як економічної системи; функція аналізу ж розглядає дані характеристики у взаємозв'язку, визначає тенденції розвитку, фактори впливу тощо. Саме з цієї причини аналіз та планування мають розглядатись як окремі функції управління.

Не підлягає сумніву і той факт, що здійснення контролю всередині господарюючого суб'єкту неможливе без застосування аналітичних методів, але «упор в контролі у всіх випадках робиться на відхиленнях від існуючих правил, норм витрачання, нормативів запасів і т.д.» [63, с.224].

Таким чином, в узагальненні досвіду попередників та власних міркувань, функції управління нам уявляються такими: організація, планування, контроль, регулювання, стимулювання, облік, аналіз.

У рамках системного підходу важливим є розгляд контролю у взаємозв'язку з іншими функціями управління. У результаті глибокої інтеграції контролю й інших елементів процесу управління на практиці неможливо визначити коло діяльності для окремого працівника таким чином, щоб він відносився лише до якогось окремого елементу управління без його взаємозв'язку та взаємодії з контролем. З цього виходить, що будь-яка функція обов'язково інтегрується з контролем. У цьому й полягає унікальність поняття контролю, який відіграє двоїсту роль на процес управління підприємством. Зважаючи на впевнену інтеграцію контролю у інші функції управління цілком правомірно його можна розглядати з двох позицій:

- як відокремлену функцію інформаційного забезпечення процесу управління (рис. 1.4.);
- як проникаючий елемент кожної стадії процесу управління, що в графічній інтерпретації представлено на рис.1.5.



Рис. 1.4. Контроль як відокремлена функція інформаційного забезпечення процесу управління



Рис. 1.5. Контроль як проникаючий елемент кожної стадії процесу управління

Так, з позицій першого підходу, якому віддавалась перевага значної кількості науковців, інформаційне забезпечення управлінського процесу створюється шляхом функцій обліку, контролю, економічного аналізу. При цьому, функція обліку являється з'єднувальною ланкою між планування і контролем, плануванням та економічним аналізом, оскільки в їх основу покладено проектування досягнутих характеристик об'єкта на характеристики бажані, які складають конкретні цілі життєдіяльності підприємства і містяться в його плановій моделі.

У самому загальному вигляді функція контролю полягає у тому, щоб:

- по-перше, попередити проведення операцій, які не погоджуються з діючими законоположеннями або недоцільні в економічному розумінні;
- по-друге, своєчасно встановити відхилення в об'єкті від еталонних характеристик і створити таким чином, умови для «включення» функції регулювання.

На практиці, якщо вони добре налагоджені, функції контролю та регулювання діють практично одночасно, так як рішення, що складають функції регулювання, приймаються одразу ж після виявлення відхилень, а в режимі превентивного контролю – в момент оцінки законності або доцільності конкретної господарської операції. Змістовні відмінності мають значення головним чином на стадії теоретичного аналізу цих функцій.

Функція економічного аналізу завершує поточний управлінський цикл і починає наступний. Виявлені в ході аналізу внутрішні та зовнішні резерви і здійснені на цій основі прогнози відносно перспектив розвитку слугують інформаційною основою планування діяльності всіх структур підприємства.

Ми вважаємо, що будь-яка управлінська функція обов'язково інтегрована з контрольною. Для оптимального протікання процесу управління над кожною з них має бути контроль.

Так, на стадії планування контроль полягає в оцінці можливих варіантів управлінських рішень, перевірці відповідності управлінських

рішень прийнятим установкам та наміченим орієнтирам підприємства, генеральній програмі дій тощо. Відсутність контролю на стадії планування може проявити негативні наслідки не тільки на стадії економічного аналізу, коли вже зрозуміло, що отримано не те, що планувалось, а й навіть, на стадії організації та регулювання запланованих рішень. Не дивлячись на глибоку інтеграцію функцій контролю та аналізу, на нашу думку, контроль якості проведення аналізу має бути необхідним етапом при оцінці інформації відносно результатів виконання управлінських рішень.

На стадіях організації, регулювання, стимулювання не викликає сумніву, на нашу думку, необхідність контролю правильності ходу реалізації та раціональності здійснення цих функцій управління для досягнення необхідних результатів.

На особливу увагу заслуговує присутність контролю на стадії реалізації такої функції управління як облік. Безспірним є факт, що функція обліку слугує інформаційною базою для контролю. Але, водночас, не можна не погодитись з необхідністю контролю за якістю обліку. І в даному випадку мається на увазі не реалізація контрольних функцій бухгалтерського обліку, а контроль за якістю ведення обліку для того, щоб він дійсно був надійною та корисною інформаційною базою та виконував свої управлінські функції.

У дослідженні управлінських аспектів обліку і розв'язанні методологічних проблем його взаємодії з функціями планування, контролю, економічного аналізу істотне значення має розгляд загального циклу управління економікою підприємства – його змісту, сфери застосування, взаємозв'язку між функціями та об'єктами управління [95, с. 6]. Крім того, надзвичайно важливо з'ясувати такі питання: є облік самостійною чи загальною функцією управління, чи можна розглядати його з двох боків – як функцію управління і як інформаційну систему. Відповіді на ці питання мають важливе теоретичне та методологічне значення [95, с. 16]. Тим більше, що в публікаціях, наприклад, у деяких роботах облік не вводять до складу

загальних функцій, а ставлять в одному ряду з конкретними функціями – виробництвом, персоналом, маркетингом і т.ін.

Проблема розмежування в теорії функцій обліку і контролю відома здавна. Прихильники їх поєднання висловили наступні обґрунтування:

- контрольна функція належить таким елементам бухгалтерського обліку, як документація, калькулювання, рахунки, інвентаризація;
- контрольну функцію здійснюють бухгалтери в процесі обліку і подальшого використання його даних.

Але, на наш погляд, доволі суперечливим є виявлення власне контрольних функцій у способах документування, калькулювання й відображення на рахунках господарських процесів.

Якщо підходити до документації лише з точки зору методу бухгалтерського обліку, то можна твердити, з одного боку, про первинне відображення господарських операцій, про їх фіксацію на спеціально пристосованих паперових чи електронних носіях, з іншого – про наступну перевірку правильності складання документа, правильність первинного відображення.

Абсолютно невідомо, як бухгалтер може контролювати за суттю первинні документи, оскільки вони лише відображають факти, що відбулися раніше, ніж ці документи надійшли до бухгалтерії. Первинний контроль доцільності й законності господарських операцій здійснюють відповідні посадові особи головним чином на стадіях, що передують складанню первинних документів. Бухгалтер, перевіряючи їх за суттю, забезпечує лише наступний контроль. Але ці процедури, змістом яких є оцінка господарських операцій за критеріями доцільності й законності, належать уже до функції контролю і виходять за межі методу бухгалтерського обліку. Також невідомо, як можна впливати на зміст і оформлення документів, що надходять від сторонніх організацій.

Щодо калькулювання собівартості продукції за нормативним методом, то воно звичайно передбачає виділення у зведеному обліку витрат на

виробництво, відхилень від норм витрачання матеріалів, заробітної плати тощо. Проте ці відхилення виявляються значно раніше, ніж виконуються процедури з калькулювання собівартості, й до того ж, це робиться за допомогою функції контролю, в основі якого – порівняння фактичних витрат із нормативними.

Лише виявлені таким чином відхилення від норм потім фіксують у сигнальних та інших документах, вводять самостійними позиціями в систему зведеного обліку виробничих витрат. Із точки зору методу обліку, калькулювання – це не що інше, як групування виробничих витрат за окремими видами виготовленої продукції. Грукують, по-перше, вже здійснені нормативні витрати, по-друге, раніше виявлені відхилення від нормативних витрат. Тому нема підстав стверджувати, що калькулювання як елемент методу бухгалтерського обліку виконує контрольну функцію. Одна справа – сприяти контролю в його широкому розумінні й цілком інша – виконувати функцію власне контролю.

Навряд чи можна погодитися з тим, що функцію контролю здійснюють у процесі ведення бухгалтерських рахунків. Обґрунтованою є, на наш погляд, думка В.Ф. Палія, що сам собою рахунок ніяких контрольних дій виконувати не може. Відображена на рахунках інформація може і має бути використана для поточного контролю господарських засобів та процесів лише за допомогою його специфічних методів [69, с. 125].

Якщо вважати, що рахунки бухгалтерського обліку виконують контрольну функцію, то, за аналогією, необхідно стверджувати, що й застосування специфічних, суто бухгалтерських способів контролю за правильністю складання журналів-ордерів та інших реєстрів є не що інше, як здійснення функції контролю, - але ж це парадоксально.

На рахунках бухгалтерського обліку міститься інформація, необхідна для здійснення функцій контролю, аналізу, регулювання й планування. Ми практично ніколи не звертаємось до рахунку для того, щоб просто дізнатися про числове значення обороту за минулий місяць чи сальдо на початок

поточного місяця, а завжди маємо при цьому певну мету. В одному випадку порівнюємо наявність окремих видів засобів із нормативом і виконуємо, таким чином, функцію контролю, в іншому – використовуємо дані рахунків для виявлення резервів поліпшення роботи в процесі здійснення функції економічного аналізу, ще в іншому – визначаємо наявність засобів для планування додаткової їх потреби тощо.

У принципі правильною є думка, що функцію контролю виконує такий елемент методу бухгалтерського обліку, як інвентаризація. Проте детальний розгляд сукупності процедур виявляє, що інвентаризація виходить далеко за межі методу бухгалтерського обліку. Звичайно, фіксація цінностей в інвентаризаційних описах та відображення у синтетичному й аналітичному обліках відхилень фактичної наявності від даних обліку – власне облікові процеси. Але порівняння фактичних і облікових даних, передача матеріалів про недостачі й крадіжки судовим та слідчим органам, дії щодо відшкодування завданої шкоди – всі ці операції не належать до функцій обліку, а становлять зміст функцій контролю і регулювання.

Навіть такий суто бухгалтерський елемент, як подвійний запис, котрий Я.В. Соколов назвав парадигмою обліку [214, с. 63], можна, на думку автора, успішно використовувати при описі всіх основних аспектів процесу суспільного відтворення з точки зору руху коштів у всіх їх формах і в цьому своєму значенні служити основою створення інтегрованої системи макроекономічної інтеграції [256, с. 11].

Уся сукупність доказів дала Б.І. Валуєву змогу зробити наступний висновок: якщо розглядати елементи методу бухгалтерського обліку з позиції лише власне бухгалтерського обліку, то вони не містять контрольних функцій [60, с. 22].

Облік не поглинає функцію контролю. Ці дві функції органічно пов'язані й чітко взаємодіють як одна з одною, так і з іншими функціями управлінського циклу.

Але й функція контролю не поглинає функцію обліку. І всі ці міркування, висловлені щодо спроб нівелювати розбіжності в методах обліку і контролю, можуть бути доказом того, що облік як сукупність способів економічного моделювання стану об'єкта, котрим управляють, займає в управлінському циклі самостійне, стосовно контролю та інших функцій, місце.

РОЗДІЛ 2

ПРОЦЕСИ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯК ОБ'ЄКТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

2.1. Економічні об'єкти сфери матеріального забезпечення – класифікаційний підхід до розкриття

Управління процесами матеріального забезпечення має в колі впливу три групи економічних об'єктів, це:

- власне процеси матеріального забезпечення;
- ресурси, що мають форму запасів;
- витрати, які виникають у зв'язку зі здійсненням процесів.

Для того, щоб цілеспрямовано управляти процесами цієї складної і динамічної сфери діяльності підприємства, потрібно, насамперед, мати необхідну й достатню інформацію про зміст і стан процесів, запасів, витрат, адекватну внутрішньому складу об'єктів кожної групи.

Теоретичну основу створення конкретних інформаційних моделей економічних об'єктів становлять їх класифікації, в яких вони розкриті й описані за сукупністю існуючих ознак. Потрібні, таким чином, класифікації процесів, запасів, витрат. У дослідженні класифікації об'єктів сфери матеріального забезпечення буде прийнята така послідовність:

- розгляд класифікації об'єктів згідно із стандартами;
- звернення до існуючих у літературі класифікацій, їх узагальнення за близькими змістовними ознаками і розкриття слабких та сильних сторін;
- наведення власних міркувань про систему класифікацій, необхідних і достатніх для вирішення завдань дослідження.

Ми виходимо з того, що в питанні поділу процесу матеріального забезпечення на складники є загалом спільна точка зору. За змістом окремих

стадій сукупного процесу їх поділяють на процеси придбання, зберігання, використання, реалізації [212, с. 8; 260, с. 69].

Вважаємо обґрунтованим розгляд матеріальних ресурсів, які використовують на робочих місцях, у значенні не власне ресурсів – сировини, матеріалів, запасних частин, палива тощо, а процесу їх використання.

На перший погляд може здаватись, що використання матеріальних ресурсів у сфері виробництва варто досліджувати тільки з одного боку – як складову процесу виготовлення продукції, тобто брати до уваги технологічні аспекти – обґрунтовано наголошено у роботі [260, с. 65]. Насправді, якщо розглядати ситуацію в економічному розумінні, то використання предметів праці – це процес переходу капіталу з однієї форми в іншу. Тому є підстави стверджувати, що у сфері виробництва відбувається процес використання ресурсів.

Наведені п'ять груп господарських процесів сфери матеріального забезпечення (рис. 2.1) вичерпують класифікацію процесу за його окремими стадіями. Поділу сукупного процесу за будь-якими іншими ознаками змісту, на нашу думку, нема.



Рис. 2.1. Класифікація процесів сфери матеріального забезпечення

У П(С)БО 9 «Запаси» вказано, що запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [178].

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку склад запасів підприємств визначають згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [178]. У Стандарті 9 «Запаси» нема окремих положень стосовно класифікації запасів промислового підприємства, а наведено п'ять їх груп. Визначено, що для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Склад запасів наведено на рис. 2.2.

Неважко помітити, що у П(С)БО 9 «Запаси» лише визначено й розкрито склад запасів, але їх класифікацію в загальноприйнятому її значенні не наведено. Причиною неувagi до класифікації запасів у стандарті можна вважати його спрямованість не на створення інформаційної бази для управління процесом матеріального забезпечення, а на складання фінансової звітності.



Рис. 2.2. Класифікація запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»

У стандарті 9 «Запаси» нема їх класифікації за сукупністю ознак, необхідних для побудови адекватних інформаційних моделей. Їх поділено лише за субрахунками.

В економічній літературі є різні підходи до класифікації запасів, адже, це питання цікавило й продовжує цікавити багатьох науковців, про що свідчить значна кількість різних думок. Проте чіткого єдиного підходу до класифікації запасів, який задовольняв би всі вимоги, досі нема. Існуючі класифікації мають багато дискусійних, спірних та невирішених питань, що негативно впливає на вирішення завдання щодо ефективного управління процесом матеріального забезпечення.

Із метою узагальнення та поглиблення існуючих класифікацій запасів автори дослідили 25 літературних джерел, в яких подано 37 різних ознак класифікації (додаток Б). Для полегшення аналізу близькі за змістом, спрямованістю та редакцією угруповання зведено в таблиці 2.1.

Незважаючи на відомий вислів, що в суперечці народжується істина, ми припускаємо, що в наукових дискусіях до загальновизнаної істини дійти дуже важко, й не сподіваємося на визнання аксіомами наших висновків, проте все ж таки зробимо критичний огляд й аналіз існуючих тверджень.

Таблиця 2.1

Класифікація запасів у літературних джерелах

№ п/п	Класифікаційна ознака	Загальна кількість, осіб		
		Авторів, які виділили ознаку	Сформульованих ознак	Угруповань запасів за сформульованими ознаками
1	Призначення	12	1 – 6	2 – 7
2	Місце знаходження	10	1 – 4	2 – 4
3	Наявність на підприємстві	3	1	2 – 3
4	Склад	2	1 – 2	3 – 4
5	Застосування для потреб бухгалтерського обліку	8	1 – 4	4 – 11
6	Групи	11	1 – 4	3 – 9
7	Відношення до нормативів	4	1 – 3	2 – 3
8	Час	5	1	4 – 5
9	Місце у процесі просування	3	1 – 2	3 – 6
10	Характер оцінки	2	1 – 2	2 – 4
11	Характер поповнення та витрачання	2	1	4
12	Наявність	2	1 – 2	2 – 3
13	Стан	2	1	3

Проаналізувавши наведені класифікації запасів різних науковців, ми дійшли до висновку, що загального підходу нема. Особливо помітні розбіжності коли дослідники представляють різні економічні напрямки, зокрема: економіку підприємства – 70, 91, 92, 122, 142, 229, 247, 2254; бухгалтерський облік – 53, 55, 56, 87, 115, 135, 142, 199, 204, 217, 229, 247; логістику – 6, 136, 137, 203.

Дослідивши отримані результати, які наведено в табл. 2.1, ми дійшли висновку, що науковці виділяють в середньому по 3-4 класифікаційні ознаки.

За 11 ознаками запаси розглядають Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, О.М. Орнес, О.І. Чаюн, І.Ю. Бондар, за 6 – А.А. Мазаракі та А.Н. Родніков, усі інші наводять менше 4 ознак. С.Ф. Голов подає лише одну ознаку, проте з 11 угрупованнями.

Суттєвим недоліком є той факт, що значна кількість авторів [53, 87, 115, 135, 199, 217, 229, 247, 254] розглядають класифікацію запасів лише за однією ознакою – з точки зору відображення їх у бухгалтерському обліку.

У деяких літературних джерелах трапляються нетипові класифікаційні ознаки запасів.

І.О. Чаюн, І.Ю. Бондар за місцем запасів у процесі відтворення, окрім запасів засобів виробництва і предметів споживання, відокремлюють державні резерви, що, на нашу думку, є недоцільним [248, с. 45-46]. Державними резервами можуть бути як засоби виробництва, так і предмети споживання, що й формують резерви держави. Ми також вважаємо, що наведена класифікація авторства цих дослідників залежно від організаційної структури підприємства є недопрацьованою, оскільки, по-перше, не відображає повної структурної побудови та, по-друге, класифікує не самі запаси, а центри виникнення витрат.

Необґрунтованим є поділ запасів на нормальні й аномальні, який подав А.А. Фастовець [91, с. 63]. При цьому він має на увазі, що під нормальними розуміють запаси, які відповідають нормативам, а під аномальними – такі, що мають значні відхилення від нормативів. На нашу думку, цей поділ нераціональний і лише підмінює поняття, оскільки є абсолютно ідентична за змістом класифікаційна ознака «відношення до нормативів».

С.Ф. Голов до запасів вводить також незавершені роботи за будівельними контрактами та фінансові активи [53, с. 115], що, на нашу думку, не мають до запасів ніякого відношення.

Запаси розрізняють: за наявністю на початок та кінець звітного періоду (початкові, кінцеві); за відношенням до балансу (балансові, позабалансові); за походженням (первинні, вторинні); за обсягом (вільні, обмежені), що на

наше переконання, не є значущим для управління [55, с. 281]. Наприклад, при прийнятті рішення про поповнення запасів управлінський персонал не цікавить, на яких рахунках бухгалтерського обліку їх оприбутковуватимуть, та початковими чи кінцевими вони будуть у звітному періоді. Ф.Ф. Бутинець також виділив у класифікаційній ознаці «роль у процесі виробництва», поміж інших угруповань, ще й молодняк тварин і тварини на відгодівлі, що, на наш погляд, є неправильним, адже тварини не беруть участі у виробничому процесі.

У деяких роботах виділено лише три види ресурсів – матеріали, паливо, запасні частини. Ми вважаємо, що такий перелік ресурсів є неповним, адже у п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» номенклатура запасів значно ширша. Класифікаційна ознака «доцільність використання», яка поєднує раціонально і нераціонально використані ресурси та їх втрати, з нашої точки зору, практично дублює ознаку, що виділив цей автор, - «відношення до норм використання». Крім того, автори згаданої роботи, при класифікації запасів за цільовим призначенням ресурсів та відношенням їх вводять до носіїв матеріальних витрат, на нашу думку, не запаси, а витрати видів діяльності. Угрупування ресурсів у відділах, службах та на робочих місцях за відношенням до центрів зберігання і використання краще було б також відносити відразу до витрат.

Сопко В.В. розрізняє економічну і технічну класифікації. В основу економічної класифікації запасів покладено їх значення для процесу виробництва, а для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їх обліку і контролю за використанням у виробництві пропонує використовувати ще й класифікацію за технічними ознаками [217, с. 261-262].

У класифікаціях за «призначенням» у більшості авторів є розбіжності стосовно визначень, навіть назви цієї ознаки, що призводить до виникнення плутанини й неточностей у трактуванні – «призначення та причини утворення» [55], «цільове призначення» [122, 232], «функціональне призначення» [6], «за функцією» [136, 137], за частиною запасу, що умовно

відокремлюють у процесі нормування [248]. А.А. Фастовець групу запасів цільового призначення виділяє у класифікаційній ознаці «регулярність оновлення запасів» [91, с. 62].

Практично всі автори об'єднують гарантійний, резервний, буферний та страховий запаси в одну групи, розуміючи одне й те саме їх призначення, проте О.В. Крушельницька відокремлює гарантійний запас, що, на нашу думку, недоцільно, з причини їх ідентичності [122, с.111]. А.У. Альбеков виділив в окрему групу спекулятивний запас, хоча він є складовою страхового запасу [6, с.101]. З огляду на згадану ознаку обґрунтованим є тлумачення Ф.Ф. Бутинця, який вважає, що є лише дві класифікаційні групи за призначенням: постійні та сезонні запаси; а поточні (оборотні), підготовчі (технологічні) та резервні (гарантійні, страхові, буферні) запаси – лише складові постійного запасу [55, с.280].

М.С. Пушкар подав класифікацію лише сировини й матеріалів за такими ознаками: спосіб включення до собівартості, групи матеріалів, вартість, спосіб зберігання, частота використання [199, с. 208]. Проте, на нашу думку, цього недостатньо для ефективного управління запасами, оскільки в даній класифікації розглянута лише частина запасів.

Б.А. Анікін вважає, що критеріями класифікації запасів можуть бути лише три параметри руху матеріальних потоків – простір (чи місце знаходження) і час, а також функція запасу [136, с. 225]. Проте вони є недостатніми для ефективного групування запасів із метою управління ними. При визначенні сукупних запасів Б.А. Анікін ввів до них лише сировину, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати, деталі, готові вироби і запасні частини для ремонту, що не охоплює їх сукупність. Окрім того, зазначено, що «запаси в дорозі» бувають лише у товарних запасах, що також є неточним через можливість перебування в дорозі й виробничих запасів [136, с. 226]. Аналогічних поглядів дотримується й О. Глогусь [137, с. 105-107].

На наш погляд, нелогічним є те, що М.В. Володькіна виділяє лише транспортний запас і запас на складі [70, с. 76-77]. Запропоноване групування не враховує запасів, переданих у виробництво, що вже не є запасами на складі.

Підбиваючи підсумок, можна зробити наступні висновки:

- у літературних джерелах нема загальноприйнятих та визнаних класифікацій запасів, кожен із авторів, залежно від проблем, що він досліджує пропонує власні ознаки, при цьому не завжди ґрунтовно їх доводячи;
- значна кількість науковців подає класифікацію запасів однобічно, часто переписуючи її з П(С)БО 9 «Запаси» без власної оцінки. Крім того, деякі автори просто запозичують один в одного принципи класифікації, навіть не обґрунтовуючи та не роз'яснюючи їх;
- іноді дослідники виділяють класифікаційні ознаки, що не є значущими. Це розпорошує увагу на несуттєві аспекти і вносить додаткову плутанину;
- виділення недоцільних ознак призводить до відображення одних і тих самих запасів у різних угрупованнях. Крім того, дослідники втрачають або не помічаються значущих аспектів у класифікації запасів, що суттєво впливають на процеси управління матеріальним забезпеченням;
- окремі автори припускають помилок при визначенні класифікації запасів та витрат, пов'язаних із ними. Такі неточності призводять до неправильного визначення реальної вартості запасів і як наслідок, викривлення собівартості продукції;
- трапляються випадки підміни одних класифікаційних ознак іншими, аналогічними за змістом, що призводить, у свою чергу, до дублювання одних і тих самих ознак.

Наведені основні недоліки класифікації запасів спричиняють, на наш погляд, втрату можливості в управлінні процесом матеріального

забезпечення, зокрема, у створенні інформаційних записів. Але, разом із тим, класифікації попередників містять значні й плідні результати, що лягли в основу уточненої й узагальненої авторами класифікації запасів (рис. 2.3), в якій ми, з вдячністю їх використовуємо і водночас викладаємо власні міркування

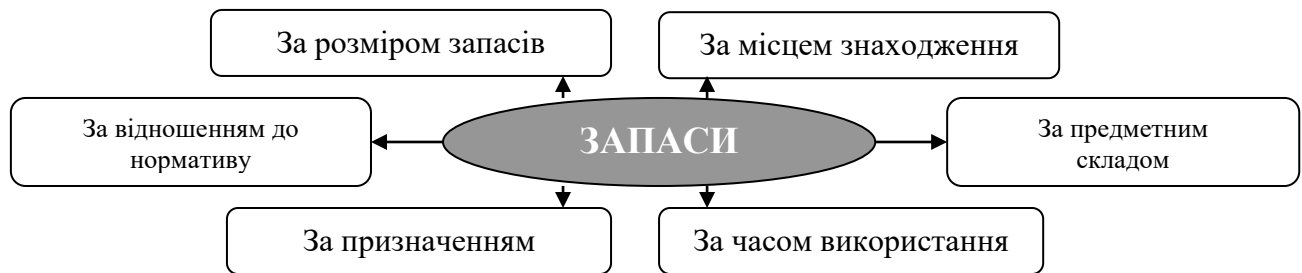


Рис. 2.3. Авторське бачення класифікації запасів

Класифікація наведена на рис. 2.4, може бути, на наш погляд, корисною, хоча в жодному разі не вважаємо її повністю вичерпаною та єдино можливою. З цього приводу висловимо наступні міркування.

Ми свідомо не «роздували» штучні класифікаційні ознаки, щоб не збільшувати їх кількість і не ускладнювати використання у практичній діяльності підприємств.

По-перше, вважаємо, що запаси доцільно розподіляти за предметним складом: сировина й матеріали, паливо, тара, запасні частини, інші матеріали. Наведений перелік використовують на майже всіх підприємствах для обліку запасів на бухгалтерських рахунках.

По-друге, за призначенням запаси доцільно поділяти на матеріали, що використовують на виробництво основної продукції, на виробниче обслуговування, на господарське обслуговування.

По-третє, для управління процесом матеріального забезпечення необхідно класифікувати запаси за часом використання. За цією ознакою доцільно виділяти лише постійні та сезонні запаси, без їх поділу на поточні, підготовчі, перехідні, страхові, оскільки вони є складовими постійних запасів. Проте, нині сезонність не впливає суттєво на споживання, й

спостерігається тенденція до зменшення номенклатури сировини, що підпадає під сезонні коливання.

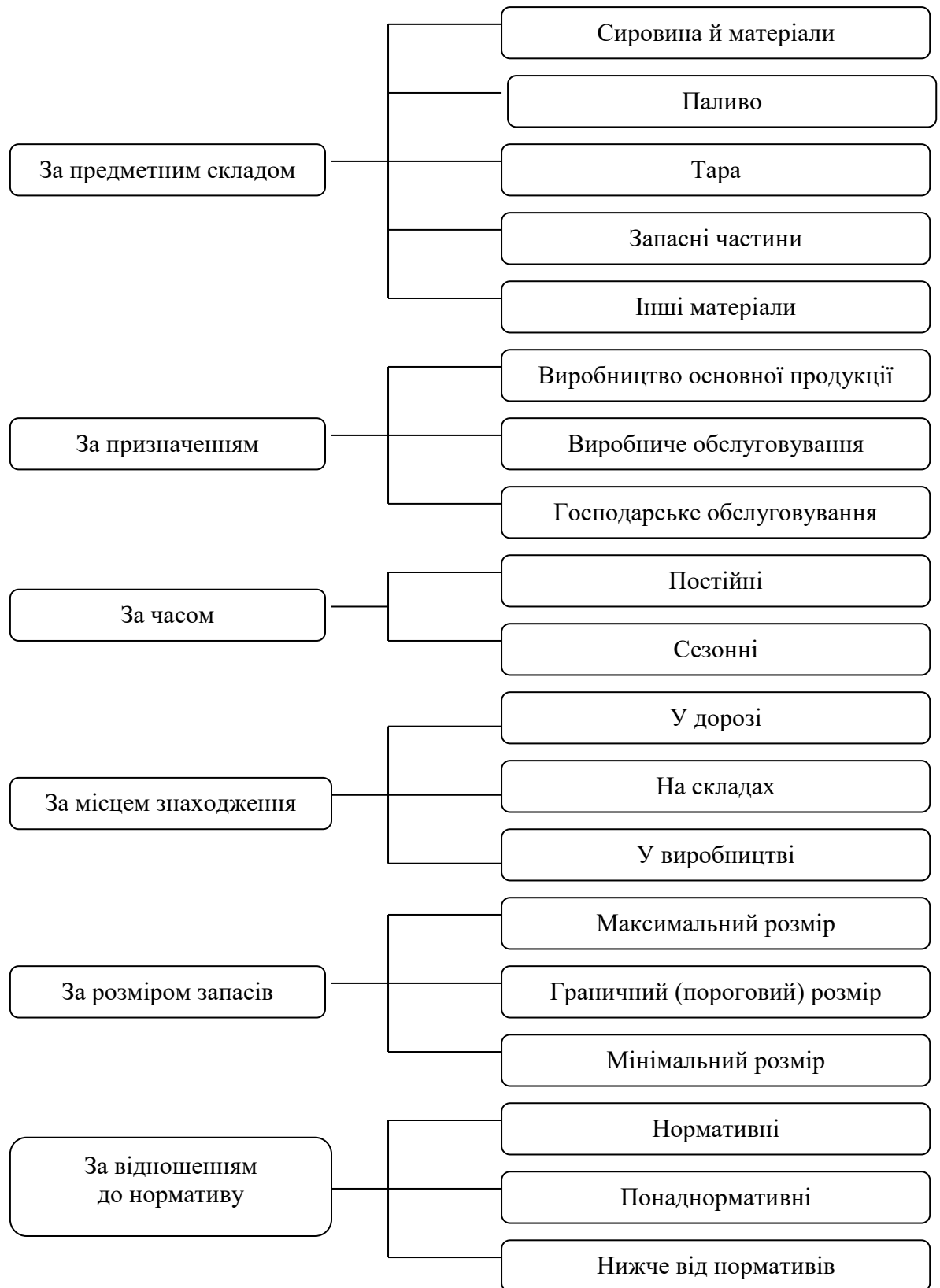


Рис. 2.4. Загальна класифікація запасів (авторське бачення)

По-четверте, враховуючи той факт, що у більшості випадків, виробничий процес є безперервним і тому не повинно бути простоїв у виготовленні продукції, вважаємо за доцільне класифікувати запаси за місцем їх знаходження. Під час свого життєвого циклу запаси можуть перебувати у дорозі, на складах та бути передані у виробництво. Доволі часто трапляються випадки, що постачальник необхідної сировини перебуває за межами регіону, й тому доставка може здійснюватись протягом певного часу, ось саме та частина загального складу запасів, що на момент обліку перебуває у процесі транспортування, і є запасами у дорозі. Частини запасів, що перебувають на складах підприємства та передані у виробництво, формують друге й третє угруповання у складі ознаки місця знаходження.

По-п'яте, безперервність та безперебійність виробничого процесу можлива за умови формування оптимального розміру запасів, якого досягають чітко побудованою і налагодженою системою постачання. Тому виділення класифікаційної ознаки – розміру запасів є цілком логічним і необхідним. За згаданою ознакою необхідно виділяти максимальний, пороговий (граничний) та мінімальний рівні запасів. Максимальний рівень запасів – це економічно обґрунтована величина запасів, що забезпечує безперервність роботи підприємства. Граничний рівень запасу вказує про необхідність його поповнення до максимального рівня. Мінімальний, тобто критичний рівень запасу сигналізує про те, що зменшення запасів підприємства нижче від цього рівня може призвести до перерви у виробничому процесі.

По-шосте, попит на продукцію висуває вимоги до безперервності виробничого процесу, що, в свою чергу, потребує розроблення і встановлення точно визначеного рівня запасів на підприємстві. Рівень наявності запасів на підприємстві можна визначити як: нормативний – запаси у межах нормативів, понаднормативні й запаси нижче від нормативів. Оптимальним розміром є така кількість запасів, що відповідає запланованим обсягам, необхідним для безперебійної роботи підприємства.

Ефективність виробництва на підприємствах галузі, де матеріальні витрати становлять 70-90% собівартості продукції, безпосередньо залежить від рівня витрат сфери матеріального забезпечення. Для їх оптимізації треба ці витрати, насамперед, класифікувати. Без цього вироблення адекватної інформаційної змістовної моделі витрат практично неможливе. Необхідна, таким чином, класифікація витрат, пов'язаних із проходженням запасами всього свого життєвого циклу – придбання, зберігання, використання, реалізації.

Проблема в тому, що витрати сфери матеріального забезпечення виробництва розосереджені на різних синтетичних рахунках, і це не дає змоги визначити їх загальний розмір. Так, транспортно-заготівельні витрати, що виникають у процесі заготівлі й доставки матеріалів, – витрати на навантажувальні та розвантажувальні роботи, транспортування матеріалів, утримання складських приміщень, відрядження з постачальницькою метою тощо, обліковують на окремих субрахунках «Сировина й матеріали», «Паливо», «Запасні частини» синтетичного рахунку «Виробничі запаси».

Витрати, пов'язані з нарахуванням заробітної плати персоналу відділу постачання й складських приміщень, нарахуваннями на соціальне страхування, утримання складів й визначення якості сировини, матеріалів, напівфабрикатів, що надійшли на підприємство, втратами матеріалів у дорозі й на складах у межах норм природного убутку, псуванням матеріалів тощо, обліковують на рахунку «Адміністративні витрати». В аналітичному обліку вони не відокремлені у спеціальну групу, а розосереджені на таких статтях: заробітна плата апарату управління; відрядження; амортизація основних засобів; утримання і ремонт будинків, споруд, інвентарю та обладнання загальновиробничого призначення; дослідження й досліди; втрати від псування матеріалів; недостачі та лишки матеріалів тощо. В підсумку значні за розміром витрати на постачання нівелюються у загальній сумі адміністративних витрат.

У таких умовах практично неможливо визначити сукупні витрати, що виникають у процесі придбання, транспортування, зберігання й відпуску матеріалів. Це суттєво ускладнює планування, контроль та економічний аналіз витрат на постачання, зменшує, таким чином, можливості виявлення й використання резервів їх зниження, більше того, можливості створення необхідної для цього інформації.

Слід зазначити, що введення до складу адміністративних значних за розміром витрат на постачання призводить до штучного заниження собівартості сировини й матеріалів і, таким чином, зменшує частину матеріальних витрат у структурі собівартості продукції.

Ці явні недоліки та пов'язані з ними втрачені можливості протягом багатьох десятиліть висвітлювали в обліковій літературі, але майже ніяких зрушень у згаданому напрямку досі не зроблено.

Вважаємо, що в основу класифікації витрат сфери матеріального забезпечення можуть бути покладені наступні ознаки:

- економічні елементи;
- стадії процесу матеріального забезпечення;
- види робіт;
- центри виникнення витрат;
- відповідність кошторисам.

Класифікація витрат сфери матеріального забезпечення наведена на рис. 2.5.

За економічними елементами – це матеріальні витрати (у т.ч., вартість витрачених у виробництві матеріальних ресурсів), витрати на оплату праці (у т.ч., заробітна плата, премії, заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати працівників, посадова діяльність яких пов'язана зі запасами), відрахування на соціальні заходи (у т.ч. відрахування на соціальне страхування працівників та інші соціальні заходи, пов'язані зі запасами), амортизація (у т.ч., сума нарахованої амортизації необоротних матеріальних активів, за об'єктами, що пов'язані зі запасами), інші витрати.

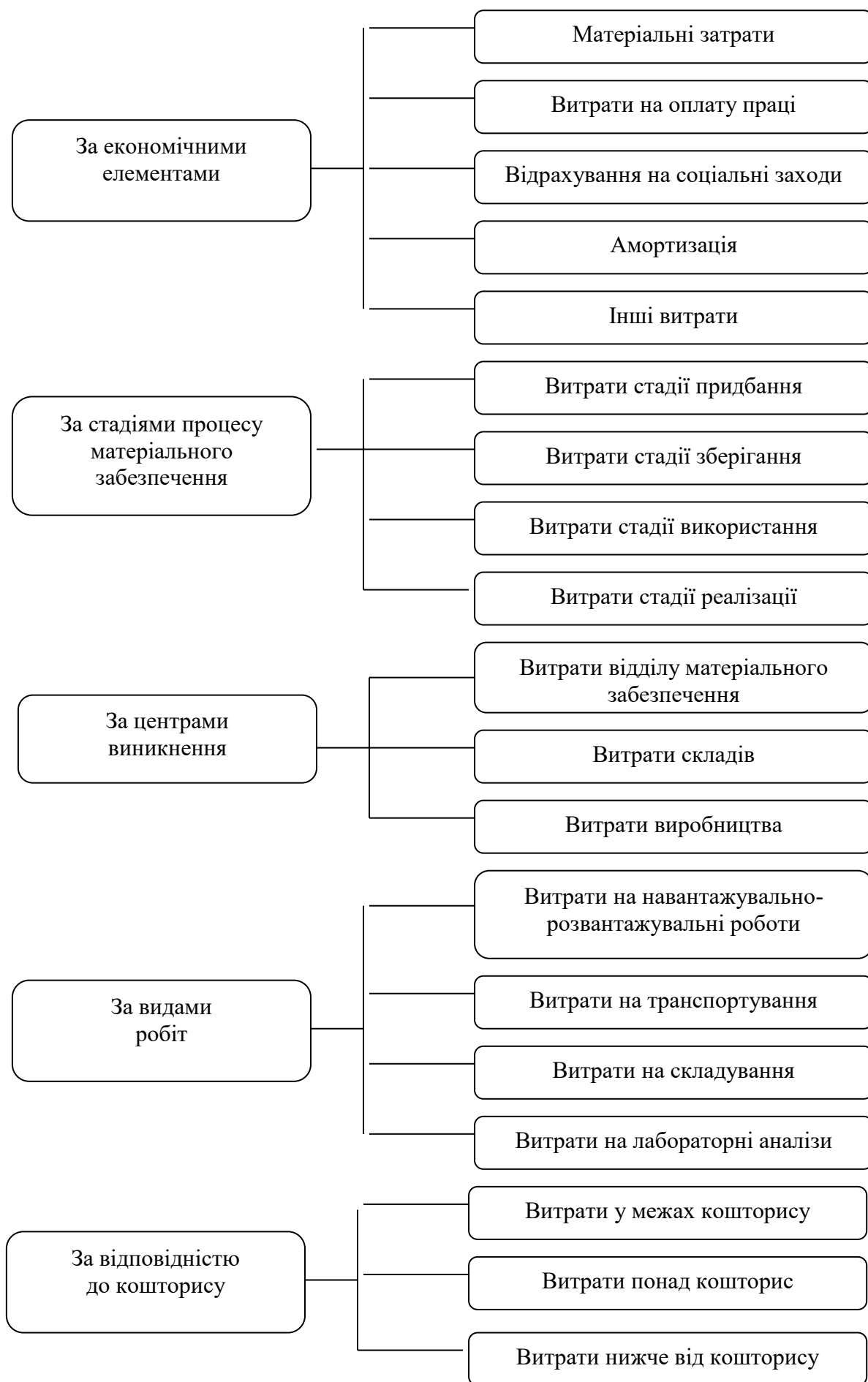


Рис. 2.5. Класифікація витрат сфери матеріального забезпечення

За стадіями процесу матеріального забезпечення – придбання, зберігання, відпуску – це витрати, властиві кожній стадії сукупного процесу. На стадії надходження формується первісна вартість запасів, до якої належать і витрати на транспортування. На стадії зберігання виникають витрати, що пов'язані з організацією процесу зберігання матеріальних цінностей. На стадії відпуску визначаються вартість, за якою запаси передають у виробництво або списують з інших причин (реалізація, псування тощо).

За центрами виникнення – це витрати відділу матеріального забезпечення, витрати складів та витрати виробництва. За кожним із наведених центрів є визначені витрати, сума яких прогнозована і встановлена, проте можливі непередбачувані витрати. Надзвичайно важливими є визначення, аналіз та контроль за втратами і нестачами запасів як у межах визначених допустимих норм, так й у розмірах, що перевищують гранично встановлені розміри природного убутку.

За видами робіт – це витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування, складування, фізико-хімічні аналізи (на більшості підприємств, кожна партія сировини підлягає лабораторним аналізам із метою додаткової перевірки дотримання загальновстановлених якісних характеристик).

За відповідністю кошторису витрати поділено на три групи: такі, що сформовані у межах кошторису, визначеного для кожного центру їх виникнення; понад кошторис; нижче від кошторису.

Такими ми бачимо класифікації господарських процесів, запасів, витрат, які розкривають систему економічних об'єктів сфери матеріального забезпечення підприємства за сукупністю відповідних класифікаційних ознак.

2.2. Формування та використання запасів у процесі матеріального забезпечення

Необхідність поглиблення досліджень, пов'язаних із розглядом процесу матеріального забезпечення як об'єкта управління, визначена тим, що виникають нові питання про місце цього процесу в загальній сукупності економічних процесів промислового підприємства.

Процес формування та використання матеріальних ресурсів має надзвичайно важливе значення у діяльності підприємств, особливо сьогодні, коли вони набули реальних власників, які мають чітко уявляти та контролювати розміри коштів на їх створення. Актуальність стає ще явнішою у зв'язку з інтерпретацією ідей логістики, що усувають можливості розгляду процесу матеріального забезпечення як порівняно відокремленої системи – мимом єдиного матеріального потоку.

Тут і в наступних частинах роботи буде використано збірний узагальнений термін «матеріальні ресурси», що поєднує різноманітні речові елементи виробництва, які використовують головним чином як предмети праці, - сировину, основні й додаткові матеріали, паливо, енергію, покупні вироби та напівфабрикати тощо.

Процес матеріального забезпечення підприємства у системному значенні пов'язаний із практично усіма іншими економічними підсистемами – виробництва, обслуговування, збуту, маркетингу, інвестицій, екологічного захисту тощо, які становлять порівняно відокремлені у просторі сфери його діяльності, проте ми у даному випадку вироблятимемо конструктивні рішення лише щодо тих процесів, котрі пов'язані з використанням матеріальних ресурсів.

Протягом останнього часу подані доволі нові тлумачення об'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, окрім господарських засобів, виділяють господарські процеси [138, 170, 260]. На підтвердження цієї теорії є декілька доказів.

Доказ перший. Господарські процеси – це сукупність господарських операцій, кожна з яких викликає зміну двох об'єктів обліку. Якщо суворо дотримуватися підходу, що господарський процес – це об'єкт обліку значить об'єкт обліку чи його складова – господарська операція – викликають зміни в об'єктах обліку. З точки зору здорового глузду, вказала Н.А. Лоханова, це не лише парадоксально, а й нелогічно.

Але, якщо сукупний процес матеріального забезпечення та його складові – придбання, зберігання, використання і реалізація ресурсів – розглядати з точки зору загальної теорії систем, зазначено в роботі [260, с. 62-63], то системою буде саме цей сукупний процес, підсистемою – процес кожної окремо взятої стадії, елементом – кожна господарська операція. Звичайно, вона призводить, наприклад, до того, що підприємство стає власником нових матеріальних цінностей, і утворюється заборгованість постачальникові. Але саме в цьому й полягає економічний зміст даної господарської операції як елементу системи. Первинними є сама дія, сам процес, вторинним – відображення в обліку змін, до яких він призводить. Отже, елементи складаються у підсистеми, котрі потім перетворюються на систему процесів, які обліковують за економічним змістом, і нічого парадоксального, як вважають у дослідженні [139, с. 226], нелогічного тут, на наш погляд, нема.

Доказ другий. Фактично зміст усіх процесів зводиться до руху господарських засобів та їх джерел, виникають також нові об'єкти – витрати, доходи й кінцевий фінансовий результат. Однак це не означає, що об'єктом обліку стає не сам собою процес постачання, а зміни в засобах, до яких він призводить.

Уявімо, що відділ матеріального забезпечення не уклав угоду з постачальником, не перерахував гроші, не вивіз матеріали тощо, тобто не здійснив конкретні господарські операції з їх придбання. Відбулися б у цьому випадки зміни в стані виробничих запасів, були б підстави зробити бухгалтерський запис у дебеті рахунку запасів і кредиті рахунку, на якому

відображають заборгованість постачальників? Ні, аж ніяк, бо такий запис є за суттю динамічним, він відображає зміст господарського процесу. Здійснено процес – є зміни в об'єктах, є відповідний запис; не відбувся процес – нема змін і нема запису, бо нема документа, який свідчить про те, що процес придбання матеріалів відбувся.

Певна річ, кожна господарська операція як елемент сукупного процесу системи постачання призводить до змін у запасах і стосунках із контрагентом. Саме в тому і полягає економічний зміст процесу постачання, процесу, який адекватно відображений специфічною мовою бухгалтерського методу подвійного запису. Зміни у засобах і джерелах – є у чистому вигляді динамікою об'єктів, залишки на бухгалтерських рахунках відображають ці ж самі об'єкти в статичній [260, с. 62]. Із цим, мабуть, не можна погодитися, тому що вони теж відображають процес, тільки не придбання, а зберігання.

Як окремий, частковий випадок слід розглядати виникнення нових об'єктів обліку – витрат, доходів, фінансових результатів. Проте він тільки підкреслює первинність процесу, звичайно, сукупного, що охоплює всю діяльність підприємства, але процесу. Адже, діяльність – це насамперед процес, а результати вже потім.

На відміну від локальних операцій, що збільшують матеріальні цінності та борг постачальників, ми не можемо мати у значенні об'єкта обліку кожний елемент сукупного процесу утворення прибутку, бо окремих господарських операцій такого роду просто нема. Йдеться про прихований процес утворення нової якості, але він відбувається лише у результаті реальних, зримих процесів, які завжди відображають в обліку та над яким проводять контрольні дії.

Завершуючи розгляд цієї частини питання, зазначимо, що процес управління – це завжди вплив на людей, а через них – на процеси, котрі змінюють стан засобів і джерел їх утворення, формують нові об'єкти, нові результати, в загальному, створюють у цілісній системі новий приріст якості, так званий синергійний ефект. І ця обставина дає підстави стверджувати, що

саме господарські процеси є об'єктом управління, а отже, і об'єктом контролю в цілому, та внутрішнього, зокрема.

І все ж не можна виводити ресурси зі системи матеріального забезпечення як складову її частину. Вони фізично є в усіх процесах і перебувають у полі функцій планування, обліку, контролю, аналізу, регулювання, тобто належать до об'єктів управління. Але функція регулювання передбачає здійснення процесів, тому ресурсами управляють опосередковано. В загальному, ресурси – це статика системи матеріального забезпечення, процеси – її динаміка [260, с.64].

У роботі [260, додаток В] узагальнено існуючі в літературі класифікації господарських процесів. У навчальній літературі, по суті, все зведено, в основному, до виділення трьох процесів – постачання, виробництва, збуту [144, с. 35]. Таким чином, не розкрита різноманітність господарських операцій сфери матеріального забезпечення.

Проте деякі дослідники обґрунтовано висловлюють думки, що використанню ресурсів у виробництві передують процеси технічної підготовки виробництва, в ході якої визначають технологію і забезпечення виробничого процесу засобами праці, матеріальними та енергетичними ресурсами [99, с. 10].

У цьому є певний вклад й роботи [170, с. 66-69], в який узагальнено і поглиблено отримані до цього результати, розглянувши процеси з точки зору попередження загроз економічної безпеки підприємств. В основу класифікації покладено три ознаки: зміст та цільову спрямованість, склад і стадії здійснення.

За першою ознакою розмежовані різноманітні за змістом та цільовим спрямуванням процеси, що відбуваються в окремих сферах діяльності підприємства. На першому рівні відокремлено: інвестиційна діяльність, матеріальне забезпечення, конструкторська підготовка, технологічне забезпечення, виробниче обслуговування, господарське обслуговування, виготовлення продукції, збут, екологічний та соціальний захисти.

На наступних рівнях розкрито зміст процесів.

Розгорнута класифікація з дослідження [170] за першою ознакою, в якій узагальнено й розвинуто вже існуючі результати, подана у додатку В.

Тим часом, зусилля системи управління процесами матеріального забезпечення мають бути спрямовані не лише на задоволення ресурсних потреб виробництва та інших сфер діяльності. Головне завдання в тому, щоб ефективно використовувати їх у кожній сфері діяльності, у кожній її структурі, на кожному робочому місці. А це вже не власне ресурси – сировина, матеріали, паливо, запасні частини та ін., а процес їх використання.

Корпоратизація, кооперація, спеціалізація, чітко відпрацьовані господарські зв'язки з контрагентами створюють умови для формування запасів оптимального рівня, тобто необхідного для безперебійного забезпечення ними виробничого процесу. При чітко налагодженій системі постачання практично унеможливають формування завищених обсягів матеріальних ресурсів, відповідно й усувають необхідність реалізації надлишків запасів. Тому практична відсутність потреби у збуті матеріальних ресурсів призводить до відсутності в сукупному процесі окремого його виду – реалізації.

Отже, на основі викладеного можна дійти до висновку, що доцільно розглядати у системі матеріального забезпечення три процеси – придбання, зберігання, використання.

Для чіткого функціонування процесу формування та використання виробничих запасів обов'язковим є, як уперше зазначено в роботі [212], своєчасне отримання повної, достовірної і надійної інформації щодо матеріальних ресурсів, до якої слід віднести:

- на стадії придбання – процеси вивчення ринку ресурсів, пошуку джерел заготівлі сировини, матеріалів, палива, запасних частин тощо, аналіз способів придбання і умов доставки ресурсів на підприємство,

вивчення впливу ресурсів, що необхідно придбати, на навколишнє середовище і т.ін.;

- на стадії зберігання – щоденні дані про залишки ресурсів у центрах зберігання й використання, інформація про процеси контролю та регулювання умов і термінів матеріальних цінностей, відповідності наявних ресурсів нормативам запасів на кожен день, тиждень, декаду і т.ін.;
- на стадії використання – щоденний контроль за раціональним витрачанням ресурсів у виробництві, їх цільовим використанням, матеріальними витратами у незавершеному виробництві (за умови його існування), щоденна інформація про фактичний відпуск матеріалів у виробництво та регулярність споживання ресурсів і т.ін.

Даної інформації, як правило, нема в бухгалтерському обліку. Для бухгалтерських узагальнень принципово не потрібні відомості про достатність, надлишковість чи обмеженість ресурсів на товарному ринку, про їх вплив на навколишнє середовище. Нема потреби й у інформації про можливі джерела, найдоцільніші для придбання ресурсів, про оптимальні способи придбання і види транспорту для їх доставки. Не реєструють у бухгалтерському обліку умови й терміни зберігання ресурсів, регулярність використання конкретних видів ресурсів у виробництві та графік їх подачі на робочі місця тощо. Ці відомості формують у системі оперативного обліку й не вводять у систему бухгалтерських узагальнень, проте, вони є надзвичайно важливими при здійсненні внутрішнього контролю. Також важливим є отримання первинної інформації:

- на стадії придбання – про фактичне надходження від постачальників матеріалів, палива, тари, запасних частин, напівфабрикатів, про їх приймання на склад за кількістю та якістю, про стан розрахунків із постачальниками і розрахунки за постачання ресурсів, якщо це здійснювали сторонні транспортні організації. Сюди також вводяться дані про оцінку матеріалів, що надійшли, про транспортно-заготівельні

витрати, пов'язані зі заготівлею, надходженням, доставкою і розвантаженням матеріальних ресурсів;

- на стадії зберігання – про залишки матеріальних цінностей у центрах зберігання та відповідність на кожен день, на кінець тижня, місяця, кварталу, року, про відповідність нормативам на кінець звітного періоду, про внутрішнє переміщення матеріалів, про відповідність фактичного стану й наявності ресурсів у центрах зберігання та відповідності даним бухгалтерського обліку тощо;
- на стадії використання до такої інформації належать дані про використання ресурсів точно за цільовим призначенням, про стан матеріалів, палива, запасних частин, напівфабрикатів у центрах їх використання і відповідність на певний період, про відхилення від норм витрат ресурсів у процесі виробництва, про витрати на виправлення браку і втрати від невикористаного браку на кінець звітного періоду, про фактичний відпуск матеріалів у виробництво та на інші потреби, про відповідність фактичної наявності матеріальних цінностей у місцях їх використання та відповідність даним бухгалтерського обліку.

Формування ринкового механізму господарювання спонукає науковців і практиків до вивчення й використання багатьох концепцій, методів та методик, що ефективно діють у практиці розвинутих країн. Проте, як свідчить досвід реформування вітчизняної економіки, інструменти, котрі добре зарекомендували себе у стабільній економіці згаданих країн, далеко не завжди успішно застосовують у нашому середовищі.

Перенесення у практику пострадянських держав західних ідей та підходів призвело до виникнення принципово нових напрямків в управлінні підприємством. Одним з них є концепція логістики. Вона виходить із того, що процеси постачання, виробництва і збуту, які відбуваються на підприємстві у зв'язку з кругооборотом капіталу, становлять логістичну

систему, котра за аналогією з транспортним потоком реалізує агреговану функцію руху матеріального потоку.

Окремі елементи логістики, наприклад, визначення оптимального розміру запасів, методи розв'язання транспортних проблем та інші були відомі в нашій країні доволі давно, зокрема, їх використовували при розробленні народногосподарських, галузевих, підгалузевих п'ятирічних і довготермінових планів економічного та соціального розвитку, а також цільових державних програм [140, с. 30].

Але плідні для інших випадків ідеї логістики некритично впроваджують у нашу теорію, а звідси й у практику управління виробничими системами. За останні роки на деяких підприємствах почали працювати спеціалісти з логістики, котрі, як і раніше, виконують свої колишні обов'язки. Логістичними почали називати відділи матеріально-технічного постачання, транспортний, збуту тощо, однак суть справи від цього не змінилася, відбулася тільки підміна понять.

Термін «логістика» вживають у всіх основних європейських мовах, але в різних його значеннях. Ним користувались у своїх роботах відомі вчені, філософи, воєначальники. У 1884 р. американський інститут військово-морського флоту ввів це поняття для потреб авіації, в 1904 р. філософський конгрес у Женеві (Швейцарія) затвердив визначення логістики як математичної логіки. Широкий розвиток принципи логістики отримали в роки Другої світової війни – у галузі матеріально-технічного забезпечення американської армії, а також організації взаємодії між постачальниками озброєння, продовольства, транспортом та військами. У багатьох західних країнах логістику почали поступово переводити із військової галузі у сферу господарської практики. У 1950-х рр. було визнано, що завдання регулювання матеріальних потоків можна вирішувати за допомогою методів, що застосовують у військовій логістиці. Значного розвитку вона набула у 1960-70-і рр. в Японії, де займала ключові позиції при розробленні та реалізації складних систем управління і господарювання. На початку 1970-х

пр. були спроби визначити цей термін як науку управління матеріальними ресурсами підприємства [6, с. 7-10].

У 1992 р. на Міжнародному симпозіумі Європейської асоціації логістики у Стокгольмі відзначили, що загальноприйнятого визначення терміну «логістика» поки що не має. Аналіз його нинішніх дефініцій, проведений за 25 джерелами, підтверджує, що й досі не дано загальновизнане тлумачення. У додатку Д наведено формулювання поняття «логістика», що належить різним фахівцям.

Визначення концептуальної основи та філософії логістики нині характерне не виправдано широким розмаїттям завдань, функцій та об'єктів її застосування. Це перешкоджає об'єктивній оцінці ефективності та доцільності застосування окремих форм і методів логістики у різних господарських структурах.

Численні визначення поняття логістики мають дві загальні риси: по-перше, об'єктом логістики є деякий потоковий процес – матеріальний, фінансовий, інформаційний; по-друге, відома системна цілісність потокового процесу, що поєднує всі його вузли й елементи [210, с. 17].

Навіть загальні правила логістики, яких визнано шість – вантаж (потрібний товар), якість (необхідної якості), кількість (у необхідній кількості), час (доставка у належний час), місце (в потрібне місце), витрати (з мінімальними витратами) [105, с. 13; 137, с. 16], М.А. Окландер доповнив сьомим – споживач [163, с. 24-25].

Досліджуючи й аналізуючи останні публікації з проблематики логістики, можна дійти до висновку, що єдності думок також нема. Зокрема, І. Луценко виділив такі загальні положення концепції логістики:

- об'єктом логістичних досліджень є потокові (матеріальні, фінансові та відповідні їм інформаційні) процеси;
- предмет логістики – оптимізація відповідних потоків;

- управління матеріальними, фінансовими та відповідними їм інформаційними потоками здійснюють як наскрізне, з позиції єдиного цілого, тобто як систему;
- оптимізація потокових економічних процесів спрямована на ефективність та економічність роботи як усієї логістичної системи, так і окремої її ланки [140, с. 32].

Карп І.М., розглядаючи інтегровану функцію логістики у процесі управління товарорухом, вказував, що її реалізують через наступну систему форм і методів практичної діяльності:

- інтегровану функцію формування господарських зв'язків із функціями визначення потреб у перевезенні товарів;
- координацію оперативного управління постачання та процесу транспортування товарів;
- кооперацію в управлінні товарорухом через комплексне використання складів, що належать різним суб'єктам;
- оптимізацію сукупних витрат на переміщення товарів шляхом економічної зацікавленості транспортних, комерційних організацій та підприємств, які вони обслуговують, у підвищенні ефективності процесів розподілу і переміщення;
- розвиток специфічних функцій управління товарорухом у координації з універсальними функціями управлінського процесу, раціональний розподіл їх між суб'єктами управління і концентрацією у відповідних структурних підрозділах [106, с. 169].

Проте наведені форми та методи були в радянський період, але їх називали плановою економікою, плануванням і організацією матеріально-технічного постачання, й нічого принципово нового не запропоновано.

Пономарьова Ю.В. зазначила, що новизна логістичного підходу в управлінні ресурсами полягає у зміні пріоритетів господарської діяльності. Головну роль відіграє не продукт, а процес у формі потоку (матеріального, інформаційного і т.д.). Управління потоковими процесами, їх перетворення й

інтеграція є новою формою управління, що перевершує традиційні як за рівнем творчого потенціалу, так і за ефективністю кінцевих результатів. Оптимізація поточкових процесів у економіці стала можливою лише завдяки переорієнтації з кількісних критеріїв оцінки господарської діяльності на якісні [179, с. 9]. З цим важко не погодитись, але об'єкти, на які спрямовано вплив логістики, існували завжди й завжди були в полі зору фахівців із управління, і нічого принципово нового з тих часів не виникло, тому піднімати на найвищий щабель ідеї логістики й намагатися підмінити поняття, на нашу думку, недоцільно. Також стверджувати, що логістика є науковою основою управління поточковими процесами [179, с. 9], на наш погляд, необґрунтовано.

Крім того, деякі дослідники активно наполягають на необхідності звертатися до логістики не тільки у промисловості, торгівлі й на транспорті, а й у сфері послуг, банківській і страховій справах, організації післяпродажного сервісу, в комунальному господарстві, у сфері туризму та інших галузях діяльності.

Щодо тлумачення поняття «матеріальний потік», то нині, також нема загально визначеного погляду. На нашу думку, говорити про управління матеріальними потоками у виробництві, дуже ризиковано. При забезпеченні виробництва необхідною кількістю матеріальних ресурсів перед підприємством є чітко встановлена їх номенклатура. Під час виробничого процесу відбувається перетворення початкових матеріальних ресурсів на готову продукцію і після виходу з виробництва отримують уже принципово новий продукт – готову продукцію, номенклатура якої абсолютно нічим не схожа на первісну. Також дуже важко простежити момент переходу одного матеріального ресурсу в інший.

Розуміючи під логістичною системою промислового підприємства територіально-виробничий комплекс, торговельне підприємство та ін., А.М. Гаджинський виділив чотири властивості, якими такі системи володіють:

- властивість перша: логістична система є цілісною сукупністю взаємодіючих один із одним елементів, різноякісних і водночас сумісних. Їх сумісність забезпечують єдністю мети, якій підпорядковано функціонування системи;
- властивість друга: між елементами логістичної системи є сутнісні зв'язки, які зі закономірною необхідністю створюють інтегративні якості. У макрологістичних системах основу зв'язку між елементами становить договір, у мікрологістичних нею є внутрішньовиробничі відносини;
- властивість третя: зв'язки між елементами логістичної системи визначеним чином упорядковані, тобто вона має власну організацію;
- властивість четверта: логістична система володіє інтегративними якостями, які не властиві жодному з елементів окремо, і здатністю адаптуватися до умов зовнішнього середовища, що змінюються. Інтегративні якості дають їй змогу закуповувати матеріали, пропускати їх через виробничі потужності та видавати у зовнішнє середовище, досягаючи при цьому раніше намічених цілей.

Висновок із цього впливає такий: логістична система – це адаптивна система зі зворотним зв'язком, що виконує ті чи інші логістичні функції, складається з кількох підсистем і має достатньо розвинуті зв'язки із зовнішнім середовищем [73, с. 11].

М.А. Окландер та О.П. Хромов мають на увазі ті ж самі властивості, але при цьому називають їх узгодженістю дій, спрямуванням на інтегральну ефективність, функціональністю взаємодії, досягненням синергійного ефекту [163, с. 41-42]. До чотирьох перерахованих властивостей логістичних систем О. Глогусь додає ще наявність деякої характеристики, мети, критерію якості, які визначають існування об'єкта як системи [137, с. 31], а А.У. Альбеков виділив ще й складність та ієрархічність [6, с. 50-51].

Завдяки цим чотирьом властивостям підприємство як логістична система реалізує агреговану логістичну функцію, що становить укрупнену

групу логістичних операцій, спрямованих на реалізацію цілей системи. Такими «базовими» логістичними функціями сучасна теорія логістики вважає процеси постачання, виробництва, збуту. Саме тому в навчальних курсах виділяють функціональні ланки – логістику постачання (закупівельна), виробничу логістику, збутову (розподільчу) логістику, інформаційну логістику [6, с. 4-6; 105, с. 7-9; 136, с. 4-5; 137, с. 14; 163, с. 4; 179, с. 27].

Обґрунтування підходу, що ототожнює логістичну систему з підприємством як цілісною економічною системою, містять спірні положення та явно слабкі аргументи. По-перше, у різні часи дослідники-попередники розглядали систему як будь-яку сутність – концептуальну чи фізичну, котра складається з взаємопов'язаних частин [3, с. 145], як безліч об'єктів разом із відносинами між об'єктами та між їх атрибутами (властивостями) [245, с. 252], як організоване складне ціле, сукупність чи комбінацію предметів або частин, що утворюють комплексне єдине ціле [86, с. 26].

Ближче до нашого часу виробничо-господарські організації розглядали як винятково складні системи, в котрих перетинаються, з одного боку, чітко й однозначно встановлені зв'язки, що впливають, наприклад, із фізичних законів виготовлення продукції або зі законодавчо встановлених економічних і правових відносин, з іншого – менш визначені відносини спеціалізації, кооперації, співпраці, які складаються у процесі суб'єктивної діяльності людей і більшою мірою залежать від їх волі [165, с. 45]. Йдеться вже не про абстрактні поняття системи, а про системи реальні, що становлять виробничо-господарські утворення.

Отже, неважко помітити, що логістичні системи, коли їх розглядати за характером «базових» функцій постачання, виробництва, збуту, не виходять за ці межі в їх системному розумінні. І в одному, і в іншому випадках розглядають господарські комплекси, що мають на вході ресурси, а на виході – продукцію, роботи, послуги.

По-друге, як обґрунтовано підкреслили А.М. Гаджинський та А.У. Альбеков, властивості логістичних систем, котрі вони виділяють, притаманні будь-якій системі. Свого часу, задовго до розгортання у вітчизняній літературі досліджень із логістики, були виявлені та сформульовані найважливіші властивості систем, що людина створила для досягнення цілей життєдіяльності. Це розміри і складність, ієрархічність побудови, доцільність функціонування, здатність до саморегулювання, наявність у системі властивостей, які не притаманні її складовим [3, 86, 143, 165, 245].

Властивості логістичних систем, що виділили дослідники, чітко вписуються у загальну характеристику властивостей, притаманних будь-якій організованій системі, й нічого нового вони у собі не мають. Якщо ж вести мову про інтегровані властивості системи, то не можна не звернути увагу на те, що ще давні мислителі вказували, що ціле – завжди більше, ніж сума складових його частин.

Висновок із цього можна зробити такий: штучно сконструйовані логістичні системи наділяють властивостями, що притаманні реальним виробничим системам. Із цієї точки зору підстави для їх протиставлення відсутні [260, с. 53], з чим ми цілком погоджуємося.

Проте деякі розбіжності між логістичною та звичайною системами все ж є. Традиційно логістичними операціями вважають складування, транспортування, комплектацію, навантаження, розвантаження, внутрішнє переміщення матеріальних ресурсів у виробничому процесі, а також збирання, збереження та обробку даних інформаційного потоку [6; 17; 105; 121; 136; 163; 169; 203; 213; 261], хоча деякі дослідники вводять до логістичних систем і фінансовий потік [78; 96; 137; 140; 161; 209; 210; 234]. В.І. Сергеев до потокового логістичного процесу ввів потік послуг [210, с. 8], що, на нашу думку, абсолютно нелогічно. Оскільки, по-перше, у цьому випадку нема потокового процесу: послуга нематеріальна, вона не передається від однієї ланки логістичного ланцюга до іншої; по-друге,

інформацію про надання послуги недоцільно передавати від однієї ланки логістичного ланцюга до іншої через її непотрібність.

Сукупний процес промислового підприємства не має нічого загального з процесами транспортування вантажів, на ґрунті яких виникла логістика як спосіб її оптимізації. Як цілісна економічна система, що функціонує в межах кругообігу капіталу, вона здійснює операції, котрі виходять за рамки логістичних. Маємо на увазі процеси, пов'язані з капітальними та фінансовими інвестиціями, створенням нових виробів, господарським обслуговуванням, власне управлінням. Однак вона здійснює також операції в галузі матеріального забезпечення, виробництва і збуту продукції, тобто операції, які чомусь вважають прерогативою логістичної системи. У цій своїй якості цілісна система набагато ширша від логістичної і включає її в себе як підсистему в тому випадку, коли вона взагалі є.

Але тоді нема підстав стверджувати, як це роблять Є.В. Крикавський [121, с. 11] і А.М. Гаджинський [73, с. 81], що логістичною системою є промислове підприємство. Можна говорити лише про те, що процеси постачання, виробництва і збуту, об'єднані у логістичну систему, становлять певну частину сукупного економічного процесу підприємства як складнішої економічної системи.

По-третє, напевно, з великим ступенем умовності можна звести у деяку концептуальну систему процеси постачання, виробництва та збуту, хоча за характером вони принципово різні. Адже кожна велика і достатньо складна система може бути розділена на окремі підсистеми, при чому, її можна членити доти, доки не виявиться, що в останній підсистемі неможливо виділити підсистеми нижчого рівня. Вона й буде елементом системи.

У такій складній ієрархії терміном «система» визначено саме ту частину виробничої організації, що перебуває у центрі уваги дослідника і становить конкретну цікавість для управління. Логіка системного розгляду об'єктів така: виділяють деяку систему, котру приймають як «точку підрахунку», потім її розгляд розширюють «уверх» і «вниз» на один чи

кілька щаблів. При переході «вверх» виділену систему розглядають як підсистему складнішої системи, при русі «вниз» дану систему розділяють на підсистеми [143, с. 26].

Із цього випливає, що кожен систему можна розглядати з ієрархії систем із двох боків: як підсистему більшої системи і як автономну, порівняно відокремлену в просторі, систему. В першому випадку її місце, зв'язки, цілі і т.ін. аналізують із позиції макropідходу, з точки зору вивчення системи в цілому, в другому – аналіз здійснюють із позиції мікropідходу, тобто досліджують її власні підсистеми й елементи, вивчають їх структуру, зв'язки, властивості та цілі.

І все ж краще розглядати як цілісну економічну систему виробничу організацію, в якій, на відміну від логістичної системи, здійснюється завершений цикл кругообігу капіталу. При русі «вниз» вона природним чином розчленується, в економічному розумінні, на підсистеми засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва, збуту, грошових ресурсів [61, с. 44], а за характером процесів, що відбуваються у ній, – на підсистеми маркетингу, фінансових інвестицій, капітальних інвестицій, грошового забезпечення, забезпечення матеріальними ресурсами, конструювання і технологічного забезпечення, виробничого обслуговування, виробництва основної продукції, збуту, господарського обслуговування [201, с. 38].

При такому розгляді система має завершений природний вигляд, у ній починається й завершується кругообіг капіталу, а ресурсний і процесний підходи до її декомпозиції дають змогу, з одного боку, вивчати та вдосконалювати системні властивості й зв'язки підсистем в інтересах розвитку цілісної системи, тобто з позиції макropідходу, з іншого – досліджувати і вивчати інтеграційні процеси, що відбуваються у кожній підсистемі, враховуючи їх особливості.

Такими є основні міркування, котрі дають підстави вважати, що виробничі організації, зокрема, промислове підприємство, не можна розглядати як логістичну систему в тому змісті, який у неї вкладають

прибічники цієї концепції. На наш погляд, підприємство виходить далеко за рамки цієї системи, коли ми аналізуємо його як систему в просторовому аспекті.

Двоєдиний підхід до розгляду системи матеріального забезпечення з позиції теорії систем наведено на рис. 2.6.

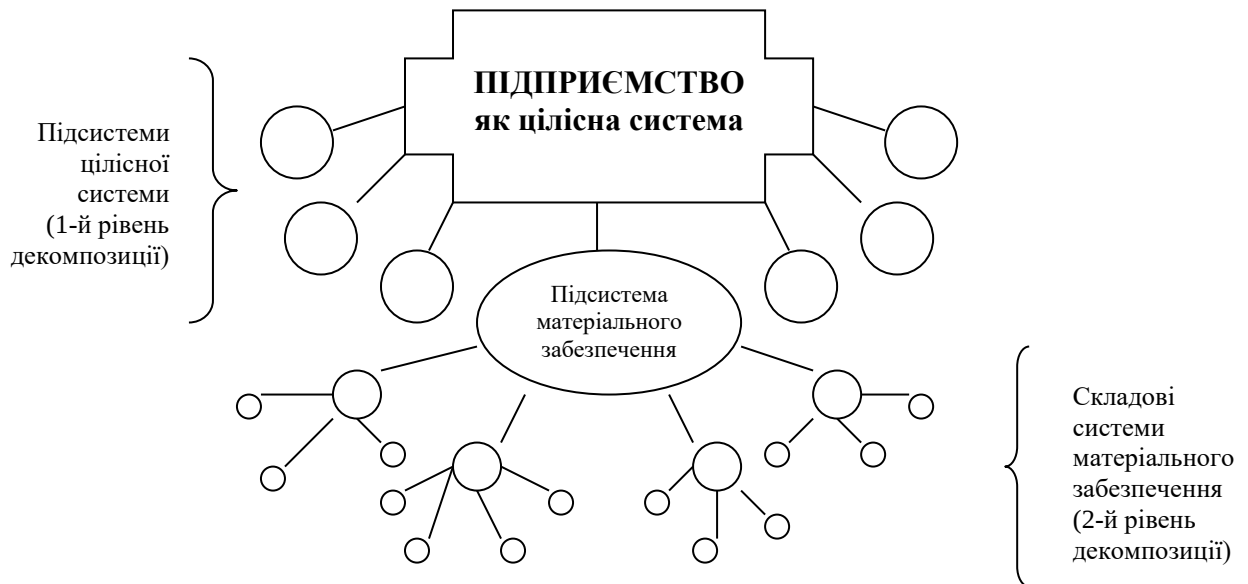


Рис. 2.6. Підсистема матеріального забезпечення підприємства як цілісної системи

На першому, верхньому рівні підприємство як цілісна система поділено на підсистеми, що становлять певні, специфічні сфери його діяльності. Однією з них є підсистема матеріального забезпечення. При русі «вниз» її розглядають уже як порівняно відокремлену систему, що має власний внутрішній склад об'єктів.

За класифікацією В.Г. Шоріна [211, с. 41-51] цій системі притаманні властивості кібернетичних систем: складність, динамізм, імовірність, гомеостатична природа.

До цього додамо, що вона чітко поділяється на дві підсистеми:

- перша управляє процесами матеріального забезпечення виробництва;
- друга безпосередньо займається господарською діяльністю.

На «вході» вона має розгорнуті цілі, котрі поставило перед нею підприємство, і власні ресурси, що дають їй змогу вести господарську діяльність, на «виході» – матеріальні ресурси як результат діяльності. Відповідно до цього, підсистема має канали прямого та зворотного зв'язку, що допомагає їй здійснювати інформаційні зв'язки зі структурами зовнішнього середовища і власними складовими частинами.

Таким чином, сукупний процес, що становить зміст сфери матеріального забезпечення виробництва, - не якась частина штучно сконструйованої логістичної системи, а відокремлена в просторі економічна система з явно вираженими властивостями кібернетичних систем.

2.3. Процес матеріального забезпечення як об'єкт внутрішнього контролю

Управління підприємством як процес є цілеспрямованим впливом на працівників, а через них – на матеріально-речові елементи виробництва та інші економічні об'єкти за допомогою властивих йому функцій.

Його здійснюють в інтересах досягнення цілей об'єктом управління шляхом формування цілей і команд, регулювання відхилень від заданого стану, вирішення багатьох інших питань, що становлять суть управлінського процесу.

Управління – це системно впорядкований процес, організована система, тому всі процедури, операції, заходи та інші дії, що в цілому є сенсом функцій управління, перебувають у нерозривному взаємозв'язку, а персонал, який їх виконує, - у постійній взаємодії.

В управлінні підприємством будь-якої галузі економіки існує певний взаємозв'язок функцій, зумовлений логічною послідовністю управлінського процесу. Дослідники вважають, що можна чітко виділити три його стадії:

- на першій визначають мету функціонування об'єкта, встановлюють кількісні характеристики розвитку;

- на другій – здійснюють контроль за станом проміжних або кінцевих результатів, якими оцінюють ступінь досягнення мети;
- на третій – регулюють відхилення, що виникають при цьому.

Визначення мети розвитку об'єкта, досягнення на шляху до неї певних економічних показників пов'язано з виконанням великої і складної роботи з економічного моделювання його бажаного стану. Проте обґрунтовані планові моделі завжди базовані на даних прогнозу, в основу якого покладено результати економічної діяльності підприємства за попередній період, тенденції його внутрішнього розвитку, цілі й обмеження, зумовлені зовнішнім середовищем.

Таким чином, на першій стадії процесу управління можна чітко простежити дві функції: економічний аналіз – як комплекс заходів щодо оцінки досягнутих результатів, виявлення внутрішніх і зовнішніх резервів, прогнозування на цій основі подальшого розвитку; планування – як сукупність процедур у царині власне моделювання. За допомогою функції планування здійснюють прямий зв'язок між системою та об'єктом управління.

Цілеспрямований вплив на нього передбачає постійне порівняння його запроектованих і досягнутих характеристик, виявлення відхилень фактичних величин від нормативних та планових показників. У цьому – сутність функції контролю, покликаною в усіх можливих випадках сигналізувати не лише про ті відхилення в діяльності, що вже відбулися, а й ті, що тільки в ній намічаються з тим щоб регулювання можна було здійснювати у превентивному режимі часу.

Функції контролю завжди передують функція обліку. Її зміст становлять процеси фіксації первинної інформації про господарські операції і групування даних за чітко визначеними ознаками, напрямками, періодами, центрами здійснення. Важко навіть уявити, що облік не охоплює всю систему економічних об'єктів, що він не є загальною функцією управління. Без неї не можна здійснювати не тільки контроль, а й економічний аналіз, які

не матимуть інформаційної бази. Тому твердження щодо локального, конкретного, а не загального значення обліку ми вважаємо необґрунтованим [150, с. 48-49].

Отже, на другій стадії процесу управління здійснюють ще дві функції управління – облік і контроль, за допомогою яких підтримують зворотний зв'язок між системою управління та об'єктом, на який спрямовують її вплив.

На завершальній стадії процесу управління здійснюють функції регулювання і мотивації, які поєднують комплекс заходів, спрямованих на усунення від'ємних відхилень, закріплення позитивних результатів.

Погоджуючись із таким підходом у принципі, зазначимо, що він чомусь залишає осторонь функцію стимулювання, котра, на наш погляд, має завершувати управлінський цикл, тому її обґрунтовано введено до складу загальних функцій управління у роботі [260, с. 88].

До речі, функція стимулювання теж базована на обліковій інформації, що посилює значущість обліку в загальному циклі управління всіма без винятку об'єктами.

Діючи за цією логікою, система управління цілеспрямовано впливає на об'єкт за допомогою функцій, взаємозв'язок яких утворює замкнений цикл управління: економічний аналіз – планування – облік – контроль – регулювання – стимулювання – економічний аналіз – планування і так далі [60, с. 6-8].

У літературі з проблем управління промисловим підприємством достатньо широко подано підхід, в основу якого покладено виділення у межах кругообороту засобів щодо відокремлених економічних об'єктів. Різні автори виділяють різні об'єкти, проте, незважаючи на деякі несуттєві розбіжності в їх складі та формулюванні назв, переважна більшість дослідників висловлює принципово подібні точки зору. В роботах минулих років [60, с. 13-15] визначено наступні об'єкти – грошові ресурси, засоби праці, предмети праці, трудові ресурси, процес виробництва, готовий продукт. Глибша деталізація дає змогу повніше охарактеризувати об'єкти

управління, що сприятиме конкретизації основних сфер взаємодії обліку з функціями планування, контролю, регулювання, аналізу. Крім того, саме той підхід до виділення об'єктів управління, що ми розглянули, покладено в основу розподілу праці у бухгалтеріях більшості підприємств, організаційна структура яких представлена, як правило, секторами обліку основних засобів, матеріалів, заробітної плати, виробництва, готової продукції, грошових розрахунків.

Обґрунтовано зазначено, що окремий розгляд функцій управління та економічних об'єктів можливий тільки на стадії теоретичного аналізу. Насправді нема окремо функцій, не пов'язаних із об'єктом управління. Виділені ланки управлінської діяльності є одночасно результатом одразу кількох принципів розподілу праці. Тобто, кожна функція управління взаємопов'язана з кожним об'єктом управління. З цього випливає, що порівняно відокремлений економічний об'єкт взаємопов'язаний із сукупністю функцій, взаємодія яких утворює замкнений цикл управління даним об'єктом. Трьохвимірна модель взаємозв'язку об'єктів і функцій управління подана на рис. 2.7, де на вісі X розташовані об'єкти, якими управляють, на вісі Y – функції управління цими об'єктами, на вісі Z – часові режими управління [260, с. 88].

Навіть поверховий розгляд моделі дає підстави зробити висновок, що в управлінні економікою промислового підприємства нема взаємодії функцій взагалі, є взаємодія функцій економічного аналізу, планування, обліку, контролю, регулювання стосовно засобів праці, предметів праці, трудових ресурсів, виробництва, збуту, грошових ресурсів; немає управлінського циклу взагалі, є цикл управління конкретними об'єктами. Чітке розуміння цього може бути відправною точкою у розв'язанні проблеми взаємодії обліку з іншими функціями управління в цілому та процесом матеріального забезпечення, зокрема.

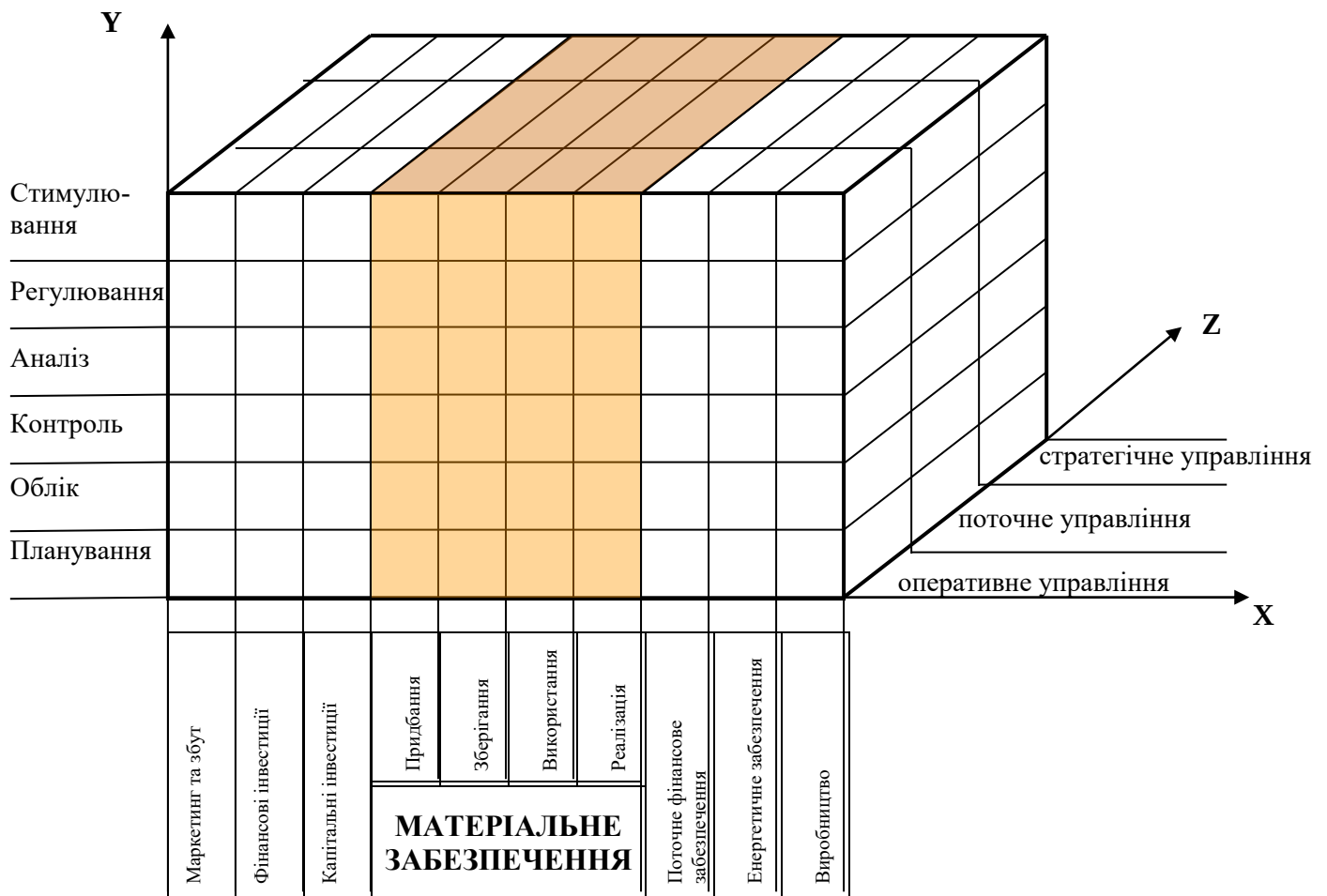


Рис. 2.7. Модель взаємозв'язку об'єктів і функцій
в управлінському циклі

Однією зі суттєвих концептуальних проблем є відсутність, на даний момент, можливостей визначення сукупних витрат сфери матеріального забезпечення, необхідність обрахунку яких надзвичайно важлива. Уточнення принципів побудови обліку витрат сфери матеріального забезпечення має бути основою розроблення їх інформаційної облікової моделі, що передбачено на методичному рівні.

Враховуючи, що в сучасних ринкових умовах господарювання оптимізація затрат підприємства залишається надзвичайно важливою проблемою, необхідна класифікація процесів, запасів і витрат сфери матеріального забезпечення, що зазначена в теоретичному блоці, є основою побудови інформаційних моделей витрат. Саме аналіз на теоретичному рівні різного роду класифікацій запасів та процесів, їх власного тлумачення,

розгляд процесів формування та використання запасів сприяли виробленню класифікації витрат підприємства на придбання і зберігання матеріальних ресурсів.

Удосконалення організації обліку процесу матеріального забезпечення має спиратися на дослідження наукових рекомендацій та аналогів у різних групах підприємств, на вивчення інформаційних зв'язків облікових працівників із оперативним та іншим персоналом.

Справа у тому, що є різні можливості формування організаційних структур, які тією чи іншою мірою сприяють наближенню функцій управління та обліку, до організаційних центрів, в яких безпосередньо здійснюються господарські процеси, виникають витрати, створюються результати діяльності.

В одному випадку, основну увагу приділяють налагодженню тісної взаємодії між відділом забезпечення і виробничими підрозділами, наголос роблять на підвищенні ефективності управління матеріальними потоками на етапах забезпечення і виробництва. Цього досягають створенням спеціалізованого підрозділу, керівник якого контролює рух матеріального потоку від закупівлі матеріалів до передачі готової продукції на склад збуту. Структуру такого типу застосовують на підприємствах, які виробляють складну матеріалоємну продукцію.

У другому випадку основну увагу приділяють упорядкуванню руху матеріалопотоків на стадії виробництва і збуту. Всі функції управління зосереджені в спеціальній службі. Її керівник забезпечує постійне узгодження виробничих і збутових планів, оперативно вирішує конфлікти та усуває труднощі в цій галузі, координує дію виробничих, збутових і транспортних ланок. Такі структури поширені на підприємствах споживчого комплексу, а також у компаніях, які випускають продукцію широкого асортименту, що мають складності при її доведенні до численних і територіально розрізнених споживачів.

У третьому випадку, в рамках підсистеми управління матеріальними потоками об'єднують усі види діяльності з управління матеріальними ресурсами і запасами на підприємстві. Цей варіант орієнтований на підвищення ефективності використання матеріально-товарних цінностей по всьому ланцюжку «забезпечення – виробництво – збут». Він найбільш властивий для об'єднань та підприємств, що випускають складну матеріаломістку продукцію, мають розгалужені внутрізаводські зв'язки і характерні великою кількістю постачальників та складською розподільчою мережею [122, с. 43].

У роботі [260, с. 22-23] вказано, що визначальним фактором обрання структури є її тип. Якщо вона побудована на принципах глибокого розподілу управлінської праці, в основі якого – її орієнтація не на цілі об'єкта, а на функції управління, і ґрунтована на жорсткій централізації персоналу, можливості поглиблення інтеграційних процесів в управлінні суттєво зменшуються.

Насамперед, неможливо зосередити функції в структурах, чії управлінські зусилля пов'язані безпосередньо з процесами окремих сфер діяльності, які розглядають як підсистеми цілісної системи економічних об'єктів. Але поглиблення інтеграційних процесів передбачає органічний взаємозв'язок функцій управління й тісну взаємодію персоналу, що їх виконує. У цих умовах важко впорядкувати інформаційні потоки, зробити коротшими канали прямого й зворотного зв'язку.

Можливості системи управління окремим об'єктом, в даному випадку процесом матеріального забезпечення виробництва, залежать від стану системи управління в цілому, від її цілеспрямованості, від підходу до побудови. Вочевидь, не можна зробити так, щоб стосовно будь-якого одного об'єкта застосовували принципи побудови, відмінні від принципів, прийнятих щодо інших порівняно відокремлених об'єктів.

Поглиблення бухгалтерських інформаційних моделей процесу матеріального забезпечення створює умови для вдосконалення функцій

планування, контролю, аналізу, тобто визначає можливість розвитку всієї системи управління і транспортно-заготівельних витрат.

Процес удосконалення інформаційних моделей, базованих на небухгалтерських методах формування, полягає у дослідженні складу і змісту моделей, розробленні алгоритму формування та розгляді напрямків їх використання в оперативному режимі управління.

Таким чином, системний підхід передбачає наукове опрацювання сукупності питань, що визначають розвиток як власне обліку процесів матеріального забезпечення, так і управлінського процесу в цілому.

Процес матеріального забезпечення повинен перебувати під впливом контрольних функцій комерційної служби, зокрема таких її підрозділів, як відділ закупівель, відділ логістики та служба якості тощо.

Кожен об'єкт внутрішнього контролю підпадає під контроль різних рівнів управління – від адміністрації підприємства до окремого працівника. Тому, при організації внутрішнього контролю раціональною буде побудова такої моделі, яка б найбільш повно охоплювала певні об'єкти і при цьому уникала непотрібне дублювання контрольних функцій. Оскільки організація контролю представляє собою взаємодію суб'єктів та об'єктів контролю, при побудові відповідних моделей контролю необхідно враховувати саме цей фактор. Найбільш лаконічно та чітко представити організацію контролю можна за допомогою, так званих, матриць організації контролю. Представлення методологічного рішення організації контролю було висвітлено у працях авторів [18, 61, 76, 139].

Приймаючи за основу результати дослідників – попередників, в таблиці 2.2 нами представлено модель внутрішнього контролю за процесом матеріального забезпечення.

Узагальнена модель організації
внутрішнього контролю постачання

№ з/ п	Об'єкти внутрішньогосподарського контролю	Центри відповідальності – центри контролю						
		Відділ постачання	Комора	Служба якості	Служба правового	Фінансова служба	Транспортна дільниця	Служба виробництва
		1	2	3	4	5	6	7
1	Вибір постачальника	x11	-	-	-	-	-	-
2	Аналіз надійності постачальника	x21				x25		
3	Оформлення замовлення на постачання	x 31	-	-	-	-	-	x37
4	Затвердження проекту договору	x 41	-	-	x 44	-	-	-
5	Підписання договору	x51	-	-	x54		-	-
6	Підготовка до прийняття вантажу	-	x62	-	-	-	x 66	-
7	Приймання товарно-матеріальних цінностей	x71	x 72	x 73	-	-	-	-
8	Відображення отримання товарно-матеріальних цінностей в регістрах обліку	x 81	x 82	-	-	x 85	-	-
9	Погашення кредиторської заборгованості та дотримання договірної дисципліни	x 91	-	-	x 94	x 95	-	-

На перетині стовпців та рядків визначається умовна участь кожного структурного підрозділу підприємства у контрольному процесі. Така участь нами умовно позначається літерою «X», з кодом: перша цифра – об'єкт внутрішнього контролю (господарський процес), друга цифра – структурний підрозділ, який приймає участь у контрольному процесі за відповідних умов (суб'єкт контролю). Участь («X») конкретизується через контрольні процедури, які повинні відбуватись на визначеному етапі. Кожний з

елементів господарських процесів підпадає під контрольні функції одного або декількох підрозділів підприємства.

Процеси матеріального забезпечення включають в себе наступні елементи:

- вибір постачальника;
- аналіз надійності постачальника;
- оформлення замовлення на постачання;
- затвердження проекту договору;
- підписання договору;
- підготовка до прийняття вантажу;
- приймання товарно-матеріальних цінностей;
- відображення товарно-матеріальних цінностей в регістрах обліку;
- погашення кредиторської заборгованості;
- контроль за дотриманням договірної дисципліни.

Контрольні процедури на етапі *X11* передбачають вибір постачальника. Відділ закупівель формує перелік постачальників за відповідними групами. Критерії групування повинні бути визначені у Положення про відділ закупівель. Постачальники, з якими встановлюються зв'язки вперше групуються окремо. Відділ закупівель повинен формувати на кожного постачальника дос'є про його надійність, які повинні постійно поповнюватись. Наявність таких дос'є скорочує час на пошук необхідних постачальників.

На етапі *X21* проводиться аналіз надійності постачальника. Працівник відділу закупівель через використання методів аналізу, використовуючи інформацію як власну, так і фінансової служби (*X25*) попередньо оцінює фінансову стійкість замовника. Для цього на підприємстві використовується порядок групування постачальників за категоріями ризиків: високий, середній, низький на підставі таких умов:

- ступінь виконання зобов'язань за розрахунками;

- наявність і склад інформації про постачальника (наприклад, відзиви інших підприємств).

На підставі проведеного аналізу працівник відділу закупівель складає доповідну записку, в якій висловлює власну думку і передає її начальнику відділу закупівель. Той, в свою чергу, надає дану інформацію заступнику директора з комерційних питань підприємства, який приймає рішення щодо можливості здійснення даного придбання.

Оформлення замовлення на постачання проводиться на етапі – *X31*. Виробнича служба повинна надати обґрунтовані вимоги щодо необхідності придбання певних видів товарно-матеріальних цінностей, виходячи із затвердженого оптимального розміру запасів на складі (*X37*). Після цього начальник відділу закупівель повинен проаналізувати дане замовлення і за відсутності неузгодженостей затвердити його й прийняти до виконання. Якщо його повноважень недостатньо для затвердження окремих видів закупівель, то він повинен представити всі документи (проект замовлення, документи, які підтверджують надійність постачальника, документи, які підтверджують необхідність придбання того чи іншого виду товарно-матеріальних цінностей) на щоденну нараду керівництва для затвердження.

На етапі *X44* відбувається затвердження проекту договору. Після отримання від постачальника проекту договору начальник служби правового забезпечення контролює його зміст з точки зору мінімізації фінансового та комерційного ризиків і ймовірності наступних спорів із контрагентом за такими ж параметрами контролю, які встановлені для реалізації продукції. У випадку виявлення умов, які збільшують фінансовий та комерційний ризик підприємства, начальник відділу правового забезпечення складає протокол неузгодженостей та направляє його потенційному постачальнику. Уточнений проект договору передається начальнику відділу закупівель, який перевіряє графік оприбуткування та оплати (*X41*).

Етап *X54* передбачає укладання договору. Начальник служби правового забезпечення складає документи, які підтверджують

повноваження начальника відділу закупівель щодо підписання договору (довіреність) (X51). Представник підприємства (в деяких випадках керівник) направляється для підписання договору. Один примірник договору передається на підприємство, реєструється та передається на зберігання до канцелярії, другий – залишається у постачальника. Копія першого примірника договору передаються у відділ закупівель, де також належним чином реєструється та підшиваються.

На етапі X66 відбувається підготовка до прийняття вантажу. За умови, якщо вантаж доставляється транспортом підприємства, передається замовлення на автомобіль до транспортної дільниці. Примірник замовлення передається на склад, комірнику, який повинен перевірити готовність приміщень, баків, цистерн для прийняття певних товарно-матеріальних цінностей (X62).

Приймання товарно-матеріальних цінностей проводиться на етапі X72. Комірник при прийнятті вантажу повинен контролювати відповідність товарно-матеріальних цінностей, зазначених у замовленні тим, що фактично надійшли. У випадках виникнення розбіжностей комірник повинен ініціювати створення комісії та скласти Акт приймання, який буде слугувати підставою для можливого висунення претензії постачальникам або перевізникам. У випадку отримання вантажу автомобільним транспортом комірник перевіряє відповідність даних товарно-транспортних накладних фактичній наявності товарно-матеріальних цінностей. При одержанні вантажів залізничним транспортом працівник відділу закупівель перевіряє відповідність кількості місць, що надходять, і знаків маркування на них даним супровідних документів (X71). У випадку виявлення відхилень при прийманні вантажу з даними, зазначеними у транспортних документах, або у разі виникнення питань щодо цілісності вантажу (зірвана або пошкоджена пломба) складається комерційний акт в присутності працівника служби закупівель підприємства та залізниці, який слугуватиме підставою для висунення претензії до залізниці. Крім того, при прийнятті вантажу, служба

якості (X73) шляхом лабораторних аналізів встановлює якісні характеристики сировини, що надійшла. Дані показники становлять базу для визначення заборгованості постачальнику. Комірник складає прибуткові документи у двох примірниках (прибуткової накладні або Реєстри надходження насіння), належним чином їх реєструє: один примірник залишається на складі для ведення складського обліку, другий, разом товарно-транспортною накладною, в якій має міститись позначка про прийняття товару – передається у фінансовий відділ. На примірнику товарно-транспортної накладної постачальника робиться відмітка про прийняття продукції та віддається йому.

Етап X85 передбачає відображення отримання товарно-матеріальних цінностей у реєстрах обліку. Фінансовий відділ групує отриману від комірників та служби якості інформацію (X82). Побудова аналітичного обліку повинна забезпечувати отримання даних про обсяги оприбуткування в розрізі окремих сегментів і повинна контролюватись головним бухгалтером. Оплата кредиторам повинна відбуватись лише за наявності однієї з наступних умов: наявності рахунків-фактур, наявності прибуткових документів на складі, наявності замовлення на оплату. На підставі даних аналітичного обліку працівники фінансового відділу формують звіти, в яких відображаються дані про оприбуткування і передають їх для контролю у відділ закупівель. На підставі таких звітів працівниками відділу закупівель здійснюється контроль виконання планів оприбуткування за відповідні періоди (10 днів, місяць, квартал тощо) та дотримання графіків оплати, погоджених із постачальником (X81). Крім цього, начальник відділу закупівель постійно здійснює контроль за відхиленнями в аспектах постачання. Такі відхилення можуть бути наступними:

- невиконання постачальником зобов'язань зі своєчасного та повного відвантаження;
- неготовності підприємства прийняти продукцію від постачальника;
- невиконання зобов'язань через несвоєчасну оплату постачальникам;

- неналежне виконання зобов'язань перевізниками і експедиторами, у тому числі по забезпеченню кількісного і якісного збереження продукції при її транспортуванні і розвантаженні в місцях призначення.

За наявності таких фактів начальник відділу закупівель аналізує, встановлює причини відхилень, виявляє винних осіб і приймає заходи в межах своєї компетенції, висуває претензії іншим структурним підрозділам підприємства за невиконання внутрішньогосподарських зобов'язань. Начальник відділу закупівель готує відповідні оперативні зведення (рапорти) за неусунутими відхиленнями і разом з доданими документами надає для розгляду на щоденних оперативних нарадах керівництва, де приймаються відповідні управлінські рішення.

На заключному етапі Х95 відбувається погашення кредиторської заборгованості та дотримання договірних зобов'язань. Щоденно працівник фінансового відділу на підставі виписок банку формує інформацію про сплату коштів постачальникам, які потім групуються в окремі звіти та передаються начальнику фінансового відділу. До звітів додаються розшифровки. Начальник фінансового відділу встановлює причини виявлених відхилень, які можуть бути наступними:

- несвоєчасне надходження документів про оприбуткування у фінансовий відділ;
- несвоєчасне отримання рахунків-фактур від постачальників;
- неотримання продукції від постачальників;
- неплатоспроможність підприємства і т.д.

Провівши аналіз таких відхилень, начальник фінансового відділу приймає відповідні заходи в межах своєї компетенції. Звіти про відхилення, доповідні записки із розшифровкою відхилень, зазначенням причин, винних осіб та проведеними заходами начальник фінансового відділу (фінансовий директор) надає до розгляду на щоденних нарадах керівництва підприємства. У випадку, якщо в межах своєї компетенції, фінансовий директор не може усунути відхилення, він розробляє заходи щодо їх усунення із залученням

інших структурних підрозділів підприємства і також надає їх на розгляд керівництву.

Контроль з боку головного бухгалтера на підставі даних аналітичного обліку дозволяє виявити:

- повноту і своєчасність погашення заборгованості;
- невірні записи за рахунками кредиторів;
- невраховану раніше кредиторську заборгованість.

Крім того, для підвищення ефективності контролю, за кожним постачальником наприкінці місяця доцільно проводити взаємозвірки оформлюючи їх відповідним Актами.

Враховуючи негативні наслідки, до яких призводить виникнення і наявність кредиторської заборгованості працівник фінансової служби разом з головним бухгалтером контролює її погашення. Щоденно на підставі виписок банку формується інформація про погашення заборгованості постачальникам, які потім групуються в окремі звіти та передаються начальнику фінансового відділу. До звітів додаються розшифровки. Начальник фінансового відділу встановлює причини виявлених відхилень, які можуть бути наступними:

- несвоєчасне надходження документів про оприбуткування матеріальних цінностей у фінансовий відділ;
- несвоєчасна виписка та отримання від постачальників рахунків-фактур;
- відмова від оплати;
- неплатоспроможність тощо.

Провівши аналіз таких відхилень, начальник фінансового відділу приймає відповідні заходи в межах своєї компетенції. Звіти про відхилення, доповідні записки із розшифровкою відхилень, зазначенням причин, винних осіб та проведеними заходами надаються на розгляд керівництву підприємства. У випадку, якщо в межах своєї компетенції, фінансовий директор не може усунути відхилення, він розробляє заходи щодо їх усунення із залученням інших структурних підрозділів підприємства.

З метою поліпшення роботи з кредиторами, вважаємо за необхідне створювати обмеження розміру кредиторської заборгованості і здійснювати контроль за дотриманням даного обмеження. Такі обмеження повинні встановлюватись для господарюючих суб'єктів з врахуванням особливостей їх виробництва, взаємовідносин з підприємствами-партнерами, з врахуванням умов ринку, що буде сприяти встановленню оптимального розміру фінансової стійкості. Ми вважаємо, що встановлення обмежень щодо розміру кредиторської заборгованості повинно відбуватись за двома напрямками:

- встановлення загального розміру кредиторської заборгованості;
- встановлення обмеження кредиторської заборгованості за кожним підприємством – партнером в залежності від його індивідуальних особливостей та зв'язку з господарюючими суб'єктами (встановлення мінімальної межі для нових контрагентів, встановлення максимальної межі або взагалі зняття всіх обмежень для підприємств, які вже заслужили довіру).

Здійснюючи розподіл потенційних кредиторів на групи доцільно враховувати також й наступні фактори:

- виконання зобов'язань за розрахунками;
- ринкову сегментацію ринку;
- розміри підприємства та форму власності;
- галузеву та географічну належність;
- наявність додаткової інформації (відзиви інших підприємств, банківські та аудиторські довідки тощо).

Дослідження діяльності підприємств показують, що недоліки попереднього контролю призводять до виникнення боргів, які погашаються невчасно. Тому виникає необхідність у застосуванні прийомів поточного та наступного контролю.

РОЗДІЛ 3

СУЧАСНІ ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРОЦЕСІВ МАТЕРІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

3.1. Удосконалення інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю через ефективну організацію документообороту

Необхідність вдосконалення інформаційного забезпечення внутрішнього контролю було обґрунтовано у попередніх розділах роботи.

Для досягнення мети внутрішнього контролю необхідне створення якісного вхідного інформаційного забезпечення. Одним із елементів вхідного інформаційного забезпечення є створення та організація чіткого документообороту. Виходячи з формулювання, наданого авторами у визначенні документу, як заведеного певним чином і зафіксованого на спеціальному носії повідомлення про існування факту господарської діяльності (або можливість його існування в майбутньому) [215, с.174], вважаємо за необхідне визначити порядок руху документів.

Документооборотом називається порядок і шляхи руху документів з моменту їх складання до моменту здачі до архіву. Головне завдання документообороту – прискорення руху документів, і чим коротше і швидше буде організовано цей процес, тим він буде ефективнішим, і користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень.

Кожне підприємство, враховуючи специфіку своєї господарської діяльності та структури управління, визначає напрями й обсяги документів. Організовує документооборот на підприємстві головний бухгалтер чи бухгалтер, який розробляє правила і технологію обробки облікової інформації. Організаційні етапи документопотоку відображаються у спеціальному документі, який називається Графік (план) документообороту.

Він повинен визначати здійснення систематичного контролю складання і строків проходження первинних, зведених документів між окремими структурними підрозділами, передачі їх у бухгалтерію. Графік (план) документообороту розробляється головним бухгалтером і затверджується керівником. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку складання і подання до бухгалтерії та опрацювання документів є обов'язковими для всіх підрозділів і служб підприємства.

Документи, як правило, складаються оперативними працівниками підприємства (касир, рахівники цехів, комірники, майстри тощо) або надходять «зі сторони» через канцелярію з обов'язковою реєстрацією. Кожному виконавцю необхідно видати виписку з графіку (плану) документообороту, в якій наводиться перелік документів, що належать до функціональних обов'язків виконавця, термін їх подання і перелік служб (підрозділів) підприємства, в які передаються ці документи.

Документооборот виступає тим інформаційним середовищем, в якому відбуваються контрольні функції з метою виявлення відхилень від норм, стандартів та порядку здійснення господарської діяльності суб'єкту господарювання. Для кожного документу існує свій шлях руху, тобто свій документообіг. Однак для всіх них загальними є п'ять основних етапів:

- складання документа в момент здійснення господарських операцій, а якщо це не представляється можливим – безпосередньо після її закінчення відповідно до вимог, запропонованим до його оформлення;
- передача документа в бухгалтерію, де контролюється своєчасність і повнота його здачі для облікової обробки;
- перевірка прийнятих документів за формою (перевіряються повнота і правильність оформлення, заповнення обов'язкових реквізитів), за змістом (законність задокументованих операцій, логічне ув'язування окремих показників) і арифметична перевірка;
- обробка документів;
- перевірка документів.

Обробка документів передбачає її здійснення в три етапи:

- таксування (розцінка) документів полягає у проставленні у відповідних графах документа ціни і суми, тобто переведення натуральних і трудових вимірників здійснюється в самому документі шляхом множення показника на ціну. Ця операція характерна для документів, якими оформлюється рух матеріальних цінностей, оскільки в момент їх складання записують тільки кількісні показники. Документи, в яких проставлено ціну та суму, не підлягають розцінці. У результаті розцінки здійснюється оцінка господарської операції у грошовому вимірнику;
- групування документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи з метою підготовки зведених даних (за складами, цехами, замовлення тощо) і спрощення ведення первинного обліку. Документи, згруповані за певними ознаками однорідності в накопичувальні та групувальні відомості, істотно скорочують подальші реєстраційні операції;
- бухгалтерське проведення (проводка) передбачає вказування у первинних або згрупованих документах (відомостях) бухгалтерської проводки (кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку), яку в майбутньому буде відображено в регістрах бухгалтерського обліку, а потім у звітності. Здебільшого первинні документи, накопичувальні та групувальні відомості, меморіальні ордери містять для зазначення кореспондуючих рахунків спеціальні графи.

Крім того, при надходженні документів до бухгалтерії проводять їх перевірку:

- за формою (формальна перевірка заповнення всіх реквізитів, відповідності стандарту і формі документа, своєчасності складання документа і подання до бухгалтерії);

- за змістом (змістовна перевірка правильності відображення господарської операції, її відповідність законодавчим та нормативним вимогам, інтересам власника чи підприємства);
- арифметична (перевірка правильності проставлених цін і тарифів, розрахованих сум і підсумків).

Оформлені бухгалтерськими кореспонденціями документи обліку використовують для подальшого відображення господарських операцій, що в них містяться, у регістрах синтетичного і аналітичного обліку. На цьому практично завершується робота з первинними бухгалтерськими документами. Первинні документи, виконавши свою обліково-аналітичну функцію, підлягають передачі в архів.

Для зберігання документів призначені архіви. Розрізняють поточні й постійні архіви. Поточний архів організовують безпосередньо в бухгалтерії для зберігання документів звітного року, оскільки в поточному році часто є потреба звертатись до нього за довідками й інформацією. Поточний архів міститься у спеціально закритих шафах. Постійний архів розміщується у спеціально обладнаному приміщенні й призначений для зберігання не тільки бухгалтерських документів і звітів, а й справ інших підрозділів і служб підприємства. Всі прийняті на зберігання справи реєструються в архівній книзі, що полегшує пошук документів чи справи у разі необхідності. Відповідно опрацьовані, систематизовані у хронологічному порядку, прошиті й марковані ярликами (рубриками) документи з поточного архіву передають у постійний після закінчення звітного року. Первинна документація зберігається в архіві окремо від облікових регістрів.

Терміни зберігання документів у постійному архіві визначено Головним архівним управлінням при Кабінеті міністрів України. Відповідно до переліку, затвердженого наказом цього управління, документи поіменовані у розділі 42 «Бухгалтерський облік та звітність» зберігаються від 3 до 5 років. Так, для первинних документів, що фіксують факт виконання господарських операцій і є підставою для бухгалтерських податкових

записів, встановлено термін зберігання – 3 роки; розрахунково-платіжних відомостей, актів документальних ревізій, податкових та інших перевірок – 5 років; особових рахунків робітників, службовців, студентів – 75 років; статuti та положення, бухгалтерські звіти і баланси, передавальні, розділювальні та ліквідаційні баланси зберігаються постійно.

Принципи документообороту повинні передбачати:

- чітку організацію руху документів, тобто потік документів повинен бути прямоточним, що виключає повторні або поворотні маршрути;
- однократне перебування документу в одному підрозділі або у одного виконавця;
- оперативність обробки документів;
- узгодження документів на всіх етапах виконання до підписання керівником.

Окремі дослідники виділяють лише документи за призначенням – розпорядчі, виконавчі та бухгалтерські, або організаційно-розпорядчі [32, с.77-78]. Однак, ми вважаємо, що для цілей контролю варто виділити ще дві групи – документи з особового складу та нормативні документи:

- організаційні документи (наприклад, статутні документи, Колективний договір між адміністрацією та трудовим колективом, положення про структурні підрозділи тощо);
- розпорядницькі документи (накази з основної діяльності, розпорядження тощо);
- документи з особового складу (заяви, накази, трудові контракти, (договори) особисті справи, особисті картки, трудові книжки тощо);
- фінансові і бухгалтерські документи (головна книга, річні звіти, бухгалтерські баланси, акти ревізій тощо);
- інформаційно-довідникові документи підприємства (акти, листи, факсимільні повідомлення, довідки, телефонограми, доповідні та службові записки тощо);

- нормативні документи державних органів (документи, що надходять на підприємство від держаних та муніципальних органів, що регулюють питання його діяльності (податки, збори, охорона навколишнього середовища тощо);
- комерційні договори (контракти, угоди);
- дозвільні документи (ліцензії, сертифікати тощо).

Вищеперераховані документи належать до організаційно-розпорядчих. Виключенням є фінансово-бухгалтерські документи, які мають специфічні особливості складання і обробки.

У залежності від об'єктивних чи суб'єктивних факторів яка-небудь група документів може переважати чи бути незначною.

В залежності від номенклатури відбувається формування пакетів документів та їх оформлення. На підставі експертизи цінності документів (важливості) здійснюється їх відбір з наступною передачею певної частини документів на зберігання. Порядок руху документів, як правило, закріплюється в розроблених службою документального забезпечення схемах проходження документів. В умовах застосування засобів обчислювальної техніки організація документообороту повинна забезпечувати поєднання ручної і автоматизованої обробки документів. Основні операції діловодства наведені у таблиці 3.1.

Доцільно також розмежовувати документи за місцем складання за відношенням до підприємства – на внутрішні, які складаються працівниками підприємства, і зовнішні, які складені третіми сторонами і надходять на підприємство. Важливим з точки зору внутрішнього контролю є зміст інформаційного повідомлення, відображеного в документі, тому доцільно використовувати їх поділ на три групи за фактами господарського життя:

- документи, які фіксують стан того чи іншого об'єкту на підприємстві, до них відносять відомості інвентаризації, довідки, що констатують відповідний стан активів чи пасивів, а також фінансова звітність підприємства;

Таблиця 3.1

Організація роботи з документами на підприємстві

Складові частини	Операції з документами	Групи документів		
		Внутрішні	Вихідні	Вхідні
ДОКУМЕНТУВАННЯ	Складання проекту документа			
	Погодження проекту документа зі спеціалістами			
	Перевірка правильності оформлення документа			
	Підписання (затвердження) документа керівником			
	Реєстрація		Відправка адресату	Накладання візи
ОРГАНІЗАЦІЯ РОБОТИ з ДОКУМЕНТАМИ	Розгляд документів керівником			
	Контроль виконання			
	Виконання документів			
	Формування справ		Другі примірники	
	Поточне зберігання і використання			
	Передача на архівне збереження			
	Знищення документів			
Умовні позначення операцій:				
	Обов'язкові для даної групи документів		Можливі для даної групи документів	Ті, які не використовуються

- документи, які фіксують дії, тобто відображають факти, пов'язані з господарськими і фінансовими процесами;
- документи, які фіксують події, тобто нетипові ситуації, викликані зовнішніми чи внутрішніми факторами (акти, довідки тощо).

Важливою класифікаційною характеристикою з точки зору внутрішнього контролю виступає їх поділ за змістом на монетарні (документи, які відображають касові і банківські операції та операції,

пов'язані з розрахунками) та немонетарні, де відображаються інші факти і операції. Система внутрішнього контролю має відслідковувати наявність підпису на монетарних документах керівника підприємства та головного бухгалтера, адже економічні доцільність та правомірність таких операцій повинні визначати саме вони.

З точки зору формальних ознак кожного документа важливим є автоматизація інформаційного середовища підприємства. Але автоматизація документообороту – не є аналогією безпаперового документообrotу, адже функція оригіналу для цілого ряду задач внутрішнього контролю залишається вкрай важливою. Інформаційне середовище з електронним документообротом свідчить про передачу від паперових носіїв електронним не функцію оригіналу, а транспортну функцію. За умов автоматизації папір неефективно використовувати як носій інформації від одного користувача до іншого. Тому і неефективним є управління паперовими фондами у відриві від управління електронними. І паперові, і електронні архіви складають одну інформаційну систему, однак повинні використовуватися і контролюватися, виходячи зі своїх функціональних призначень.

Ми вважаємо, що паперовий оригінал повинен відразу складатися відповідно до формальних вимог підприємства, спочатку в оперативне збереження, потім, відповідно до прийнятих процедур, передаватися на довгострокове збереження, а не циркулювати по кабінетах. Циркулювати повинен електронний документ, що у рамках системи однозначно ідентифікується з паперовим оригіналом. І точно так само на етапі контрольних функцій в рамках єдиної системи контролюється як паперовий оригінал, так і оригінал електронний, його рух та виконання.

Нами пропонується детальний графік документообrotу (Таблиця 3.2), який передбачає всі етапи проходження документу, його паперові та електронні форми в умовах автоматизації роботи з інформацією.

Таблиця 3.2

Графік документообороту

по _____
Затверджений наказом № _____ від « ____ » _____ 20 ____ р.

Створення документа (паперова та електронна форма)				Перевірка документа та його затвердження (паперова форма)					Обробка документа		Передача документу в архів (у підшивку)	
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
Найменування документа	Кількість примірників	Відповідальний за складання	Строки виконання	Відповідальний за перевірку	Відділ, який представляє документ	Строки представлення	Підпис документа керівником вищого рівня	Примітки	Виконавець обробки	Строки обробки	Виконавець передачі	Строки передачі до архіву
Прибуткова накладна від постачальника, Акт купівлі-продажу	1			відділ закупівлі, бухгалтер з даної ділянки обліку		в день фактичного надходження ТМЦ	постачальник, бухгалтер		бухгалтер	в день фактичного надходження прибуткової накладної	бухгалтер	до початку наступного звітнього місяця
Прибутковий ордер	2	бухгалтер з даної ділянки обліку	в день фактичного надходження прибуткової накладної	головний бухгалтер (заступник)	бухгалтерія	до початку наступного звітнього місяця	комірник, бухгалтер		комірник	в день фактичного отримання прибуткового ордеру	бухгалтер	до початку наступного звітнього місяця
Ресстр прибуткових документів	2	комірник	запис здійснюється в день фактичного надходження прибуткового ордеру	бухгалтер з даної ділянки обліку	комора	через кожний 10 (11) день звітнього місяця	комірник, бухгалтер		бухгалтер	до кінця звітнього місяця	комірник	до початку наступного звітнього місяця

Створення документа (паперова та електронна форма)				Перевірка документа та його затвердження (паперова форма)					Обробка документа		Передача документа в архів (у підшивку)	
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
Найменування документа	Кількість примірників	Відповідальний за складання	Строки виконання	Відповідальний за перевірку	Відділ, який представляє документ	Строки представлення	Підпис документа керівником вишого рівня	Примітки	Виконавець обробки	Строки обробки	Виконавець передачі	Строки передачі до архіву
Картка складського обліку	1	комірник	в день отримання прибуткового ордеру	бухгалтер, інвентаризаційна комісія	комора	до початку наступного звітного місяця	комірник		комірник	в день складання картки	комірник	до початку наступного півріччя
Журнал реєстрації карток складського обліку	1	комірник	запис здійснюється в день відкриття (запису) картки складського обліку	бухгалтер, інвентаризаційна комісія	комора	до початку наступного звітного місяця	комірник, бухгалтер		бухгалтер	до кінця звітного місяця	комірник	після закінчення в Журналі аркушів
Вимога на відпуск ТМЦ	1	відповідальна особа, що вимагає відпуску ТМЦ, комірник іншого цеху (складу)	не пізніше ніж за півдня до отримання ТМЦ, яке планується	комірник, бухгалтер даної ділянки обліку, начальник виробництва (майстер, головний технолог)	цех (склад), який вимагає відпуску ТМЦ, матеріально відповідальна особа	в день складання вимоги	комірник, бухгалтер даної ділянки обліку, начальник виробництва		комірник	не пізніше наступного робочого дня від дня отримання вимоги	комірник	до початку наступного півріччя

Створення документа (паперова та електронна форма)				Перевірка документа та його затвердження (паперова форма)					Обробка документа		Передача документу в архів (у підшивку)	
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
Найменування документа	Кількість примірників	Відповідальний за складання	Строки виконання	Відповідальний за перевірку	Відділ, який представляє документ	Строки представлення	Підпис документа керівником вишого рівня	Примітки	Виконавець обробки	Строки обробки	Виконавець передачі	Строки передачі до архіву
Лімітно-забірна картка	2	комірник цеху (складу) який передає ТМЦ	в день фактичної передачі	бухгалтер даної ділянки обліку	комора, яка передає ТМЦ	до кінця звітнього місяця	комірник, який передає, та особа, яка приймає (начальник цеху, комірник іншого цеху)		1 примірник - комірник, що передав ТМЦ; 2 примірник - особа, яка прийняла ТМЦ	в день фактичного прийняття (передачі)	1 примірник - комірник, що передав ТМЦ; 2 примірник - особа, яка прийняла ТМЦ	до початку наступного півріччя
Реєстр видаткових документів	2	комірник	запис здійснюється в день фактичного відпуску ТМЦ	Бухгалтер даної ділянки обліку	комора	через кожний 10 (11) день звітнього місяця	комірник, бухгалтер		бухгалтер	до кінця звітнього місяця	комірник	до початку наступного звітнього місяця
Нагромаджувальна відомість	1	Бухгалтер даної ділянки обліку	до 2 числа місяця наступного за звітнім	головний бухгалтер (заступник)	бухгалтерія	до 2 числа місяця, наступного за звітнім	бухгалтер, головний бухгалтер (заступник)		Бухгалтер даної ділянки обліку	до кінця звітнього місяця	Бухгалтер даної ділянки обліку	до початку наступного звітнього місяця

Створення документа (паперова та електронна форма)				Перевірка документа та його затвердження (паперова форма)					Обробка документа		Передача документу в архів (у підшивку)	
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
Найменування документа	Кількість примірників	Відповідальний за складання	Строки виконання	Відповідальний за перевірку	Відділ, який представляє документ	Строки представлення	Підпис документа керівником вишого рівня	Примітки	Виконавець обробки	Строки обробки	Виконавець передачі	Строки передачі до архіву
Відомість № 5.1 аналітичного обліку запасів, Журнал-ордер №5, 5а	1	Бухгалтер даної ділянки обліку	до 5 числа місяця, наступного за звітним	головний бухгалтер (заступник)	бухгалтерія	не пізніше останнього дня звітного місяця	бухгалтер, головний бухгалтер (заступник)		головний бухгалтер (заступник) при складанні оборотно-сальдової відомості	до 5 числа місяця, наступного за звітним	головний бухгалтер (заступник)	після закінчення звітного року (до 28 лютого)

Таким чином, для організації складової системи внутрішнього контролю – інформаційного середовища, слід визначити коло первинних документів та інших носіїв інформації, де будуть відображені дані про виконання відповідними працівниками своїх функцій, дані про реалізацію етапів відповідних фінансових і господарських операцій. Запропонований графік дозволяє визначити точки контролю для оцінки різних аспектів реалізації господарських операцій і стану (наявності) виробничих ресурсів, визначити контрольовані параметри об'єктів контролю, критичні місця, де ризик виникнення помилок, викривлень та інших небажаних наслідків є досить високим.

У цілому використання графіку документообороту, де визначено життєвий цикл документу і сам документ, як об'єкт контролю, відповідальні посадові особи за його складання та виконання, стає початком формування

системи внутрішнього контролю. Розробка і документальне затвердження контрольних процедур по відношенню до процесів матеріального забезпечення стане наступним кроком у цьому напрямку.

Інформаційне середовище, як складова системи внутрішнього контролю, визначає об'єкти, на які спрямовуються його контрольні дії. Тому висновками щодо ефективності функціонування всієї системи внутрішнього контролю на основі затвердженого графіку документообороту є:

- кожний суб'єкт контролю, який працює на підприємстві має нести відповідальність за неналежне виконання контрольних функцій. Відповідальність має бути формально визначена у посадових інструкціях та графіку документообороту;
- суб'єкту контролю не можна призначати контрольні функції, які не забезпечується засобами для їх виконання і одночасно не може існувати засобів, не пов'язаних з тією чи іншою функцією. Таку узгодженість дозволяє визначити графік документообороту, в якому пов'язана функціональна збалансованість із засобами щодо її виконання (документами);
- інформація про відхилення має бути надана своєчасно особам, уповноваженим приймати рішення. Якщо інформація несвоєчасно надається керівництву, виявлення контрольних відхилень може втратити сенс. У зв'язку з цим важливим є контроль в умовах автоматизації облікового процесу, коли об'єктом контролю стає не лише паперова форма документу, але і рух електронного носія відповідно до графіку документообороту;
- контроль слід розглядати інтегровано з іншими елементами інформаційного простору в єдиному полі системи управління. Тому слід забезпечити належний доступ до інформації, яка зберігається в електронному вигляді про рух документів щодо відображення конкретних господарських процесів, стану активів;

- ступінь складності системи внутрішнього контролю має відповідати складності її підконтрольної складової. Здійснити успішну оцінку і виявлення різноманітних відхилень підконтрольних об'єктів можливе лише за умови розуміння, прозорості та адекватності інформаційного середовища завдань контролю, спрямованих на нього.

Запропонований графік документообrotу процесів матеріального забезпечення поліпшує облікову роботу на підприємстві, посилює контрольну функцію бухгалтерського обліку, підвищує рівень автоматизації облікових робіт тощо.

3.2. Тестування як інструмент оцінки системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення

Проблема розвитку системи внутрішнього контролю на рівні будь-якого промислового підприємства, полягає у виробленні комплексного, системного підходу і пов'язаних з ним методичних рішень, які б були здатні створити практичні умови для її впровадження та функціонування. У ринковому конкурентному середовищі дана проблема набуває особливої актуальності, оскільки на злагоджене та ефективне ведення господарської діяльності визначальний вплив здійснює системи внутрішнього контролю.

Важливою складовою розвитку системи внутрішнього контролю є отримання уявлення про її фактичний стан, що сформує передумови для її вдосконалення, дозволить визначити «вузькі» місця в методиці та організації внутрішнього контролю на підприємстві.

Проблеми оцінки системи внутрішнього контролю з точки зору його вдосконалення в організаційному та методичному аспектах на практичному рівні можна вважати нерозкритими. Це є прогалиною у науці про контроль, адже використання інструментів тестування при оцінці системи внутрішнього контролю є доволі перспективним та дозволяє отримати об'єктивну та неупереджену інформацію. Дане твердження стосується як

системи управління підприємства в цілому, так і процесами матеріального забезпечення зокрема.

Тестування застосовується для визначення відповідності предмета випробування заданим характеристикам. У завдання тестування не входить визначення причин невідповідності заданим вимогам. Тестування є одним із видів діагностики явища, яке перебуває у контрольному середовищі.

Тестування застосовується у різних галузях науки, у тому числі економічній, з метою визначення придатності об'єкта тестування для виконання покладених на нього функцій. Якість тестування і достовірність його результатів значною мірою залежить від методів тестування та складу тестів. Процес тестування включає:

- подачу тестового набору;
- визначення реакції об'єкта тестування на тестовий набір;
- оцінку і висновки.

Тестовий набір складається з окремих тестів і розробляється таким чином, щоб забезпечити найбільш повне покриття множини ймовірних впливів на об'єкт тестування. Цим, також, визначається складність розробки як окремих тестів, так і тестових наборів.

Останнім часом спостерігається підвищення інтересу до застосування тестів у сферах. Це пояснюється тим, що тести мають притаманні лише їм характеристики, зокрема:

- простота використання і швидкість виконання тестів;
- отримання миттєвого результату;
- виключення упередженого ставлення до тестованого;
- неминучість контролю;
- повторюваність результатів при повторному тестуванні.

Коректність та надійність тестових завдань – одна з найважливіших проблем успішного втілення в практику оцінки системи внутрішнього контролю підприємства в цілому та процесів матеріального забезпечення зокрема.

Складання тестів доволі складний процес, який потребує певного рівня професіоналізму і досвіду. Багато чинників необхідно врахувати під час складання тестових завдань. Перш за все, необхідно визначити межі предметної області і розбити її на розділи, які в свою чергу розподіляються на підрозділи і т.д., та визначити найбільш важливі питання. Наступним етапом є складання і підбір тестових питань. Тести бувають таких типів:

- тести закритого типу – тестованому пропонується вибрати правильний варіант з набору варіантів відповідей;
- тести на відповідність – тестований повинен привести у відповідність питання та їх відповіді;
- тести на встановлення послідовності – тестований повинен розташувати дії в певній послідовності;
- тести відкритого типу – тестований повинен дати чітку, однозначну відповідь;

Для оцінки системи внутрішнього контролю в цілому, та процесів матеріального забезпечення зокрема, доцільно застосовувати тести відкритого типу. Тест відкритого типу має бути достатньо зрозумілим, лаконічним, всеохоплюючим і таким, що передбачає точну й однозначну відповідь – «так» або «ні» (виключає відповіді «іноді», «можливо», «за деяких умов», «не пам'ятаю», «не знаю» тощо).

Доволі тривалий час тести системи контролю використовувались виключно на стадії планування аудиторських перевірок. Даний факт нами не заперечується й навіть підкреслюється його доцільність. Проте, в той же час, ми наполягаємо на тому, що система тестування внутрішнього контролю показує свою дієздатність та ефективність за наступних умов:

- при зовнішньому контролі (може бути корисною при перевірці держаними контролюючими органами);
- при діяльності внутрішніх контролюючих органів (ревізійні комісії, служби внутрішнього аудиту);

- при зміні інструментів внутрішнього контролю (оцінювання альтернативних варіантів побудови системи контролю);
- з ініціативи власників (при їх зміні; інтерес власника щодо дієвості створеної системи контролю тощо);
- при зміні певних категорій облікового персоналу (головного бухгалтера, матеріально-відповідальних осіб тощо);
- при зміні філософії та стилю керівництва (запровадження нових форм організаційних структур, нових методик, систем бюджетування тощо);
- з інших причин (з ініціативи інвесторів, кредиторів тощо).

Продумані питання тестів оцінки системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення дозволять отримати комплексну інформацію про стан внутрішнього контролю, швидко виявити проблематичні ділянки і на основі цього вжити термінових заходів щодо їх усунення.

При розробці тестів оцінки системи внутрішнього контролю в цілому та процесів матеріального забезпечення, зокрема, обов'язково необхідно враховувати наступні моменти:

- галузеві особливості суб'єкта господарювання, що підлягає тестуванню;
- вплив специфіки діяльності на побудову системи обліку;
- залежність підприємств галузі від сезонних коливань;
- зовнішній вплив на розвиток даної галузі (законодавче регулювання, політичне та соціально-економічне становище);
- виробничі фактори;
- номенклатура продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надається).

З огляду на тематику дослідження нами пропонується використовувати тестування системи внутрішнього контролю процесів матеріального забезпечення. Оскільки, виробничі запаси є основним елементом системи матеріального забезпечення, то саме цьому об'єкту і буде приділено найбільшу увагу.

Перш ніж розпочати перевірку стану операцій з виробничими запасами, необхідно оцінити та визначити дієвість існуючої системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Оцінка систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій із запасами необхідна для з'ясування:

- особливостей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які застосовуються підприємством;
- загального підходу до проведення перевірок, включаючи можливе використання результатів попереднього контролю;
- слабких місць організації бухгалтерського обліку та побудови системи внутрішнього контролю;
- можливих ризиків та оцінки їх впливу на результати контролю;
- визначення обсягу робіт, конкретних виконавців;
- планового рівня суттєвості та встановлення її межі;
- нормативно-правової бази для перевірки тощо.

Оцінка системи бухгалтерського обліку операцій із запасами передбачає:

- визначення та дослідження форми ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена), ступінь централізації обліку;
- оцінку забезпеченості підприємства довідниковою, інструктивною та нормативною інформацією (періодичні видання, фахова преса, збірники законодавства);
- характеристику заходів з підвищення кваліфікації облікового персоналу (участь у семінарах, конференціях, підвищення кваліфікації, навчання та перенавчання);
- наявність комп'ютерних довідниково-інформаційних баз, що постійно оновлюються (Ліга, Гросбух, Юрист Плюс тощо));

- встановлення рівня автоматизації обліку (повна, часткова автоматизація, ручна форма обліку; інтегрована система автоматизації чи локальна);
- з'ясування можливостей систем, в яких в автоматизованому режимі здійснюються облікові процедури (1С-Бухгалтерія, Фінексперт, Парус, Фінанси, MeDoc тощо));
- оцінку надійності існуючої системи автоматизації – не проводиться, якщо відповідно до попереднього пункту встановлено її відсутність (системи захисту інформації в умовах автоматизації (обмеження доступу, паролі тощо));
- дослідження на предмет можливої невідповідності існуючої системи обліку запасів законодавчо визначеним принципам (обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність);
- дослідження порядку документування господарських операцій та процесів у первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності; встановлення наявності та ознайомлення з внутрішніми документами з обліку запасів (розроблені та затверджені суб'єктом господарювання; неофіційні – документи, які працівники ведуть з власної ініціативи; допоміжні – документи, в яких викладено особисту думку працівників);
- вивчення існуючої на підприємстві організації бухгалтерського обліку (наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції, штатний розклад, графік взаємозамінності працівників бухгалтерії, графік документообороту);
- постійне поповнення знань про галузеві особливості підприємства та розуміння їх впливу на побудову системи бухгалтерського обліку операцій із запасами (вплив та залежність підприємств галузі від

сезонних коливань; зовнішній вплив на розвиток даної галузі (законодавче регулювання, політичне та соціально-економічне становище); номенклатура продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надається); напрямки використання продукції (для кінцевого споживання чи для подальшої переробки); форма продукції (уречевлена продукція чи неуречевлена (послуги)); виробничий процес; наявність чи відсутність незавершеного виробництва).

У таблиці 3.2 наведено тест системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами.

Таблиця 3.2

Тест системи внутрішнього контролю операцій із запасами

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
1	Організаційна структура підприємства		
1.1	Розроблена та затверджена схема організаційної структури відділу матеріального забезпечення із зазначенням управлінських зв'язків, підлеглих виконавців		
1.2	Розроблена та затверджена система бюджетування в частині операцій із запасами (якщо на підприємстві діє загальна система бюджетування)		
1.3	Наявність на підприємстві організаційних регламентів, а саме:		
1.2.1	Положення про службу внутрішнього контролю		
1.3.2	Положення про структурні підрозділи		
1.3.3	Положення про облікову політику		
1.3.4	Посадові інструкції персоналу		
1.3.5	Положення про службу внутрішнього аудиту (ревізійну службу)		
2	Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності		
2.1	Встановлено коло посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на відпуск товарно-матеріальних цінностей		
2.2	Розподіл функцій (обов'язків) між працівниками, які виконують операції з обліку запасів на визначеній ділянці з можливістю		

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
	контролю за веденням обліку на даній ділянці в цілому		
2.3	Матеріально-відповідальні особи призначені наказом керівника та укладено з ними договір про повну матеріальну відповідальність		
2.4.	Усі договори про повну матеріальну відповідальність укладені правомірно (досягнення матеріально-відповідальними особами віку правової відповідальності, відсутність обмежень щодо можливості зайняття посад, які передбачають повну матеріальну відповідальність)		
2.5	Відпрацьований порядок взаємозамінності працівників в період відпусток, хвороб тощо		
2.6	Матеріально-відповідальна особа хоча б раз на рік йде у відпустку із обов'язковою заміною на цей період її іншою матеріально-відповідальною особою		
3	Забезпечення умов збереження запасів, облікових регістрів, документів		
3.1	Організація складського господарства:		
3.1.1	є склади з відповідно обладнаними місцями для зберігання запасів		
3.1.2	склад охороняється та оснащений сигналізацією		
3.1.3	щодня при залишенні матеріально-відповідальною особою комори на термін більше 3 годин доступ до неї обмежений (проводиться опломбування)		
3.1.4	складське господарство забезпечує належне збереження, схоронність відповідно вимог щодо збереження їх первісних властивостей (додержання термального режиму збереження, мікроклімату і умов складування (відступи від стін приміщення, приборів опалення, джерел освітлення, стелі та підлоги тощо))		
3.1.5	різні види запасів закріплені за коморами у відповідності з їх функціональним призначенням (наприклад, борошно зберігається окремо від запасних частин)		
3.1.6	встановлений порядок розміщення запасів (за гатунками, за партіями, за номенклатурою)		

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
3.1.7	існує адресна система знаходження запасів (кожний вид запасу має своє місцезнаходження – комора, зона, стелаж, секція, поличка)		
3.1.8	розроблений порядок складування запасів (штабельний, стелажний, тарний, безтарний)		
3.1.9	затверджений та діє порядок приймання запасів від постачальників (перевірка відповідності фактичного стану, кількості, властивостей запасів задокументованим, цілісність упаковки і тари та наявність необхідних супровідних документів й їх належне оформлення)		
3.1.10	затверджений та діє порядок приймання запасів від перевізників (перевірка цілісності пломб, умов укладання в транспортному засобі, кількості місць, ваги та наявності необхідних супровідних документів і їх належне оформлення)		
3.1.11	діє система лабораторних досліджень запасів, якщо того вимагають специфічні властивості отриманих запасів		
3.2	Всі документи зброшуровані та послідовно пронумеровані		
4	Регламентация та діяльність внутрішніх контролюючих органів		
4.1	Затверджені та діють внутрішні контролюючі органи		
4.1.1	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)		
4.1.2	ревізійна комісія (ревізор)		
4.1.3	інвентаризаційна комісія		
4.2	Інвентаризація запасів		
4.2.1	Внутрішні контролюючі органи проводять планові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
4.2.2	Внутрішні контролюючі органи проводять непланові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
4.2.3	інвентаризації запасів проводяться регулярно – не рідше 1 разу на квартал		
4.2.4	про початок проведення інвентаризації працівники		

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
	попереджаються		
4.2.5	на період проведення інвентаризації приміщення закриваються та опломбовуються		
4.2.6	перерахунок (переважування, перемірювання тощо) здійснюють матеріально-відповідальні особи		
4.2.7	оформлюються інвентаризаційні описи		
4.2.8	оформлюються злічувальні відомості		
4.2.9	оформлюються акти інвентаризації		
4.2.10	оформлюються протоколи за результатами інвентаризацій		
4.2.11	ведеться книга реєстрації інвентаризацій		
4.2.12	за попередні 3 роки були випадки нестач запасів		
4.2.13	за попередні 3 роки були випадки лишків запасів		
4.2.14	за попередні 3 роки траплялись випадки крадіжок		
4.2.15	за попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування запасів		
4.2.16	за попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування запасів за форс-мажорних обставин (пожежі, повені, дії непереборної сили)		
4.2.17	за попередні 3 роки були випадки списання залежалих та неліквідних запасів		
4.2.18	за попередні 3 роки були випадки списання запасів в межах природного убутку		
4.2.19	за попередні 3 роки були випадки списання запасів зверх норм природного убутку		
4.2.20	за попередні 3 роки траплялись випадки виявлення пересортування		
4.2.21	за попередні 3 роки траплялись випадки дооцінки вартості запасів		
4.2.22	за попередні 3 роки траплялись випадки уцінки вартості запасів		
4.2.23	знаходили своє відображення в обліку випадки списання запасів		
4.2.24	знаходили своє відображення в обліку випадки переоцінки		

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
	запасів		
4.2.25	за попередній рік відбувалась зміна особового складу інвентаризаційної комісії		
4.2.26	виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю запасів та задокументованою знаходять своє відображення в обліку		
4.2.27	під час інвентаризацій, що проводились за попередні 3 роки, траплялись випадки недостачі запасів з вини матеріально-відповідальних осіб		
4.2.28	траплялись випадки відшкодувань матеріальної шкоди через недостачі запасів матеріально-відповідальними особами		
4.2.29	дотримується порядок розрахунку суми відшкодування винними особами		
4.2.30	проводиться контроль виконання заходів за результатами інвентаризації		
4.3	Виявлені в ході діяльності контролюючих органів підприємства порушення виникають через:		
4.3.1	неохайність, безвідповідальність, розсіяність тощо		
4.3.2	невірні судження або невірне розуміння інструктивних матеріалів		
4.3.3	змову працівників підприємства між собою або з працівниками інших підприємств		
4.3.4	зловживання з боку керівництва		
4.4	Проведення аудиторських перевірок (ревізій) не рідше одного разу на рік, у т.ч. із залученням спеціалістів зовнішнього аудиту		
4.5	Виправлення помилок та викривлень за наслідками аудиторських перевірок		
5	Кадрова політика		
5.1	Здійснюються заходи по навчанню, підвищенню кваліфікації кадрів, які безпосередньо займаються обліком запасів		
5.2	Періодичне повідомлення працівникам про результати роботи підрозділу з матеріального забезпечення		

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
5.3	Розроблено систему матеріального стимулювання (покарання) за позитивні (негативні) наслідки контролю		
6	Система бухгалтерського обліку		
6.1	Наявність робочого плану рахунків у частині обліку запасів		
6.2	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю достовірності відображення в обліку господарських операцій із запасами		
6.3	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю повноти відображення в обліку господарських операцій із запасами		
6.4	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю відповідності бухгалтерських проведення діючій методології		
6.5	Всі господарські операції із запасами санкціоновані керівником або уповноваженою особою		
6.6	Всі господарські операції із запасами відображаються в обліку тільки на підставі первинних документів		
6.7	Всі облікові реєстри та первинні документи взаємоузгоджені		
6.8	Відсутні виправлення в первинних документах і реєстрах синтетичного обліку		
6.9	Операції відображаються в момент їх здійснення		
7	Система комп'ютерної обробки інформації		
7.1	Бухгалтерський облік автоматизовано		
7.2	Наявність засобів захисту інформації від несанкціонованого доступу		
7.3	Дані електронного обліку дублюються на випадок втрати, знищення чи псування		

Запропонований тест системи внутрішнього контролю представлено з ухилом на господарські операції і з запасами, але поряд з цим окремі розділи даного тесту можуть бути використані як для оцінки системи контролю в цілому на підприємстві, так і для окремих об'єктів процесу матеріального забезпечення.

Представлений тест внутрішнього контролю операцій із запасами побудований таким чином, що позитивна відповідь – «так», як правило, свідчить про те, що наведене питання якісно характеризує систему контролю на підприємстві. Виходячи з цього, до 50% позитивних відповідей свідчить про незадовільний стан системи контролю операцій із запасами; відсотковий проміжок від 50 до 70% вказує на задовільний стан, але дає підстави неповністю довіряти існуючій системі контролю підприємства; більше 70% позитивних відповідей дає аудитору підстави користуватись результатами внутрішнього контролю, що звужує коло питань, які підлягатимуть аудиту.

Окрему увагу варто приділити відповідям на питання, поставлені у розділі 4.2 «Інвентаризація запасів», оскільки відповідь «так» на деякі з наведених питань не завжди позитивно характеризує контрольну діяльність. Особливу увагу аудитору слід приділяти відповідям на питання, які знаходять своє продовження у наступних питаннях. Так, наприклад, питання 4.2.16 передбачає позитивну відповідь й також на питання 4.2.15. У випадку відповіді «так» на питання 4.2.16 й відповіді «ні» на питання 4.2.15, з'являється впевненість аудитора у завідомо неправдивому представленні господарських фактів.

Рівень довіри до існуючої системи контролю на підприємстві має визначальний вплив на складання плану, програми, визначення стадій, процедур, методів, прийомів, способів, вартості, виконавців.

При здійсненні тестування необхідно чітко визначатись з часовими рамками, тобто визначити період, за яких здійснюється оцінка (3 роки, 1 рік, 1 місяць тощо). Ефективним буде тестування працівників, які прямо чи

опосередковано приймають участь у веденні певного виду операцій із виробничими запасами.

Щоб тестування адекватно відобразило дійсний стан речей, необхідно:

- по-перше, унеможливити спілкування працівників між собою під час його проведення;
- по-друге, здійснювати його раптово, без попередження працівників, які будуть тестуватись;
- по-третє, обмежувати час на відповіді.

При дотриманні принципу раптовості великого значення набуває, так званий, «людський фактор», коли кожний працівник, який тестується намагатиметься якомога краще представити результати своєї роботи для керівництва, а це, врешті решт, лише викривить уявлення про систему внутрішнього контролю та призведе до втрачених можливостей при розробці питань щодо вдосконалення її ефективності та дієвості.

Представлений тест системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами може бути скориговано з урахуванням особливостей функціонування підприємства. Крім того, розроблений тест можна розширити за рахунок введення додаткових питань або скоротити їх кількість через непотрібність у відповідях на деякі з них, чи з причини відсутності певних видів операцій.

Запропонований тест системи внутрішнього контролю операцій із виробничими запасами дозволить оптимізувати роботу не лише внутрішніх контролерів, а й допоможе при виконанні посадових обов'язків обліково-аналітичним персоналом, а також може стати підґрунтям у прийнятті управлінських рішень менеджерами керівного складу.

Розробка тестів системи внутрішнього контролю допоможе удосконалити порядок перевірки різних видів запасів та усіх стадій процесу матеріального забезпечення.

3.3. Методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій із запасами в системі управління процесами матеріального забезпечення

«Життєвий» цикл запасів підприємства включає три умовних етапи:

- надходження (зарахування на баланс);
- перебування на балансі;
- вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції і процеси (рис. 3.1), які є об'єктами внутрішнього контролю.



Рис. 3.1. Об'єкти внутрішнього контролю операцій із запасами

При формуванні доказової бази для надання висновків керівництву підприємства внутрішні контролери використовують наступні процедури:

- перевірка – вивчення первинних документів, бухгалтерських регістрів, матеріальних звітів тощо з метою встановлення дійсного стану;
- спостереження – спосіб контролю за виконаннями іншими особами процедур за безпосередньої участі внутрішнього контролера з метою об'єктивного сприйняття інформації (наприклад, спостереження за проведенням інвентаризації);

- опитування проводиться з метою отримання нової інформації або підтвердження вже зібраних доказів. Опитування може здійснюватись формально, неформально, письмово, усно;
- підрахунки – арифметична перевірка;
- підтвердження – спосіб контролю, коли відповіді на запити можуть підтверджувати отриману інформацію;
- аналітичні процедури полягають в аналізі співвідношень та тенденцій.

При перевірці операцій з надходження запасів ключовим моментом є перевірка правильності формування вартості, за якою вони зараховуються на баланс – первісна вартість, так:

- для запасів, придбаних за плату первісною вартістю є їх собівартість;
- для запасів, виготовлених власними силами підприємства – виробнича собівартість;
- для запасів, що внесені до статутного капіталу – погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість;
- для запасів, одержаних підприємством безоплатно – справедлива вартість;
- для запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси – балансова вартість переданих запасів;
- для запасів, придбаних в обмін на неподібні запаси – справедлива вартість отриманих запасів.

При перевірці правильності формування первісної вартості запасів внутрішні контролери застосовують наступні процедури:

ПЕРЕВІРКА:

- наявності первинних документів та їх відповідності господарським операціям, здійснення яких вони підтверджують;
- документів на предмет їх відповідності якісним характеристикам (помарки, підчистки, виправлення, які оформлені неналежним чином, наявність усіх необхідних реквізитів, печаток, підписів тощо);

- повноти та точності відображення фактично понесених витрат (фактично понесені витрати відображені належним чином);
- відсутності у складі первісної вартості запасів витрат, які згідно законодавства не повинні включатись до неї (непрямі податки, які відшкодовуються підприємству тощо);
- відповідності формування первісної вартості законодавчо визначеним вимогам в залежності від джерел надходження запасів (зокрема, первісна вартість за обміном подібними активами дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а не справедливій вартості отриманих запасів, як при обміні неподібними активами тощо);
- відсутності фактів невключення до первісної вартості: наднормових витрат і нестач запасів; процентів за користування позиками; витрат на збут; загальногосподарських та інших подібних витрат, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- переліку витрат, які формують первісну вартість запасів, що придбані за плату (відповідність п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»);
- правильності формування розміру транспортно-заготівельних витрат (при постійній системі обліку запасів перевіряється ідентифікація сум транспортно-заготівельних витрат перевезеним запасам; при періодичній – правильність розрахунку та застосування середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат).

СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ здійснюються шляхом перегляду, спілкування та, в процесі цього, неявного контролю дій працівників підприємства, які формують первісну вартість запасів. Для отримання загальної уяви про даний процес внутрішньому контролеру достатньо лише декілька раз здійснити ці процедури.

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, внутрішні

контролери самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок).

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- аналогій при формуванні первісної вартості ідентичних запасів (первісна вартість одних і тих самих видів запасів, в одному й тому ж періоді, отриманих від одного й того ж контрагента тощо суттєво відрізняється);
- раціональності та доцільності витрат, включених до складу первісної вартості запасів (понесені витрати можна було б уникнути або замінити на більш оптимальні);
- ідентифікація вартості певних витрат, які включені до складу первісної (понесені витрати можна визначити, а їх вартість оцінити).

У випадках, якщо внутрішні контролери регулярно проводить перевірки даної ділянки обліку й при цьому рівень довіри до існуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю є досить високий, даний етап можна звести лише до перевірки деяких операцій з формування первісної вартості запасів (значні суми придбання, нетипові операції з надходження запасів, нетипові для даного підприємства запаси, сумнівні контрагенти тощо).

Наступним етапом внутрішнього контролю операцій із запасами є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку, які передбачають здійснення наступних контрольних процедур:

ПЕРЕВІРКА:

- залишків за рахунками обліку запасів (у випадках, якщо залишок на початок періоду дорівнює залишку на кінець періоду, це може свідчити про: по-перше, відсутність будь-яких господарських операцій із запасами, що вказує на відсутність необхідності в здійсненні подальшої перевірки; по-друге, надходження і вибуття запасів було здійснено на однакові суми, тому перевірка має здійснюватись за напрямками,

визначеними нижче; по-третє, про те, що господарські операції, які фактично мали місце, не знайшли свого відображення в обліку, тоді виникає недовіра існуючій системі внутрішнього контролю на підприємстві й з'являється потреба у більш досконалій перевірці даного об'єкту);

- наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення оприбуткування запасів (окрім зовнішніх документів (видаткові документи контрагентів) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт знаходження запасів (прибуткові документи підприємства));
- повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено надходження всіх запасів, а не їх частини);
- точності і достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);
- відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці; можливість вступу в дію принципу віндикації тощо);
- узгодженості інформації, наведеної у первинних документах з даними регістрів аналітичного і синтетичного обліку;
- відсутності оприбуткування запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, оприбуткування за рахунками, договорами, податковими накладними), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, факсимільні копії);

СПОСТЕРЕЖЕННЯ і ОПИТУВАННЯ здійснюються шляхом споглядання за процесом відображення надходження як у первинних документах (на кожний вид запасів, при кожному надходженні, у визначені строки, на місцях їх безпосереднього надходження належним чином має оформлюватись прибутковий ордер), так і перенесення їх даних до реєстрів другого рівня (інформація з прибуткових ордерів переноситься до карток складського обліку, на підставі яких складаються матеріальні звіті тощо); задавання питань та отримання відповідей на них від працівників підприємства як в усній, так і письмовій формі (як, наприклад: «Яким первинним документом оформлюється надходження запасів у коморі?», «На кого покладено відповідальність за складання матеріальних звітів?» тощо).

Процедура ПІДТВЕРДЖЕННЯ допомагає встановити:

- джерело надходження запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно надійшов на підприємство безоплатно, про що свідчать юридичні документи, а не був придбаний за грошові кошти і т.д.);
- відповідність величини надходження запасів величині зобов'язань, що виникають з контрагентами (будь-якому збільшенню сум на рахунках запасів за теорією подвійного запису має відповідати збільшення зобов'язань, наприклад: дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» може дорівнювати кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» може складатись із кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та залишку за дебетом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» може складатись із залишку за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками») тощо;
- право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах (це робиться з метою визначення вартості запасів, які відображаються на балансових рахунках та забалансових – прийняті на комісію, знаходяться на відповідальному зберіганні тощо);

- факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з надходження запасів (умисно (неумисно), пропущені дані з надходження деяких видів запасів або дописуються деякі запаси, які фактично не надходили на підприємство);
- точну дату (час) надходження певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення);
- точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволеність перенесення інформації з первинних документів до регістрів аналітичного і синтетичного обліку (інформація з кожного первинного документа знайшла своє відображення у загальній сумі надходження у певних регістрах). Особливу увагу слід приділити підтвердженню невключення сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству, до складу первісної вартості запасів тощо.

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій, тобто перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- аналогій при відображенні в обліку ідентичних запасів (для обліку одних і тих же запасів використовуються ті ж самі рахунки, які використовувались раніше);
- ідентифікація запасів, які відображені в обліку (запаси можна визначити, а їх вартість оцінити).

При внутрішньому контролі операцій, що здійснюються під час перебування запасів на підприємстві важливою є перевірка їх збереження та схоронності.

Процедура ОПИТУВАННЯ проводиться на етапі оцінки системи внутрішнього контролю підприємства. В залежності від кількості відповідей «так» за питаннями, що характеризують дану відповідь як позитивний наслідок системи контролю, внутрішні контролери роблять висновок про

належні умови збереження та наявність відповідних заходів для забезпечення схоронності запасів. Якщо у результатах на питання тесту системи внутрішнього контролю превалюють відповіді «ні», що характеризують дану відповідь як негативне явище у системі контролю, то це дає підстави вважати стан системи збереження та схоронність запасів незадовільним.

Отримати впевненість у точності, достовірності та правдивості відповідей на питання тесту системи внутрішнього контролю дозволять процедури ПЕРЕВІРКИ, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ПІДРАХУНКУ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ та АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ.

Ключовим при внутрішньому контролі операцій із запасами є рівень довіри до залишків на рахунках з обліку запасів. Це досягається лише шляхом проведення інвентаризації. Внутрішній контролер може безпосередньо приймати участь у проведенні інвентаризації запасів, а також може її ініціювати й спостерігати за порядком здійснення. Лише в цьому випадку можуть застосовуватись такі контрольні процедури, як: ПЕРЕВІРКА, ПІДРАХУНОК (в частині фактичної наявності запасів та правильності і точності здійснення їх перерахунків, обмірів, обважувань тощо); СПОСТЕРЕЖЕННЯ за правильністю і послідовністю дій матеріально-відповідальних осіб й членів інвентаризаційної комісії в ході інвентаризації та документального відображення її результатів. За допомогою процедур ПЕРЕВІРКИ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ робиться висновок про те, що запаси, які обліковуються на підприємстві, є активами (по перше, фактично наявні, по-друге, вартість може бути достовірно оцінена, по-третє, існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід). У протилежному випадку запаси, що не відповідають вимогам активу, повинні бути списані з балансу.

У випадку, якщо керівництво підприємства відмовляється від проведення інвентаризації з ініціативи внутрішніх контролерів, про це має бути засвідчено письмово.

При достатньому рівні довіри до системи внутрішнього контролю підприємства, перевіряється лише правильність проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у відповідних документах та обліку через застосування процедур ПЕРЕВІРКИ, ОПИТУВАННЯ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ та АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Контрольні процедури при перевірці результатів інвентаризації запасів

Результат	Суттєві моменти	Процедури
Пересортування	- пересортування здійснено лише за тими запасам, які є однакового найменування, однакової групи, тотожні за кількістю, за один й той самий період, у однієї і тієї ж матеріально-відповідальної особи; - зміни відображені лише в аналітичному обліку; - даний факт зафіксовано документально.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури
Лишки	- наявні лишки обґрунтовано скориговані на величину пересортування; - даний факт зафіксовано документально; - у повному обсязі відображено їх оприбуткування в обліку; - вартість лишків віднесена на збільшення доходів підприємства.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури
Недостачі в межах норм природного убутку	- втрати та недостачі є результатом саме інвентаризації (не при транспортуванні тощо); - виявлені втрати і недостачі підпадають під визначення природного убутку; - по виявленим втратам і недостачам законодавчо дозволено застосування норм природного убутку; - норми природного убутку розраховані відповідно законодавству; - порядок відповідає законодавчо встановленому;	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури

Результат	Суттєві моменти	Процедури
	- розроблені заходи спрямовані на зниження розмірів природного убутку і втрат у майбутньому; - виявлені втрати та недостачі в межах норм природного убутку належним чином списані з матеріально-відповідальної особи за фактичними розмірами та за цінами оприбуткування; - втрати в межах природного убутку включені до первісної вартості запасів; - даний факт зафіксовано документально; - втрати та недостачі відображені в обліку належним чином.	
Недостачі зверх норм природного убутку з встановленням винної особи	- встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, недостача, знищення (псування)); - даний факт зафіксовано документально; - розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок; - отримано пояснення від матеріально-відповідальної особи; - встановлено винну особу; - розмір заподіяної шкоди списано із забалансового рахунку та віднесено на субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»; - встановлено, чи являється дана матеріально-відповідальна особа винною особою; - покладено відповідальність на винну особу; - укладено договір про повну матеріальну відповідальність з винною особою; - цей договір дійсний (настання правової відповідальності); - розмір фактично завданої шкоди не перевищує	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури

Результат	Суттєві моменти	Процедури
	середньомісячну заробітну плату; - у випадку перевищення розміру завданої шкоди над середньомісячною заробітною платою відповідні матеріали направлені до суду; - у випадку, коли розмір завданої шкоди менший від середньомісячної заробітної плати, розмір, що підлягає відшкодуванню винною особою розрахований відповідно до законодавства; - при розрахунку розміру, що підлягає відшкодуванню винною особою, застосовані відповідні коефіцієнти в залежності від найменування запасів; - при розрахунку розміру, що підлягає відшкодуванню винною особою, враховано відповідний індекс інфляції та обов'язкові податки; - визначено шляхи відшкодування заподіяної шкоди винною особою; - визначено розмір перерахування до бюджету суми зверх фактично заподіяної шкоди, що відшкодовується винною особою; - відображено погашення винною особою повного розміру відшкодування з одночасним списанням з субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»; - відшкодована шкода винною особою списується прямопропорційно сумі часткового погашення з одночасним перерахуванням до бюджету певних сум; - втрати та недостачі зверх норм природного убутку зі встановленням винної особи відображені в обліку належним чином.	

Результат	Суттєві моменти	Процедури
Недостачі зверх норм природного убутку без встановлення винної особи	• встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, недостача, знищення (псування)); • даний факт зафіксовано документально; • розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок; • отримано пояснення від матеріально-відповідальної особи; • винна особа не встановлена; • відповідні матеріали направлені до суду; • мають місце факти, коли на забалансовому рахунку рахуються невідшкодовані нестачі і втрати з перевищенням строку позовної давності (3 роки); • із забалансового рахунку невідшкодовані нестачі і втрати належним чином списані після закінчення 3-річного строку позовної давності; • втрати та недостачі зверх норм природного убутку без встановлення винної особи відображені в обліку належним чином.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури

У випадку, якщо інвентаризації на підприємстві не проводились взагалі, або проводились неналежним чином, рівень довіри до залишків за рахунками запасів викликає сумнів. У цьому випадку внутрішні контролери можуть відмовитись від підтвердження таких залишків, про що необхідно в обов'язковому порядку зазначити в Звіті за результатами проведеної перевірки.

Трапляються ситуації, які призводять до зміни вартості запасів, що тягне за собою необхідність здійснення переоцінок. Як відомо, результатом переоцінки може бути як дооцінка – збільшення вартості запасів, так і уцінка – зменшення вартості запасів (таблиця 3.4).

Суттєві моменти та контрольні процедури при перевірці
порядку проведення переоцінки

Дооцінка	Процедури	Уцінка
- існують підстави для проведення; - є санкціонування заходу; - проведення доцільне; - належний порядок організації; - даний факт зафіксовано документально; - відображено у складі додаткового капіталу; - віднесено до складу доходів; - збільшено облікову вартість запасів	ПЕРЕВІРКА, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПТУВАННЯ, ПІДРАХУНКИ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ, АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ	- існують підстави для проведення; - є санкціонування заходу; - проведення доцільне; - належний порядок організації; - даний факт зафіксовано документально; - віднесено до складу витрат; - зменшено облікову вартість запасів; - сума первісної уцінки не перевищує суму попередньої дооцінки

У процесі перебування на підприємстві іноді може відбуватись зменшення корисності запасів. Це може відбуватись в результаті впливу як зовнішніх (макроекономічних, політичних показників тощо), так і внутрішніх факторів (втрата первісних властивостей, зміна номенклатури продукції, що виробляється тощо).

У цьому випадку, як і у результаті уцінки запасів, необхідно відображати в обліку і звітності ці запаси за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або

вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

При перевірці порядку зменшення корисності запасів внутрішній контролер здійснює процедури, аналогічні визначеним при уцінці. При цьому, особлива увага має приділятися ПЕРЕВІРЦІ, ПІДТВЕРДЖЕННЮ і АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕДУРАМ. Правильність формування чистої вартості реалізації передбачає застосування процедур ПЕРЕВІРКИ її розрахунку за кожною одиницею запасів. При цьому, слід враховувати, що чиста вартість реалізації визначається вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Також, надзвичайно важливо здійснити ПЕРЕРАХУНОК вартості, отриманої з причини зменшення корисності, за якою ці запаси будуть відображатись в обліку.

При внутрішньому контролі операцій з переміщення запасів усередині підприємства звертається увага на наступні суттєві моменти:

- причини та необхідність переміщення;
- документальне оформлення;
- закріплення відповідальності в результаті переміщення запасів;
- правильність списання відповідних запасів за окремими матеріально-відповідальними особами;
- відповідність між первинними документами та матеріальними звітами;
- відображення переміщення в аналітичному обліку.

Виявити такі суттєві моменти дозволяють наступні процедури: ПЕРЕВІРКА, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ, ПІДРАХУНОК, ПІДТВЕРДЖЕННЯ і АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ. На даному етапі внутрішні контролери повинні обмежитись лише зверненням уваги на переміщення запасів між структурними підрозділами підприємства, не враховуючи переміщення у зв'язку з вибуттям на виробництво, реалізацію тощо, оскільки вони будуть об'єктами при перевірці операцій з вибуття запасів.

При внутрішньому контролі операцій з вибуття запасів ключовим моментом є перевірка правильності застосування оцінки вибуття запасів. При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

При перевірці правильності застосування оцінки вибуття запасів внутрішні контролери застосовують наступні процедури:

ПЕРЕВІРКА:

- відповідності реально застосовуваних методів оцінки вибуття запасів закріпленим в Наказі про облікову політику;
- правильності обрання методу оцінки в залежності від галузі функціонування підприємства, виду запасів, способу вибуття тощо;
- доцільності використання обраного методу оцінки;
- належності застосування обраного методу оцінки;
- на предмет застосування єдино обраного методу оцінки вибуття для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання;
- наявності чи відсутності зміни в методах оцінки порівняно з попередніми обліковими періодами;
- відсутності застосування методів, заборонених законодавством або тих, які втратили свою чинність (метод ЛІФО);
- правильності визначення середнього відсотку торговельної націнки;
- правильності формування вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передаються в експлуатацію;
- організації оперативного кількісного обліку запасів;

- наявності належного документального оформлення.

СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ здійснюються шляхом перегляду, спілкування та в процесі цього неявного контролю дій працівників підприємства, які проводять оцінення запасів, які підлягають вибуттю. Для отримання загальної уяви про даний процес внутрішньому контролеру достатньо лише декілька раз здійснити ці процедури.

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій через перерахунок вартості вибуття відповідно до алгоритму розрахунку, притаманного конкретному методу. За умови використання підприємством методу середньозваженої собівартості або ФІФО, рекомендується перерахувати суму, за якою списані запаси хоча б за одним видом однорідного запасу. У випадку використання підприємством оцінки за цінами продажу, необхідно здійснити перерахунок середнього відсотку торговельної націнки шляхом діленням суми залишку торговельних оцінок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажно́ї (роздрібно́ї) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажно́ю (роздрібно́ю) вартості одержаних у звітному місяці товарів. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, контролери самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок).

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- аналогій при обранні методу та розрахунку оцінки вибуття запасів;
- раціональності та доцільності обраного методу оцінки вибуття запасів.

Наступним етапом внутрішнього контролю операцій з вибуття запасів є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку, які передбачають здійснення наступних процедур:

ПЕРЕВІРКА:

- порядку і організації вибуття запасів;

- наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення вибуття запасів (окрім зовнішніх документів (договори з контрагентами) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт вибуття запасів (видаткові документи підприємства, лімітно-забірні картки, вимоги тощо));
- повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено вибуття всіх запасів, а не їх частини);
- точності та достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);
- відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці; можливість вступу в дію принципу віндикації тощо);
- узгодженості інформації, наведеної у первинних документах з даним регістрів аналітичного і синтетичного обліку;
- відсутності фактів вибуття запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, вибуття на підставі виписаних рахунків, податкових накладних, укладених договорів), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, факсимільні копії);
- правильності списання собівартості реалізованих запасів;
- повноти, точності та належності визнання доходу від реалізації запасів;
- доцільності реалізації запасів;
- правильності формування цін при реалізації запасів;

- операцій з реалізації запасів пов'язаним особам. У даному випадку ретельно перевіряється ціна, за якою запаси були реалізовані пов'язаним особам з метою її незаниження (справедлива вартість);
- вчасності та правильності списання запасів з-під відповідальності матеріально-відповідальних осіб;
- наявності довіреностей на кожний факт вибуття на сторону.

СПОСТЕРЕЖЕННЯ і ОПИТУВАННЯ здійснюються шляхом споглядання за процесом відображення вибуття як у первинних документах (на кожний вид запасів, при кожному вибутті, у визначені строки, з місць їх безпосереднього вибуття належним чином має оформлюватись відповідний документ), так і перенесення їх даних до регістрів другого рівня (інформація з видаткових документів переноситься до карток складського обліку (які потім закриваються), на підставі яких складаються матеріальні звіти тощо); задавання питань та отримання відповідей на них від працівників підприємства як в усній, так і письмовій формі (як, наприклад: «Яким первинним документом оформлюється вибуття запасів у коморі?», «Якими первинними документами оформлюється вибуття запасів на виробництво?», «Хто отримує довіреності від контрагентів?» тощо).

ПІДТВЕРДЖЕННЯ допомагає встановити:

- напрямок вибуття запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно вибув з підприємства без отримання за нього матеріальної компенсації, про що свідчать юридичні документи, а не був реалізований за грошові кошти і т.д.);
- відповідність величини вибуття запасів у зв'язку з їх реалізацією величині доходів, що виникають з контрагентами (будь-якому зменшенню сум на рахунках запасів за теорією подвійного запису має відповідати збільшення доходів або будь-яка зміна дебету іншого рахунку (уцінка));
- право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах (це робиться з метою усунення випадків реалізації запасів, які

відображаються на балансових рахунках та забалансових – прийняті на комісію, знаходяться на відповідальному зберіганні тощо);

- факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з вибуття запасів (умисно (неумисно));
- точну дату (час) вибуття певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення);
- точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволеність перенесення інформації з первинних документів до регістрів аналітичного і синтетичного обліку (інформація з кожного первинного документа знайшла своє відображення у загальній сумі вибуття у певних регістрах).

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій, тобто перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- аналогій при відображенні в обліку ідентичних операцій з вибуття запасів;
- ідентифікація запасів, вибуття яких відображено в обліку.

Внутрішні контролери при перевірці списання запасів у виробництво повинні звернути увагу на:

- норми та нормативи витрачання;
- принципи формування собівартості готової продукції;
- наявність (відсутність) незавершеного виробництва та його оцінку;
- формування ціни готової продукції;
- специфіку виробництва (супутня продукція, відходи, брак тощо);
- державне регулювання (ДЕСТ, ТУ тощо).

Також, ретельній перевірці підлягають операції з безоплатної передачі запасів з метою підтвердження:

- їх доцільності (є можливість для здійснення такої передачі);

- факту передачі саме тому контрагенту, якому передбачалось (дійсно передано до, наприклад, дитячого будинку, а не родичу);
- правильності відображення наслідків, до яких призведе така передача (обов'язкові платежі до бюджету, визнання витрат);
- додаткових витрат (наприклад, транспортування);
- належності документального оформлення.

Особлива увага приділяється списанню запасів за нетиповими напрямками вибуття (разові списання) та причинами (руйнування через дії непереборної сили тощо). Надзвичайно важливо перевірити наявність документів, які підтверджують факти дії форс-мажорних обставин (документи державних спеціалізованих органів).

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверьянов А. Н. Системное познание мира / А. Н. Аверьянов. – М.: Политиздат, 1985. – 263 с.
2. Адамс Р. Основы аудита / Р. Адамс. – М: Аудит-ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Акофф Р. Л. Системы, организации и междисциплинарные исследования / Р. Л.Акофф // Исследования по общей теории систем. – М.: Прогресс, 1969. – С. 143-164
4. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Алборов. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 1998. – 464 с.
5. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов. – М.: АО «ДИС», 1995. – 80 с.
6. Альбеков А. У. Коммерческая логистика / А. У.Альбеков, О. А. Митько // Серия «Учебники, учебные пособия». – Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. – 416 с.
7. Андреев В. Д. Внутренний аудит : [Учеб.пособие] / В. Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
8. Андреев В. Д. Практический аудит [справочное пособие] / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
9. Андреев В. Д. Ревизия и контроль в потребительской кооперации / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1987. – 334 с.
10. Антикризисный менеджмент / [Под ред. проф. Грязновой А.Г.] – М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ»; Издательство ЭКМОС, 1999. – 368 с.
11. Аренс Э. А. Аудит / Э. А. Аренс, Дж. К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
12. Аркадьев А. Так называемый управленческий консалтинг / А. Аркадьев // Логистика. – 2003. – № 2. – С. 11-13.
13. Аудит Монтгомери / Ф. Л.Дефлиз, Г. Р.Дженик, В. М. О`Рейми, М. Б. Хирш. – М.: Аудит-ЮНИТИ, 1997. – 542 с.

14. Аудит : [підручник] / Г. М. Давидов, І. Г. Давидов, Ю. Г. Давидов та ін.; [за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного]. – [2-ге вид., переробл. і доповн.] – К.: Знання, 2009. – 495 с.
15. Афанас'єва І. І. Облік та контроль виробничих запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарного виробництва) : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз, аудит» / І. І. Афанас'єва. – Х., 2006. – 19 с.
16. Афанасьев В. Г. Научное управление обществом / В. Г. Афанасьев. – М.: Политиздат, 1973. – 407 с.
17. Афанасьева Н. В. Логистические системы и российские реформы / Н. В. Афанасьева. – СПб.: СПбГУЭФ, 1995. – 145 с.
18. Байков Н. Д. Функции управления социалистическим производством. – В кн.: Теория управления социалистическим производством / [Под ред. О. В. Козловой] / Н. Д. Байков. – М.: Экономика, 1979. – С. 117-130
19. Баканов М. И. Экономический анализ: теория, история, современное состояние, перспективы / М. И. Баканов, А. Н. Кашаев, А. Д. Шеремет. – М.: Финансы, 1976. – 264 с.
20. Бакун Ю. В. Облік, аналіз та аудит запасів на підприємствах торгівлі : дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Бакун Юлія Валеріївна. – Київ, 2002. – 182 с.
21. Баскин А. Д. Управление материало потоками и нормирование запасов / А. Д. Баскин // Логістика. – 2000. – № 1. – С. 29-30
22. Белобжецкий И. А. Бухгалтерский контроль в условиях полного хозрасчета / И. А. Белобжецкий // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 6. – С. 17-19
23. Белобжецкий И. А. Ревизия и контроль в промышленности : [Учеб. пособие] / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
24. Белобжецкий И. А. Учет материалов / Белобжецкий И. А. // Бухгалтерський учет. – 2000. – № 9. – С. 41-45.

25. Белобжецкий И. А. Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1979. – 160 с.
26. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 256 с.
27. Белов Н. Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве [3-е изд., перераб. и доп.] / Н. Г. Белов. – М.: Агропромиздат, 1988 – 320 с.
28. Белоусова И. А. Проблемы стратегического управленческого учета / И. А. Белоусова // Наук. зб. «Формування ринкових відносин в Україні». – Львів: Інтереко, 2001. – С. 155-164
29. Белуха Н. Т. Теория финансово-хозяйственного контроля : [Учебник] / Н. Т. Белуха. – К.: Вища шк., 1990. – 279 с.
30. Биренберг Б. М. Сущность общей функции контроля / Б. М. Биренберг // Социалистический контроль: методы и проблемы. – Киев: Наук. думка, 1985. – 256 с.
31. Білоусова І. Проблеми розвитку управлінського обліку в Україні / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 39-44
32. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку : [Підручник] / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
33. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [Підручник] / М. Т. Білуха. – К.: ПП «Влад і Влада», 1996. – 320 с.
34. Бланк И. А. Управление активами / И. А. Бланк. – К.: Ника–Центр, Эльга, 2002. – 720 с.
35. Блауберг И. В. Становление и сущность системного подхода / И. В. Блауберг, В. Г. Юдин. – М., 1973. – 270 с.
36. Бобыр С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий : [Учебник] / С. И. Бобыр. – М.: «Высш. школа», 1975. – 392 с.

37. Богач А. Г. Місце обліку логістичних витрат в обліковій політиці підприємства / А. Г. Богач // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Вип. 4. – 2004. – С. 148-155
38. Богач А. Г. Управлінський облік і аналіз операцій логістичних систем у промисловому виробництві : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. Г. Богач. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
39. Богач А. Г. Розвиток інформаційних систем промислових підприємств на принципах аналітико-логістичної інформації / А. Г. Богач, В. Г. Мельник // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільської академії народного господарства. Вип. 15. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 234-236.
40. Богомолов А. М. Внутренний аудит. Организация и методика проведения / А. М. Богомолов, Н. А. Голощапов. – М.: «Экзамен», 1999. – 192с.
41. Большой экономический словарь / [Под ред. А.Н.Азрилияна]. – [5-е изд. доп. и перераб.]. – М.: Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.
42. Бородин А. С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета : [на примере машиностроительного производства] / А. С. Бородин. – Киев: Вища школа, 1975. – 233 с.
43. Бородин О. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. Бородин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45-53.
44. Бурцев В. В. Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации / В. В. Бурцев. – М.: «Экзамен», 2000. – 320 с.
45. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія [Частина 2] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524с.
46. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [Підручник для ВНЗ] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

47. Бутинець Ф. Ф. Контроль і ревізія [вид.2-ге, доп. і перероб.]. – [Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, М. І. Петренко. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
48. Бутынец Ф. Ф. Контроль и ревизия в сельскохозяйственных предприятиях / Ф. Ф. Бутынец. – К.: УСХА, 1979. – 95 с.
49. Бутынец Ф. Ф. Предмет и объекты контроля в сельскохозяйственных предприятиях / Ф. Ф. Бутынец. – К.: Украинская сельскохозяйственная академия, 1976. – 108 с.
50. Бухгалтерський облік в Україні : [Навчальний посібник] / [За ред. Р. Л. Хом'яка]. – Львів: Інтелект, 2001. – 728 с.
51. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве : [Учебное пособие] // И. М. Новиченко, Ф. П. Васин, И. М. Рендухов и др. [Под ред. П. П. Новиченко]. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 360 с.
52. Бухгалтерский учет : [учебник] / П. С. Безруких. – М.: Финансы и статистика. – 1988. – 268 с.
53. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : [Навчально-практичний посібник] / [під ред. С.Ф. Голова]. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2001. – 832 с.
54. Бухгалтерський управлінський облік : [Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
55. Бухгалтерський фінансовий облік : [Підручн. для студ. спец-ті «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / [За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця]. – [4-е вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 688 с.
56. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / [За ред. проф., д-ра екон. наук В. В. Сопка та О. В. Бойка]. – К.: «Фенікс», 2001. – 468 с.

57. Быков А. Оптимизация запасов на основе имитационного моделирования / А. Быков, Е. Велесько // Логистика. – 2004. – № 1. – С. 19-21.
58. Валуев Б. И. О некоторых концепциях, составляющих альтернативу целостной системе управления предприятием / Б. И. Валуев // Економіст. – 2004. – № 10. – С. 30-33.
59. Валуев Б. И. О целях, задачах и принципах управленческой ориентации учета / Б. И. Валуев // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 2 (24). – С. 61-66.
60. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности / Б. И. Валуев. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
61. Валуев Б. И. Управление экономикой в производственных объединениях легкой промышленности / Б. И. Валуев. – М.: Легкая индустрия, 1977. – 216с.
62. Валуев Б. И. Внутрифирменный хозрасчет: опыт, пути совершенствования / Б. И. Валуев, Я. П. Гулинский, Ф. С. Мелешкина. – М.: Экономика, 1978. – 183 с.
63. Валуев Б. И. Экономический анализ в системе управления промышленным предприятием / Б. И. Валуев, А. В. Шлапаков // Труды Одесского политехнического университета. – Одесса, 2001. – вып. 1(13). – с. 222-224
64. Валуєв Б. І. Організаційні можливості поглиблення інтеграційних процесів в управлінні підприємством / Б. І. Валуєв // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина І. – вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 17-22.
65. Валуєв Б.І. Управлінський облік: десять питань, на які немає відповіді / Б. І. Валуєв // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2003. – № 1 (23). – С. 60-65.

66. Васюта-Беркут О.І. Теорія бухгалтерського обліку : [Навч. посіб.] / О. І. Васюта-Беркут, Г. Ф. Шепітко, Н. О. Ромашевська; [За заг. ред. В.Б. Захожая]. – [2-ге вид., стереотип.]. – К.: МАУП, 2003. – 176 с.
67. Ващенко Л. О. Інформаційне та методичне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. О. Ващенко. – Київ, 2005. – 23 с.
68. Виханский О. С. Стратегическое управление : [Учебник]. – [2-е изд., перераб. и доп.] / О. С. Виханский. – М.: Экономист, 2003. – 296 с.
69. Вознесенский Е. А. Финансовый контроль в СССР / Е. А. Вознесенский. – М.: Юридическая литература, 1973. – 134 с.
70. Володькіна М. В. Економіка промислового підприємства : [Навчальний посібник] / М. В. Володькіна. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 196 с.
71. Воротін В. Корпоративне управління як необхідний елемент трансформаційного розвитку України / В. Воротін // Вісник Укр. акад. держ. управління при Презид. Укр. – 2002. – № 4. – С. 96-104.
72. Всемирная энциклопедия: Философия / [Главн.науч.редактор и сост. А.А. Грицанов]. – АСТ, Мн.: Харвест, Современный литератор, 2001. – 1312 с.
73. Гаджинский А. М. Логистика : [Учеб. для высш. и сред. учебн. заведений] / А. М. Гаджинский. – М.: ИВЦ «Маркетинг», 1998. – 228 с.
74. Гарасим П. М. Бухгалтерський облік за журнальною формою рахівництва : [Навчальний посібник] / П. М. Гарасим, П. Я. Хомин. – Тернопіль: «Астон», 2003. – 296 с.
75. Голиков Е. А. Маркетинг и логистика : [Учебное пособие]. – [2-е изд.] / Е. А. Голиков. – М.: Издательский Дом «Дашков и К», 2001. – 412 с.
76. Голов С. Ф. Управлінський облік : [Підручник] / С. Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

77. Голощапов Н. А. Словарь-справочник аудитора [Под ред. В. И. Осипова]. – М.: «Экзамен», 1999. – 384 с.
78. Гордон М. П. Терминалы управляют товародвижением / М. П. Гордон // РИСК. – 1995. – № 4. – с. 19-24.
79. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності : [Навчальний посібник] / Н. О. Гура. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
80. Гуцайлюк З. В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности / З. В. Гуцайлюк. – К.: Техніка, 1983. – 193 с.
81. Давидов Г. М. Аудит : [Підручник] / Г. М. Давидов. – К.: Знання, 2004. – 511 с. (Вища освіта ХХІ століття).
82. Давидов Г. М. Аудит: теорія і практика : [Монографія] / Г. М. Давидов. – Кіровоград: ТОВ «Імекс-ЛТД», 2006. – 324 с.
83. Давидов Ю. Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Давидов Юрій Григорович. – Київ. – 2002. – 188 с.
84. Давидов Ю. Г. Передумови удосконалення обліку й контролю непрямих витрат на підприємствах харчової промисловості / Ю. Г. Давидов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина І. – вип.. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 21-25.
85. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві : [Курс лекцій] / В. А. Дерій. – Тернопіль: Джура, 2003. – 92 с.
86. Джонсон Р. Системы и руководство (теория систем и руководство системами) / Р. Джонсон, Ф. Каст, Д. Розенцвейг. – М.: Сов. радио, 1971. – 648 с.
87. Должанський М. І. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку : [Навчальний посібник] / М. І. Должанський, А. М. Должанський. – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. – 494 с.

88. Дорош Н. І. Аудит: методолгія і організація / Н. І. Дорош. – К.: «Знання», КОО, 2001. – 201 с.
89. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : [Монографія] / І. К. Дрозд. – Кіровоград: «Імекс-ЛТД», 2004. – 312 с.
90. Дрозд І. К. Покращення внутрішнього контролю підприємств олійножирової галузі шляхом ефективної організації документообігу / І. К. Дрозд, Т. В. Фоміна // Облік і фінанси АПК. – 2005. – №11 (13). – с. 120-127
91. Економіка підприємств : [Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів] / [За ред. А.А. Фастовець]. – К.: НМЦ «Укоопосвіта», 2000. – 572 с.
92. Економіка підприємства : [Підручник] / [За заг. ред. С. Ф. Покропивного]. – [Вид. 2-е, перероб. та доп.]. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с.
93. Жилкина Л. В. Учет и контроль в пищевой промышленности / Л. В. Жилкина. – К.: «Техніка», 1973. – 188 с.
94. Журавель Г. П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки : [Навчальний посібник] / Г. П. Журавель, Я. Д. Крупка, М. С. Палюх, Л. О. Гуцайлюк, Т. І. Фаріон. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
95. Журко В.Ф. Внутриведомственный контроль и социалистическая собственность / В. Ф. Журко, В. Б. Ястребов. – М: Финансы и статистика, 1980. – 150 с.
96. Загородній А. Г. Фінансовий словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко. – [4-те вид., випр. та доп.]. – К.: «Знання», КОО; Л.: Вид-во Львів. банк. ін-ту НБУ. – 566 с.
97. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – код доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua>.

98. Захарова Е. Н. Внутренний финансовый контроль: проблемы организации и методика осуществления : дис. ... кандидата экон.наук : 08.00.10 / Захарова Елена Николаевна. – Иркутск, 1997. – 219 с.
99. Зернов Е. Л. Управление процессами формирования себестоимости промышленной продукции на подготовительных стадиях производства : дис. ... кандидата экон. наук : 08.00.21 / Зернов Евгений Львович. – Одесса, 1988. – 155 с.
100. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
101. Ивашкевич В. Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В. Б. Ивашкевич. – М.: Финансы, 1974. – 159 с.
102. Избицкий Л. М. Ревизия и контроль в потребительской кооперации [Учебник для кооперативных вузов, 2-е издание, переработанное и дополненное] / Л. М. Избицкий. – М., «Экономика», 1971. – 287 с.
103. Инютина К. В. Основы логістики / К. В. Инютина, В. С. Квашнин, О. В. Суслов. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1999. – 89 с.
104. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : [Монографія] / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
105. Кальченко А. Г. Основы логістики : [Навчальний посібник] / А. Г. Кальченко. – К.: Товариство «Знання», КОО, 1999. – 135 с.
106. Карп І. М. Роль інтегрованої логістики в управлінні підприємством / І. М. Карп // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – Вип. 2 (32). – С. 166-171.
107. Кашаев А. Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях / А. Н. Кашаев. – М.: Финансы, 1978. – 224 с.
108. Киршина М. В. Коммерческая логістика / М. В. Киршина. – М.: Центр экономики и маркетинга, 2001. – 256 с.

109. Кисилевич Т. И. Внутренний контроль в санаторно-курортных организациях / Т. И. Кисилевич. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 128 с.
110. Кобилянська О. І. Фінансовий облік : [Навч. посіб.] / О. І. Кобилянська. – К.: Знання, 2004. – 473 с.
111. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, В. В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
112. Косміна Р. М. Бухгалтерський облік : [Навч. посіб.] / Р. М. Косміна. – К.: Вища шк., 2003. – 174 с.
113. Кочерин Е. А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики / Е. А. Кочерин. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
114. Кочерин Е. А. Контроль как функция управления / Е. А. Кочерин. – М.: Знание, 1982. – 64 с.
115. Краєвський В. М. Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. М. Краєвський. – К., 2004. – 20 с.
116. Крамаровский Л. М. Ревизия и контроль : [Учебник] / Л. М. Крамаровский. – [4-е изд., перераб. и доп.] – М.: Финансы и статистика, 1988. – 300 с.
117. Крамарчук С. П. Облік і аналіз матеріальних сировинних ресурсів (на прикладі плодоовочевої консервної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С. П. Крамарчук. – К., 2006. – 21 с.
118. Крикавський Є. В. Логістика підприємства : [Навч. посіб.] / Є. В. Крикавський. – Львів: 1996. – 160 с.
119. Криницкий Р. И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р. И. Криницкий. – М: «Финансы и статистика»,

1990. – 120 с.
120. Крук Д. М. Управление общественным производством при социализме / Д. М. Крук. – М.: Экономика, 1972. – 223 с.
 121. Крушельницька О. В. Управління матеріальними ресурсами : [Навч. посібник] / О. В. Крушельницька. – К.: Кондор, 2003. – 162 с.
 122. Кужельний М. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 45-49
 123. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : [Підручник] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
 124. Кужельний Н. В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции [Практическое руководство] / Н. В. Кужельний. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
 125. Кузьминский А. Аудит : [Практическое пособие] / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. [Под ред. А. Кузьминского]. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с.
 126. Кузьминский А. Н. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности / А. Н. Кузьминский, В. В. Сопко. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 200 с.
 127. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : [Підручник] / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; [За ред. А. М. Кузьмінського]. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.
 128. Кузьмінський А. М. Теорія бухгалтерського обліку : [Підруч.] / А. М. Кузьмінський, Ю. А. Кузьмінський. – К.: Все про бухгалтерський облік, 1999. – 288 с.
 129. Лапухин Н. В. Экономическому контролю – современные технологические решения / Н. В. Лапухин, В. И. Подольский. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 240 с.

130. Ластовецкий В. Е. Учет затрат по факторам производства и центрам ответственности / В. Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 159 с.
131. Ластовецький В. О. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності / В. О. Ластовецький. – Чернівці: Місто, 2003. – 156 с.
132. Левин В. С. Контроль за использованием материалов в производстве / В. С. Левин. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 96 с.
133. Лень В. С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [Навч. посіб.] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. – К.: Знання-Прес, 2005. – 491 с.
134. Лисак П. П. Інформаційне забезпечення прийняття рішень в управлінні підприємствами в період становлення ринкових відносин : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.02.03 «Організація управління, планування і регулювання економікою» / П. П. Лисак. – Харків, 2002. – 14 с.
135. Лишиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [Навч. посібник] / О. В. Лишиленко. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003. – 524 с.
136. Логистика : [Учеб. пособие] / [Под ред. Б.А. Аникина]. – М.: ИНФРА-М, 1998. – 327 с.
137. Логістика : [Навч. посібник для студ. економіч. спец.] / Олена Глогусь, М-во освіти Укр., Ін-т змісту і методів навчання, Тернопільська Акад. народного госп. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 166 с.
138. Лоханова Н. О. Облік і контроль витрат на обслуговування виробництва і управління : дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Лоханова Наталія Олексіївна. – Одеса, 1998. – 266 с.
139. Лоханова Н. О. Проблеми класифікації об'єктів бухгалтерського обліку / Н. О. Лоханова. // Вісник соціально-економічних досліджень. Збірник наукових праць. Вип. 7. Одес. держ. екон. ун-т. – Одеса: АТЗТІРЕНТТ, 2000. – С. 225-229.

140. Луценко І. Концептуальні засади та функції логістики / І. Луценко // Вісник КНТЕУ. – 2003. – Вип. 4. – С. 29-34.
141. Лучко М. Р. Облік комерційної діяльності : [Підручник для студентів вузів] / М. Лучко, О. Адамик; М-во освіти і науки України, Тернопільська акад. нар. госп-ва. – Тернопіль: Карт-бланш, 2005. – 441 с.
142. Мазаракі А. А. Економіка торговельного підприємства : [Підручник для вузів] / [Під ред. проф. Н. М. Ушакової]. – К.: «Хрещатик», 1999. – 800 с.
143. Майминас Е. З. Процессы планирования в экономике: информационный аспект / Е. З. Майминас. [изд. 2-е]. – М.: Экономика, 1971. – 390 с.
144. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета / В. Г. Макаров. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Финансы, 1975. – 296 с.
145. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку : [Монографія] / В. Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.
146. Максимова В. Ф. Складові системи управління як об'єкти контролю / В. Ф. Максимова // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 22 / Одес. держ. екон. ун-т; Одеса: ОДЕУ, 2006. – С. 238-244.
147. Максимова В. Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня д-ра екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В. Ф. Максимова. – Київ, 2006. – 33 с.
148. Максимова В. Ф. Фактори удосконалення внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Вісник соціально-економічних досліджень. – Вип. 20. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 197-203.

149. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.
150. Марченко В. М. Класифікація функцій ефективного корпоративного управління / В. М. Марченко, Ю. Г. Симоненко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 192: в 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 47-54
151. Марьин Н. К. Повышают контрольные функции бухгалтерского учета / Н. К. Марьин // Бухгалтерский учет. – 1977. – №8. – С. 12-16
152. Менеджмент : [Учеб. для вузов] / М. М. Максимцов, А. В. Игнатьев, М. А. Комаров и др.; [Под.ред. М. М. Максимцова, А. В. Игнатьевой]. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1999. – 434 с.
153. Митрофанов В. М. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных предприятий / В. М. Митрофанов. – М.: Финансы, 1965. – 259 с.
154. Мурашко В. М. Хозяйственный контроль и комплексная ревизия в торговле / В. М. Мурашко. – К: Головное издательство издательского объединения «Вища школа», 1979. – 207 с.
155. Мурашко В. М. Контроль и ревизия в потребительской кооперации : [Учеб. пособие] / В. М. Мурашко, В. Я. Савченко. – К.: Издательское объединение «Вища школа», 1976. – 232 с.
156. Мурашко О. В. Облік і контроль матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної промисловості) : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / О. В. Мурашко. – К., 2006. – 17 с.
157. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [Монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
158. Нарисбаев К. Н. Организация и методология учета в условиях АСУ / К. Н. Нарисбаев. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.

159. Наринский А. С. Контроль в условиях рыночной экономики / А. С. Наринский, Н. Г. Гаджиев. – М.: «Финансы и статистика», 1994. – 175 с.
160. Научные основы управления социалистическим производством / [Под ред. Д. М. Крука]. – М.: Экономика, 1978. – 280 с.
161. Новиков О. А. Коммерческая логистика : [Учеб. пособие] / О. А. Новиков, С. А. Уваров. – СПб.: Изд-во СПбУЭФ, 1995. – 208 с.
162. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов / [Под ред. докт. филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой]. - [14-е изд., стереотип.]. – М.: Рус.из., 1982. – 816 с.
163. Окландер М. А. Промислова логістика : [Навчальний посібник] / М. А. Окландер, О. П. Хромов. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 222 с.
164. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия / Б. И. Валуев, Л. П. Горлова, Е. Л. Зернов и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
165. Организационные структуры управления производством / [Под ред. Б. З. Мильнера]. – М.: Экономика, 1975. – 319 с.
166. Организация управления промышленным производством : [Учеб.] / О. В. Козлова, Л. А. Александров, М. А. Саркисов и др.; [Под ред. О. В. Козловой, С. Е. Каменицера]. – М.: Высш.школа, 1980. – 399с.
167. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : [Підручник] / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; [За ред. А. М. Кузьмінського]. – К.: Вища шк., 1993. – 223 с.
168. Основы экономики и управление производством / [Под.ред. И. И. Сычова]. – [изд. 2-е]. – М.: Экономика, 1973. – 399 с.
169. Павелек Г. Обновление производственных предприятий на базе логистики / Г. Павелек // Консалтинг-магазин, 1988, октябрь
170. Паламарчук О. І. Принципи і форми інтеграції функції обліку в посиленні економічної безпеки промислових підприємств : дис. ...

- кандидата екон. наук: 08.06.04 / Паламарчук Олександр Іванович. – Луганськ, 2001. – 185 с.
171. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
172. Палий В. Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета / В. Ф. Палий, Я. В. Соколов. – М.: Финансы, 1979. – 304 с.
173. Партин Г. О. Бухгалтерський облік: основи теорії та практики : [Навч. посіб.] / Г. О. Партин. – К.: «Знання», КОО, 2000. – 245 с.
174. Пархоменко В. Н. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи. Коментарі / В. Н. Пархоменко. – [Ч. 8]. – Луганськ: Футура: ДСД «Лугань», 2005. – 640 с.
175. Плоткин Б. К. Введение в коммерцию и коммерческую логистику / Б. К. Плоткин. – С-Пб: СПбУЭиФ, 1996. – 320 с.
176. Погрібна О. П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка / О. П. Погрібна // Фінансовий контроль. – 2002. – №1. – с.39-56
177. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – код доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua>.
178. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (із змінами та доповненнями) – [Електронний ресурс] – код доступу – <http://zakon4.rada.gov.ua>.
179. Пономарьова Ю. В. Логістика : [Навчальний посібник] / Ю. В. Пономарьова. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 192 с.
180. Поплюйко А. М. Облік і аналіз використання виробничих запасів (на прикладі підприємств машинобудування Полтавської області) : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04

- «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / А. М. Поплюйко. – К., 2003. – 17 с.
181. Протасов М. И. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности / М. И. Протасов, О. Н. Шапиро, М. М. Безвидная. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. – 168 с.
182. Пугаченко О. Б. Облік процесів матеріального забезпечення в системі управління хлібопекарними підприємствами : дис. ... кандидата екон. наук: 08.00.09 / Пугаченко Ольга Борисівна. – О., 2008. – 220 с.
183. Пугаченко О. Б. Місце та значення функції обліку в управлінні матеріальним забезпеченням хлібопекарного виробництва / О. Б. Пугаченко // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 22 / Одес. держ. екон. ун-т; Одеса: ОДЕУ, 2006. – С. 301-306.
184. Пугаченко О. Б. Економічні об'єкти системи матеріального забезпечення підприємств хлібопечення – класифікаційний підхід до розгляду / О. Б. Пугаченко // Вісник соціально-економічних досліджень. Вип. 19 / Одес. держ. екон. ун-т. – Одеса: ОДЕУ, 2005. – С. 243-249.
185. Пугаченко О. Б. Нормування виробничих запасів як складова раціональної побудови системи управління процесом матеріального забезпечення / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 7, ч. I – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 406-412.
186. Пугаченко О. Б. Облікова модель витрат сфери постачання хлібопекарних підприємств: проблема, можливості розв'язання. / О. Б. Пугаченко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 218: В 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 447-454.
187. Пугаченко О. Б. Оперативне управління запасами підприємства / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського державного

- технічного університету. Економічні науки. Частина І. – вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 383-388.
188. Пугаченко О. Б. Оцінка запасів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 6. – Кіровоград: КНТУ, 2004. – С. 258 – 263.
189. Пугаченко О. Б. Системний підхід до розвитку обліку в системі управління процесом матеріального забезпечення / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 8. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С. 383-388.
190. Пугаченко О. Б. Методика аудиту операцій з виробничими запасами / О. Б. Пугаченко, Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Вип. 13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 119-130.
191. Пугаченко О. Б. Організаційні рішення, що сприяють поглибленню інтеграції обліку в системі управління матеріальним забезпеченням / О. Б. Пугаченко // Економіка: проблеми теорії та практики. / Вип. 245. Т. II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 426-434.
192. Пугаченко О. Б. Процедури тестування в аудиті операцій з виробничими запасами / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки / Вип. 14. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 205-210.
193. Пугаченко О. Б. Системне уявлення процесу матеріального забезпечення хлібопекарного виробництва / О. Б. Пугаченко // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. / Вип.6 (97) / Наук. ред. І. Г. Манцуров. – К.: НДІ Міністерства економіки України, 2009. – С. 130-135.
194. Пугаченко О. Б. Організаційні проблеми та можливості поглиблення взаємозв'язку функції обліку з іншими функціями управління

- процесами сфери матеріального забезпечення / О. Б. Пугаченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – Ч. 2. – С. 218-222.
195. Пугаченко О. Б. Класифікація запасів / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Вип. 18. Ч. II. – Кіровоград: КНТУ, 2010. – С. 201-214
196. Пугаченко О. Б. Економічний зміст поняття «логістика» / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Вип. 22. Ч. I. – Кіровоград: КНТУ, 2012. – С. 11-19.
197. Пугаченко О. Б. Пропозиції щодо формування, розподілу та відображення в обліку витрат сфери матеріального забезпечення хлібопекарних підприємств / О. Б. Пугаченко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. / Вип. 23. – Кіровоград: КНТУ, 2013. – С. 346-352.
198. Пушкар М. С. Розробка систем обліку / М. С. Пушкар. – Тернопіль, Карт-бланш, 2003. – С. 198.
199. Пушкар М. С. Фінансовий облік : [Підручник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
200. Пушкар М. С. Місце обліку логістичних витрат в обліковій політиці підприємства / М. С. Пушкар, А. Г. Богач // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції «Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства». – Тернопіль-Мукачєво: Тернопільська академія народного господарства, 2004. – С. 288-294.
201. Решетникова И. Л. Стратегия маркетинга: особенности формирования на отечественных предприятиях : [Монография] / И. Л. Решетникова. – Луганск: Изд-во ВГУ, 1998. – 270 с.
202. Родионов В. М. Финансовый контроль : [Учебник] / В. М. Родионов,

- В. И. Шлейников. – М.: ИДФБК-ПРЕСС, 2002. – 320 с.
203. Родников А. Н. Логистика : [Терминологический словарь] / А. Н. Родников. – [2-е изд., исправленное и дополненное]. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 352 с.
204. Рудницький В. С. Організація первинного обліку та економічного аналізу на прикладі підприємств торгівлі : [Навчальний посібник] / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, В. І. Бачинський, В. Л. Поліщук. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 480 с.
205. Рудницький В. С. Внутрішній аудит : [Монографія] / В. С. Рудницький, І. Д. Лазаришина, Г. М. Шеремета, В. О. Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.
206. Рябчиков М. П. Контроль финансово-хозяйственной деятельности на промышленных предприятиях / М. П. Рябчиков. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 159 с.
207. Савицкий А. М. Контроль и ревизия с применением средств вычислительной техники / А. М. Савицкий. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 126 с.
208. Савченко І. І. Логістична складова інноваційних процесів в галузях виробництва та переробки зерна / І. І. Савченко // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 218: В 4 т. Том II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 483-489.
209. Семенко А. И. Предпринимательская логистика / А. И. Семенко. – СПб.: Политехника, 1997. – 349 с.
210. Сергеев В. И. Логистика : [Учеб. пособие] / В. И. Сергеев. – СПб., 1995. – 123 с.
211. Системный анализ и структура управления / [Под общ.ред. В. Г. Шорина] – М.: Знание, 1975. – 303 с.
212. Сльозко Т. М. Бухгалтерський облік в системі управління матеріальними ресурсами промислового підприємства : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.04

- «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Т. М. Сльозко. – Одеса, 1996. – 23 с.
213. Смехов А. А. Введение в логістику / А. А. Смехов. – М.: Транспорт, 1993. – 112 с.
214. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : [Учебн. пособие для вузов] / Я. В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
215. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерського учета / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
216. Соловьев Г. А. Экономический контроль в системе управления / Г. А. Соловьев. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 191с.
217. Сопко В. Бухгалтерський облік : [Навч. посібник] / В. Сопко. – [3-є вид., перероб. і доп.]. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
218. Сопко В. В. Организация контроля и учета в объединениях / В. В. Сопко, Н. В. Кужельный, Е. М. Шпырко. – К.: Техника, 1984. – 199 с.
219. Сотникова Л. В. Внутренний контроль и аудит : [Учебник] / Л. В. Сотникова / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
220. Стуков С. А. Система производственного учета и контроля / С. А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
221. Суварно Р. В. Розвиток організації оперативного контролю економічної діяльності промислового підприємства : автореф. дис. на здобуття наук, ступеня канд. екон. наук спец. 08.06.02 «Підприємництво, менеджмент та маркетинг» / Р. В. Суварно. – Одеса, 1998. – 16 с.
222. Суйц В. П. Внутрипроизводственный контроль / В. П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
223. Сук Л. К. Бухгалтерський облік : [Навч. посіб.] / Л. К. Сук, П. Л. Сук – К.: Знання, 2005. – 471 с. – (Вища освіта ХХІ століття).

224. Сухарева Л. А. Организация внутрихозяйственного контроля, осуществляемого централизованными бухгалтериями торгов / Л. А. Сухарева, В. И. Лазуренко. – К.: Изд.КТЭИ, 1985. – 24 с.
225. Сухарева Л. А. Контроллинг – основа управления бизнесом / Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. – К.: Ольга; Ника-Центр, 2002. – 208 с.
226. Суходуб П. И. О развитии внутрихозяйственного контроля / П. И. Суходуб // Бухгалтерский учет. – 1974. – №10. – С. 7-10
227. Терехов А. А. Аудит: перспективы развития / А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
228. Терехов А. А. Контроль и аудит: основные методические приемы и технология / А. А.Терехов, М. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 208 с.
229. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : [Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.] / Н. М. Ткаченко [6-е вид.]. – К.: А.С.К., 2001. – 784 с.
230. Управление в сельскохозяйственных предприятиях / [Под ред. А. В. Пошатаева]. – М.: Колос, 1979. – 271 с.
231. Управление общественным производством // [Под редакцией А. И. Наумова, Ю. И. Краснопося]. – М.:Издательство МГУ, 1991. – 134 с.
232. Управління ресурсами підприємства : [Навч. посіб.] / [Під ред. к.е.н. Ю. М. Воробйова і д.е.н. Б. І. Холода]. – К.: «Центр навчальної літератури», 2004. – 288 с.
233. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : [Підручник] / Б. Ф. Усач [3-тє вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.
234. Федоров Л. С. Логистика в капиталистических странах / Л. С. Федоров, А. В. Шуйская, Т. И. Савари // Экономика и организация материально-технического снабжения. – Вып. 2. – М.: ЦНИИТЭИМС, 1990. – 20 с.
235. Фоміна Т. В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю на підприємствах олійножирової галузі України : дис. ...

- кандидата екон. наук: 08.00.09 / Фоміна Тетяна Володимирівна. – О., 2007. – 168 с.
236. Фоміна Т. В. Класифікація внутрішньогосподарського контролю та шляхи її вдосконалення / Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Частина І.-вип.4.-Кіровоград: КДТУ, 2003. – С.472-482.
237. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішнього аудиту в системі внутрішньогосподарського контролю / Т. В. Фоміна // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна, випуск 16 – Львів: Львівська комерційна академія, 2004 – С.441-447.
238. Фоміна Т. В. Місце та роль внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип.7, ч. II -Кіровоград: КНТУ, 2005. – С.461-466.
239. Фоміна Т. В. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю збуту продукції на олійножирових підприємствах / Т. В. Фоміна // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 221: В 3 т. Том І. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 264 - 277.
240. Фоміна Т. В. Тести внутрішнього контролю: прикладний аспект / Т. В. Фоміна, О. Б. Пугаченко // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць Вип.5(60) / Наук.ред. І.К.Бондар. – К., 2006. – С.22-27
241. Фоміна Т. В. Удосконалення інформаційного забезпечення системи внутрішнього контролю через ефективну організацію документообороту / Т. В. Фоміна // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 14. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 266-272
242. Фоміна Т. В. Методичні підходи до аудиторської перевірки дебіторської заборгованості в рамках розробки внутрішньофірмових

- стандартів аудиту / Т. В. Фоміна // Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. Випуск 245: В 5 т. – Т. II. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – С. 435-445
243. Фоміна Т. В. Концептуальні засади організації внутрішнього контролю / Т. В. Фоміна, В. С. Фомін // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. Вип. 20. – Кіровоград: КНТУ, 2011. – С. 234-241
244. Хан Де. Планирование и контроль: концепция контроллинга : [Пер. с нем.] / [Под ред. и с предисл. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича]. – М.: «Финансы и статистика», 1997. – 800 с.
245. Холл А. Д. Определение понятия системы / А. Д. Холл, Р. Е. Фейджин // Исследования по общей теории систем [Сборник переводов с польского и английского]. – М.: Прогресс, 1969. – С. 252-286
246. Хорнгрен Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: «Финансы и статистика», 1995. – 416 с.
247. Чабанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [Посібник] / Н. В. Чабанова, Ю. А. Василенко. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 672 с.
248. Чаюн І. О. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства : [Навч. посібник] / І. О. Чаюн, І. Ю. Бондар. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2002. – 111 с.
249. Ченаш С. Финансовый менеджмент / С. Ченаш, В. Ченаш. – К.: Украинская Консалтинговая Сеть, 2002. – 92 с.
250. Чумаченко Н. Т. Социалистический контроль: методы и проблемы / Н. Т. Чумаченко, Б. Н. Биренберг, А. А. Шпиг. – К.: Наукова думка, 1985. – 254 с.
251. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку : [Навч. посіб.] / В. М. Шарманська. – К.: Знання, 2003. – 269 с.

252. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : [Підручник] / В. Г. Швець [2-ге вид., перероб. і доп.]. – К.: Знання, 2006. – 525 с.
253. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології) : [Монографія] / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
254. Шегда А. В. Економіка підприємства : [Навч. посібник] / А. В. Шегда, Т. М. Литвиненко, М. П. Нахаба [За ред. А. В. Шегди]. – [3-є вид.]. – К.: Знання-Прес, 2003. – 335 с.
255. Шегда А. В. Основы менеджмента : [учеб. пособие]. – К.: «Знання», КОО, 1998. – 512 с.
256. Шпиг А. А. Контрольные функции централизованной бухгалтерии торгова / А. А. Шпиг. – М.: «Экономика», 1977. – 124 с.
257. Шпиг А. А. Ревизия и контроль в торговле / А. А. Шпиг. – М.: «Экономика», 1982. – 232 с.
258. Штейнман М. Я. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах (з практикумом) / М. Я. Штейнман, М. Ф. Євсєєв [Пер. з рос. З. А. Городиської]. – К.: Вища шк., Головне вид-во, 1988. – 272 с.
259. Штейнман М. Я. Внутрихозяйственный контроль в сельскохозяйственных предприятиях / М. Я. Штейнман. – М.: «Финансы и статистика», 1983. – 160 с.
260. Шурупов Г. В. Механизм управления материальным обеспечением деятельности промышленных предприятий : Дис. ... кандидата экон. наук: 08.06.01 / Шурупов Георгий Викторович. – Одесса, 2004. – 203 с.
261. Юнеман Р. Поток материалов и логістика / Р. Юнеман. – Берлин: Шпрингер, 1989. – 512 с.
262. <http://glossary.bank24.ru/glossary/page.1/char.yword.2570/>
263. <http://kirstat.kw.ukrtel.net/>
264. <http://rada.gov.ua/>

Додаток А
Класифікація контролю у джерелах спеціальної літератури

[illegible]

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валусєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Сєредєнін І.В.	Суїц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.
3	За об'єктами	Фінансовий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Виробничий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		Маркетинговий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		Контроль якості	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		Інформаційний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
4	В залежності від часу здійснення господарської операції	Попередній	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-	+	+	+	+	-	+	-	+	+
		Поточний	+	+	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+
		Наступний	+	+	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+	-	+	+	+	+	+	+	-	+	+
		Оперативний (поточний)	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-
5	Час здійснення контрольних дій	статичний (попередній, поточний, поточний, наступний)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		динамічний (безперервний, дискретний)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		передбачуваний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		раптовий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
		Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валусєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
		Статичний	Динамічний	попередній	наступний	Постійний (безперервний, перманентний)	Одноразовий	Періодичний	Систематичний	раптовий	Періодичний	Систематичний	Епізодичний	Безперервний	систематичний	Періодичний	Раптовий									
6	За часовим обсягом	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	За часовим обсягом	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	За періодичніст ю проведення контрольних заходів	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		-	-	+	-	+	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
8	По тривалості контролю	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																									
			Андрєєв В.Д.	Бєлoбжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинєць Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валусєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.	
9	В залежності від строків виконання	оперативний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Періодичний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
10	В залежності від джерел контрольних даних	Документальний	-	+	+	+	+	+	-	+	-	-	+	+	+	+	+	-	-	+	-	+	+	+	-	+	-	
		Фактичний	-	+	+	+	+	+	-	+	-	-	+	+	+	+	+	-	-	+	-	+	+	+	-	+	-	
		Автоматизований	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
11	За методикою здійснення	Фактичний	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	
		Автоматизований	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	
12	За способом перевірки	Документальний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	
		Фактичний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	
13	Ступень охоплення об'єкту контролю	Суцільний	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	
		Спеціалізований	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Тематичний	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Вибірковий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	
		Комплексний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Повний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Локальний	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
Загальний	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-		

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																									
			машинний	Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Серєдєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
				-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
17	Рівень автоматизації контролю	Неавтоматизований контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Неповністю автоматизований контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Повністю автоматизований контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18	За характером відношення до об'єкту контролю	Направляючий	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	
		Фільтруючий	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
19	За періодом охоплення	До дати складання Балансу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Після дати складання балансу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20	За стадіями проведення	Попередній	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	
		Проміжний	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	
		кінцевий	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	
21	За функціональною	адміністративний (адміністраторський	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валусєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.
	направле- ністю	) контроль																									
		фінансово- економічний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		бухгалтерський контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Правовий контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Технічний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Технологічний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Кадровий контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Контроль, направлений на забезпечення безпеки підприємства	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Лінійний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Функціональний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		операційний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
22	За видами контролю	Адміністративний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	
		бухгалтерський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлбжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.
			контроль																								
23	За складовими контролю	Внутрішній аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Самоконтроль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Адміністративний бухгалтерський контроль	-	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24	За відношенням до функцій діяльності суб'єкта	Внутрішній аудит	-	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Функціональний	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	
		Міжфункці- ональний	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	
25	За характером завдань	Комплексний	-	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	
		Лінійний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Функціональний операційний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	
26	За просторовим аспектом	вхідний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
		Процесний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
		Вихідний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
27	За способом	односторонній	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-		

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлбжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Серєдєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.
	взаємовід- носин працівників	контроль																									
		взаємний (або багатосторонній) контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		Багатосторонній	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
28	Характер взаємовідносин контролює-мого та під контроль-ного працівника	Обумовлений відносинами підлеглості	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Не обумовлений відносинами підлеглості	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
				-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
29	За етапами отримання інформації	Первинний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
		Зведений контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
30	За інтенсивністю проведення	Нормальний контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
		Посилений контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
		Полегшений контроль	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
31	За фазами відновлювал	Контроль постачальницько-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Серєдєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
	ьного циклу	збутової діяльності																									
		Контроль виробничої діяльності	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Контроль фінансово-збутової діяльності	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
32	За ефективність ю здійснення контрольних дій	Знеособлений	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Безадресний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Дезорієнтований	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Паралельний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Дублюючий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Неповний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Запізнілий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Поверховий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
33	За формами здійснення	ревізія (документальна ревізія)	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	+	-	+	+	
		тематична перевірка (обстеження)	+	+	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																							
		Андрєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцулатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Серєдєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.
	рахункова перевірка звітності	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Перевірка виконання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
	Самоконтроль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
	економічний аналіз	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
	перевірки (огляди або рейди)	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+
	спостереження	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	камеральна перевірка	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	внутрішній аудит	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
	Зовнішній аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	структурно-функціональна форма	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	огляд	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	інвентаризація	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	бухгалтерський облік	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Попередній	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
		Андрєєв В.Д.	Бєлбжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калога Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
		Поточний	Наступний																							
34	За методами здійснення	Попередній	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Направляючий	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Фільтруючий	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Наступний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ревізія	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Перевірку	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
		огляд	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Рейди	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Обстеження	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		економічний аналіз	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		інвентаризація	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Бухгалтерський облік	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
Спостереження	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-		

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
		Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Сєрєдєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
35	Математична статистика	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
	Ревізія	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	тематична перевірка (обстеження)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Зовнішній аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Поточні контрольні перевірки	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Перевірка виконання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Превентивні контрольні перевірки	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Внутрішній аудит	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Самоконтроль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Рейди	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Огляди	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Слідство (розслідування)	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	господарський спір	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	За способами здійснення	Перевірка (обстеження)	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
		Андрєєв В.Д.	Бєлбжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
36	За суб'єктами контролю	Економічний аналіз	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ревізія	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		керівники підприємства (вище керівництво)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		керівники середньої ланки (рівня)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		керівники первинних трудових колективів (керівники центрів відповідальності)	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Окремі працівники	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		громадські організації	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Керівники 1, 2, 3, 4, 5 рівнів	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Безпосередні виконавці – бухгалтери підприємства.	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Виконавцями є працівники служби внутрішнього	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Ознаки класифікації	Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																									
		Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Сєредєнін І.В.	Суїц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.	
37	За елементами методу контролю	контролю або внутрішнього аудиту																									
		Виконавці – працівники різних ланок управління	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Контроль адміністрації	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Експертний контроль	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Контроль персоналу	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
		Здійснюваний спеціалізованим контрольно-ревізійним апаратом	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
		Здійснюваний службовими особами в межах їх компетенції	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
		Визначення реального стану об'єкта	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Співставлення	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Оцінка	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																									
			середовище контролю	Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцулатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євєєв М.Ф.
				Облікова політика	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
38	В залежності від механізму дії	З прямим зв'язком	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Зі зворотним зв'язком	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		З прямим/зворотним зв'язком	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
39	В залежності від прийманих рішень	Активний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	
		Пасивний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	
40	За цільовою спрямованістю	стратегічний	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Тактичний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Оперативний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
		Програмований	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Стихійний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Управлінський	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
		Охоронний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
41	За часовою спрямованістю	стратегічний	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Тактичний	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																										
			ністю	Оперативний	Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Сєредєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
					-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
42	За характером контрольних заходів	Плановий	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Позаплановий	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Інспектування на місцях	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
43	За місцем здійснення контрольних дій	Дистанційний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Загальнонаукові методичні прийоми	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-
44	За методичними прийомами	Власні емпіричні методи	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Специфічні прийоми суміжних наук	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Позитивний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
45	За якістю перевірки	Негативний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Реальний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
46	За ступенем впливу на об'єкт	Формальний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Техніко-технологічний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	
47	За відношенням до процесу	Технологічно-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	

№	Ознаки класифікації		Автори, що класифікують контроль за певними ознаками																								
			Андрєєв В.Д.	Бєлобжецький І.А.	Білуха М.Т.	Бутинець Ф.Ф.	Бурцев В.В.	Бєлов Н.Г.	Валуєв Б.І.	Давидов Ю.Г.	Дрозд І.К.	Журко В.Ф. та ін.	Захарова О.М.	Калюга Є.В.	Крамаровський Л.М.	Криницький Р.І.	Кужельний М.В.	Кочерин Е.А.	Линник В.Г., Коцупатрий М.М.	Мурашко В.М.	Нападовська Л.В.	Середєнін І.В.	Суйц В.П.	Сухоребра О.П.	Шевчук В.О.	Шпиг О.А.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.
48	виробництва	хімічний																									
	Для викорис- тання результатів на рівнях відповідаль- ності	Для використання на рівні підприємства загалом	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Для використання на рівні функціональних служб	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Для використання на рівні виробничих підрозділів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
49	За рівнем кваліфікації	професійний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		елементарний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-

Додаток Б

Класифікація запасів у літературних джерелах

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лишilenко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
1	Призначення	Постійні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Сезонні	+	+	+	-	-	+	+	-	-	-	+	-	+	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
		Поточні	+	+	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	+	+	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-
		Підготовчі	+	+	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-
		Страхові	+	+	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	-	+	-	+	-	-	-	+	-	-
		Гарантійні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Перехідні	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Просування	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Спекулятивні	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Неліквідні	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Цільового призначення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Місце знаходження (центри)	Складські	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		У виробництві	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		В дорозі	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
	зберігання, використання та відповідальності)	У відділах та службах	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		На робочих місцях	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Сукупні	-	+	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
		Виробничі	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-
		Товарні	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	+	-	-	+	-	-	-
3	Рівень наявності на підприємстві	Нормативні	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Понаднормові	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Нижче норм	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
4	Наявність на початок і кінець звітного періоду	Початкові	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Кінцеві	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
5	По відношенню до балансу	Балансові	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Позабалансові	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6	Ступінь ліквідності	Ліквідні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Неліквідні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Походження	Первинні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Вторинні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
8	Обсяг	Вільні	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Обмежені	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Сфера використання	Виробництво	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Обіг	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Невиробнича	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	Склад і структура	Виробничі (предмети і засоби праці)	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Незавершене виробництво (предмети праці)	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Готова продукція (продукти праці)	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Товарні (продукти праці)	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
11	Роль в процесі виробництва (склад)	Сировина	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Основні й допоміжні матеріали	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І.,Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25	
		Купівельні напівфабрикати	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Незавершене виробництво	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Малоцінні швидкозношувані предмети	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
		Молодняк тварин і тварини на відгодівлі	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
12	Для цілей бухгалтерського обліку	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-	
		Незавершене виробництво	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-
		Готова продукція	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-
		Товари	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
13		Малоцінні швидкозношувані предмети	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-
		Молодняк тварин і тварини на відгодівлі	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	+	+	-	-	+	-
	За групами (предметним складом, видом, речовими елементами)	Сировина й матеріали	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	+	+	+
		Купівельні напівфабрикати та комплектуючі	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-	-	+	+	+
		Тара та тарні матеріали	-	-	-	-	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	+	+	+
		Запасні частини	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	+	+	+
		Інструменти, господарчий матеріал	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Напівфабрикати власного виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-
		Відходи, що повертаються	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Паливо	-	-	-	+	-	-	-	-	+	+	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	+	+	+
		Будівельні матеріали	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	+	-	-	+	-
		Матеріали, передані у переробку	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-
		Матеріали с/г призначення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	+	-	-	+	-
		Інші матеріали	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	+	+
14	За відображенням у П(С)БО	Виробничі запаси	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Незавершене виробництво	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Готова продукція	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Товари	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинцев Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лишненко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Малоцінні швидкозношувані предмети	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Тварини на вирощуванні та відгодівлі	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Тварини на вирощуванні та відгодівлі, які належать виробнику	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Продукція сільського та лісового господарства, корисні копалини	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Продукція сільського та лісового господарства, корисні копалини, які належать виробнику	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Незавершені роботи за будівельними контрактами	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Фінансові активи	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
15	Технічні ознаки й властивості	Окремі групи ресурсів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Ресурси на стадії придбання	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
16	Відношення до стадій сукупного процесу функціонування	На стадії зберігання	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		На стадії використання	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		На стадії реалізації	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
17	Цільове призначення використаних ресурсів	Матеріальне забезпечення	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Конструювання виробів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Технологічне забезпечення	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Виробниче обслуговування	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Виготовлення продукції	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Збут продукції	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Господарське обслуговування	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Управління	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
18	Доцільність використання	Раціонально використані	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Нераціонально використані	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинец Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лишненко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Втрати	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
19	Відношення до носіїв матеріальних витрат	Виготовлення основної продукції	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Виготовлення товарів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Виконання робіт і послуг	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
20	Відношення до нормативів	В межах нормативів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Зверхнормативні	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Нижче нормативів	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
21	Можливості використання у виробництві	Корисні	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Непотрібні підприємству	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
22	Відношення до форм відповідальності	У сфері особистої відповідальності	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		У сфері колективної відповідальності	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
23	Відношення до видів відповідальності	У сфері матеріальної відповідальності	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		У сфері службової відповідальності	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
24	За часом	Максимально бажаний	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Пороговий / граничний рівень	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Поточний	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Гарантійний / страховий	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
		Неліквідні	-	+	-	-	-	+	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
25	За місцем у процесі відтворення	Запаси засобів виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Запаси предметів споживання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Державні резерви	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

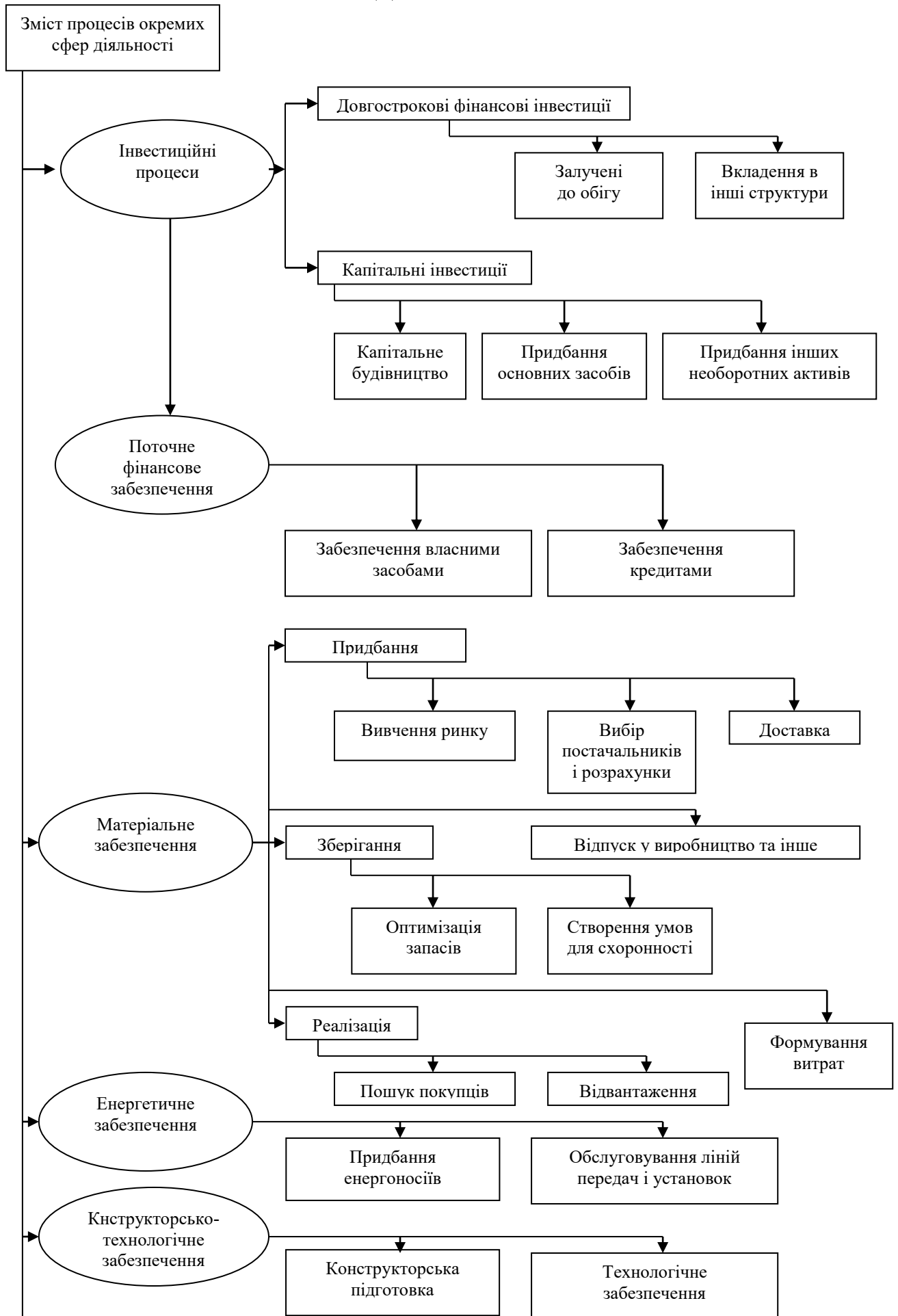
№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лишilenко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаун О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
26	За місцем у процесі просування від постачальників до споживачів	Транспортні	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Виробничі	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-
		Товарні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-
		Збутові (запаси готової продукції)	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Незавершене виробництво	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Вантажопереробка	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Сукупні	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	+	-	-
27	За ступенем групування	Специфічні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Видові	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Групові	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
28	Залежно від організаційної структури підприємства	На окремих ланках виробництва	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Цехові	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Загальні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
29	За характером оцінки	Фактичні (на певний момент)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Перспективні (прогнозні)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Середні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Вхідні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Вихідні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
30	За одиницею виміру	Середні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		В абсолютних одиницях	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		У відносних одиницях	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
31	За характером коливань	Постійна частина (мінімальний запас)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Змінна частина (сезонний запас)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
32	Відносно попиту	Необхідні для задоволення очікуваного попиту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-
		Гарантійний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-

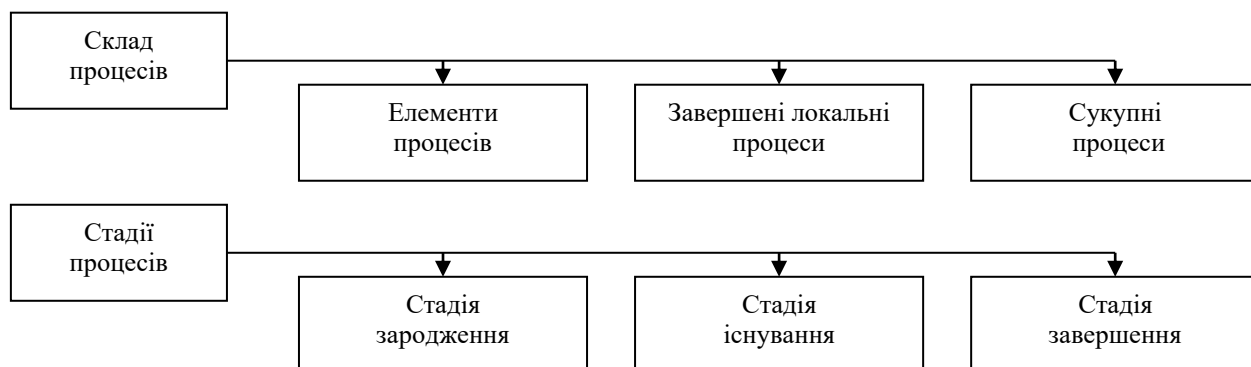
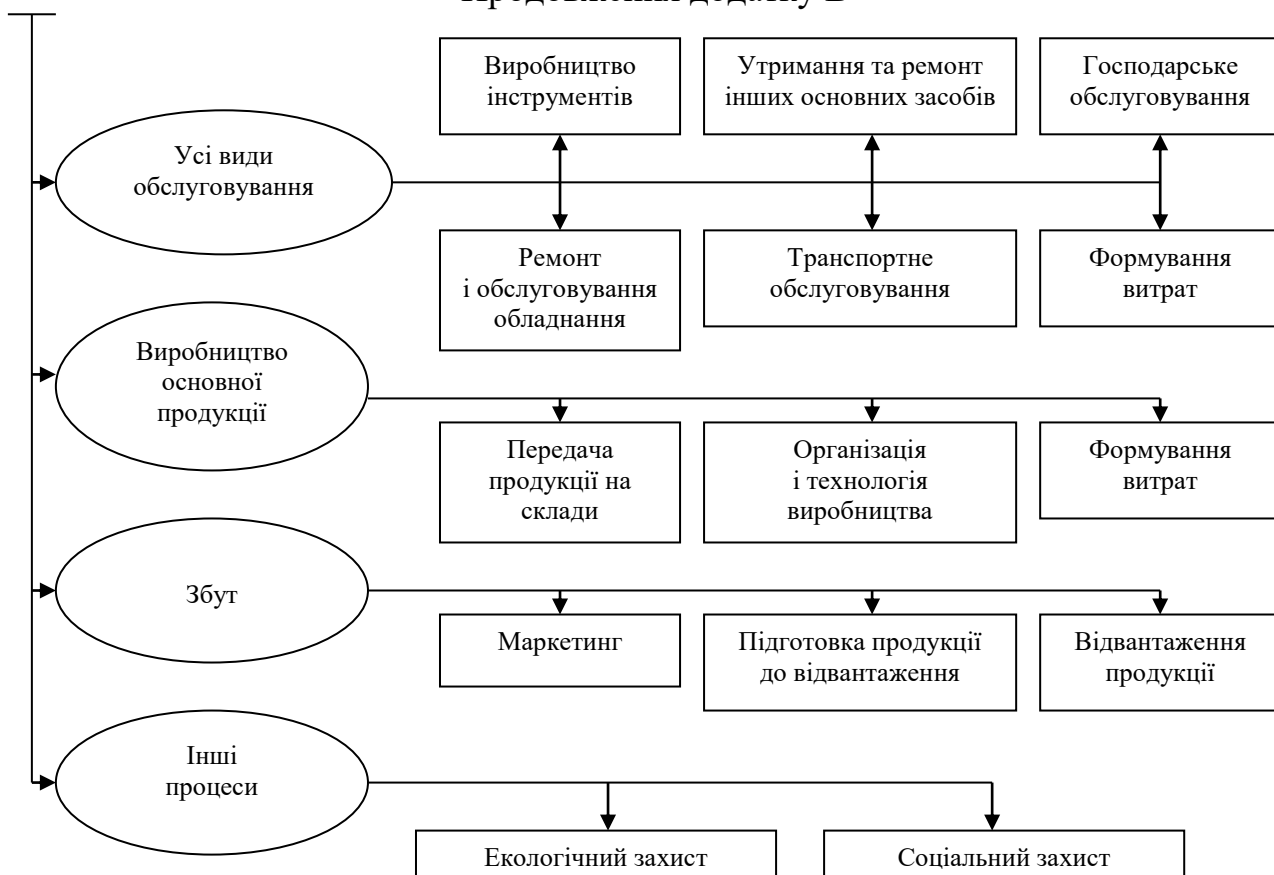
№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
33		Відповідають параметрам попиту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Не відповідають параметрам попиту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
	Чутливість до зміни обсягу обороту	Залежні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Незалежні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
34	Залежно від характеру поповнення та витрачання	Регулярного поповнення та використання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Регулярного поповнення та сезонного використання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Сезонного формування та регулярного використання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-

№	Класифікаційна ознака		Альбеков А.У.	Анікін Б.А.	Бутинець Ф.Ф.	Валуєв Б.І.	Володькіна М.В.	Воробйов Ю.М.	Глогує О.	Голов С.Ф.	Должанський М.І.	Косміна Р.М.	Крушельницька О.В.	Лилиленко О.В.	Мазаракі А.А.	Покропивний С.Ф.	Пушкар М.С.	Родніков А.Н.	Рудницький В.С.	Слюсарчук Л.І.	Сопко В.В.	Ткаченко Н.М.	Фастовець А.А.	Чаюн О.І., Бондар І.Ю.	Чебанова Н.В.	Шегда А.В.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	25
		Періодичного поповнення та використання	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		Цільового призначення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
35	За відношенням до логістичних посередників	У постачальників	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		У споживачів	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		У торгових посередників	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
36	За станом	Максимальний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Мінімальний	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
		Середній	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
37	Без назви	Нормальні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-
		Аномальні	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-	-	-

Додаток В



Продовження додатку В



Класифікація основних господарських процесів

Додаток Д

Визначення поняття «логістика» в літературних джерелах

№ з/п	Визначення	Автор
1	Процес планування, реалізації і контролю технологічно і економічно ефективних операцій накопичення, зберігання, транспортування і передачі сировини, напівфабрикатів, готової продукції та відповідної інформації з місця виробництва до місця споживання з метою максимального задоволення вимог споживача.	Рада логістичного менеджменту
2	Організація постачання виробництва сировиною та матеріалами і збуту готової продукції	Американське товариство проблем управління виробництвом і запасами
3	Процес планування, виконання планів і контролю за ефективним, економічним, з точки зору витрат, зберігання та переміщення сировини, виробничих запасів, готової продукції та інформації, яка відноситься до названого, з моменту виробництва до моменту споживання, для покращення обслуговування клієнтів	Рада з логістичного управління США
4	Об'єднання двох або більш видів діяльності для планування, впровадження і спостереження за високим рівнем сировинного потоку, запасами незавершеного виробництва і кінцевої продукції на шляху від її виробництва до споживання	Британська національна рада з управління розподілом
5	Новий науковий напрям, що пов'язаний із розробкою раціональних методів управління матеріальними та відповідними фінансовими потоками	Семененко А.І.
6	Новий науковий напрямок, вчення про планування, управління і спостереження при русі матеріальних та інформаційних потоків у виробничих і енергетичних системах	Смехов А.А.
7	Планування, управління і контроль того, що надходить на підприємство, обробляється там і залишає це підприємство матеріального потоку і відповідного інформаційного потоку	Павеллек Г.
8	Наука про планування, організацію, управління, контроль і регулювання руху матеріальних і інформаційних потоків у просторі і у часі від їх первинного джерела до кінцевого споживача	Анікін Б.А.
9	Наука про управління потоками у великих системах	Плоткін Б.К.

№ з/п	Визначення	Автор
10	Науковий інструментарій ефективної взаємодії виробничих сил суспільства шляхом системи організації і оптимізації матеріальних, товарних та інформаційних потоків	Афанасьєва Н.В.
11	Прикладна наука, предметом якої є методологія оптимізації управління економічними об'єктами на основі системного економічного підходу	Інютіна К.В.
12	Наука про управління і оптимізацію матеріальних потоків, потоків послуг і пов'язаних з ними інформаційних і фінансових потоків у певній мікро-, мезо- чи макроекономічній системі для досягнення поставлених перед нею цілей	Сергєєв В.І.
13	Наука про планування, розподіл, контроль, управління і оптимізацію матеріальних потоків, потоків послуг і пов'язаних з ними інформаційних і фінансових потоків у певній мікро-, мезо- чи макроекономічній системі, що виникають в процесі доведення сировини, напівфабрикатів і готової продукції від виробника до споживача	Кіршина М.В.
14	Теорія і практична діяльність планування, організації і функціонального управління і контролю процесів руху сукупності матеріальних, фінансових, трудових, правових та інформаційних потоків у системі ринкової економіки	Новиков О.А.
15	Наука про планування, контроль і управління транспортуванням, складуванням та іншими логістичними операціями, що здійснюються у процесі доведення сировини і матеріалів до виробничого підприємства, внутрівиробничої переробки сировини, матеріалів і напівфабрикатів, доведення готової продукції до споживача у відповідності з його інтересами і вимогами, а також передачі, зберігання і обробки відповідної інформації.	Альбеков А.У., Родніков А.Н.
16	Наука про оптимальне керування матеріальними, інформаційними та фінансовими потоками в економічних системах	Загородній А.Г.
17	Наука про інтегровану форму логістико-менеджменту в економічних адаптивних системах із синергійними зв'язками	Крикавський Є.В.
18	Науково-практичний напрям господарювання, який полягає в ефективному управлінні матеріалопотоками й пов'язаними з ними інформаційними та фінансовими потоками у сфері виробництва й обігу	Гордон М.П.

№ з/п	Визначення	Автор
19	Наука й практика комплексного управління потоковими (товарними, фінансовими, інформаційними) процесами, яке спрямоване на оптимальну інтеграцію їх в єдину систему, а також забезпечення ефективності та економічності функціонування окремих ланок потокового процесу й усієї системи в цілому	Луценко І.
20	Гармонізація інтересів учасників процесу переміщення продукції, форма оптимізації ринкових зв'язків, тобто удосконалення управління матеріальними і пов'язаними з ними інформаційними та фінансовими потоками на шляху від первинного джерела сировини до кінцевого споживача готової продукції на основі системного підходу й економічних компромісів для отримання синергійного ефекту	Федоров Л.С.
21	Наукове учення про планування, управління і контроль потоків матеріалів, енергії та інформації в окремих видах підприємства	Юнеман Р.
22	Вирішує питання матеріальних та інформаційних потоків з товароруку (сировини, матеріалів, запасних частин), тобто з поставок	Кальченко А.Г.
23	Теорія і практика управління матеріальними і пов'язаними з ними інформаційними потоками	Пономарьова Ю.В.
24	Наука про управління матеріальними, інформаційними, фінансовими та ін. потоками, від первинного джерела їх виникнення до кінцевого споживача із мінімальними витратами, пов'язаними з їх просуванням	Глогусь О.
25	Процес планування, реалізації та контролю за злагодженням і економічно ефективним потоком сировини, запасів незавершеного виробництва, готових товарів і пов'язаних з цим послуг та інформації, починаючи від їхнього виникнення і до кінцевого пункту споживання (включаючи складування і переміщення як в середині організації, так і поза її межами) з метою забезпечення вимог споживача	Інтернет-сайт