

ФОРМУВАННЯ КРИТЕРІЇВ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Розглянуто результати пошуку шляхів до формування критеріїв оцінювання внутрішнього контролю. Обґрунтовано доцільність використання матричного підходу до визначення ступеню реалізації принципів і критеріїв оцінки якості. Розроблено детальний перелік науково обґрунтованих та реальних до застосування критеріїв оцінювання внутрішнього економічного контролю.

The results of search of ways to forming of criteria of evaluation of internal control are considered. Expedience of the use of the matrix going near determination of degree of realization of principles and criteria of estimation of quality is grounded. The detailed list of the criteria of evaluation of internal economic control scientifically grounded and real criteria to application is developed.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Функціонування підприємства завжди супроводжується появою відхилень у різних сферах його діяльності. Це цілком природні явища, яких, однак, необхідно уникати та, які повинні бути відкориговані.

Якщо відхилення стають занадто великими, може утворитись так звана втрата управління, коли цілі підприємства та управління ним стають недосяжними. Ефективною є така система, яка спроможна надати на її виході дані не лише стосовно минулого чи теперішнього стану, а й виявити тенденції у функціонуванні (стані, русі) підконтрольного об'єкта ще до того, як з'являться відхилення, порушення. Отже, інформація про необхідність корекції об'єкта створюється на виході процесу контролю.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. У наукових публікаціях просліджуються спроби квантифікувати якість стану систем обліку та контролю [1–8]. За часів сьогодення продовжуються дослідження здебільшого у сфері оцінки якості аудиторських послуг [1, с.10–120; 2; 3]. Позначається ця проблема і в роботах з внутрішнього контролю. Однак детальні розробки критеріїв оцінки практично відсутні. Так, наприклад, у публікації під заголовком «Критерії якості аудиту» стверджується лише, що аудит може вважатися якісним, якщо у процесі його проведення додержувалися вимоги закону про аудиторську діяльність, ліцензійні вимоги і умови та норми професійної етики тощо [2].

Пояснюється таке становище неабиякою складністю проблеми. Необхідно мати на увазі особливості об'єкта дослідження. Справа у тому, що стосовно внутрішнього контролю можна застосувати декілька оцінок: оцінка ефективності системи контролю; оцінка якості контрольних процесів; оцінка якості інформації, одержаної в результаті контролю. Кожна з оцінок може розглядатися як цілком самостійна, при цьому буде отримана характеристика різних аспектів. Альтернативний варіант – інтеграція оцінок якості процесу та інформації в загальну оцінку ефективності системи.

Ряд методик, варіантів, підходів до оцінювання розглядався нами не хаотично, а у певному порядку. Моніторинг наукових розробок наводить на думку про можливість дослідження як ефективності внутрішнього контролю, так і його якості.

Найближчим за тематикою та методами до нашого дослідження виявився вибір критеріїв за трьома відправними моментами: використання лише тих критеріїв, що характеризують якість структури, орієнтованої на реалізацію програм постійного та періодичного характеру; перевага в методиці оцінювання якісних критеріїв, які

характеризують здатність оцінюваної структури до адаптації відносно цілей підприємства; застосування – з урахуванням розуміння високої долі умовності, – кількісних оцінок якісних характеристик для порівняння подібних структур споріднених підприємств [3].

У нашому розумінні усі три положення мають сенс і можуть слугувати відправними моментами при оцінюванні якості контролю. Однак обґрунтування підходу до визначення критеріїв ефективності організації оперативного контролю через зв'язування критеріїв ефективності управління та принципів організації контролю не може бути прийнятним для оцінки його якості. Автори стверджують, що принципи системної упорядкованості організації контролю, його наближення до об'єкта, ієрархічності, делегування повноважень і відповідальності, взаємодія контролю з іншими функціями управління та інші тією чи іншою мірою взаємозалежні та взаємозв'язані. У взаємозв'язку знаходяться і критерії ефективності системи оперативного управління. З урахуванням вказаних обставин пропонується застосувати матричний підхід до ув'язки критеріїв та принципів [3].

У проаналізованій роботі чітко проявляється ототожнення контролю і системи управління. Подібна позиція просліджується також в інших публікаціях, коли за критерії якості контролю приймаються: критерій якості здійснення машинної технології; критерій раціонального розподілу між виконавцями; цільова орієнтація результатів на вирішення соціально-економічних задач; критерій прогресивності; перспективність отриманих результатів; критерій якості виконання та оформлення документів; критерій програмної організації роботи; критерій додержання терміну виконання етапів роботи і роботи в цілому; наявність системи морального і матеріального стимулювання; показники використання методів та засобів наукової організації праці; рівень виконання вимог щодо результатів роботи; наукова обґрунтованість результатів роботи; узгодженість та взаємоув'язаність рішень; надійність і практична реалізація рішень [7, с.162]. Автори прийняли помилкову точку зору, називаючи критеріями якості оперативного контролю вимоги, що не сумісні ні з яким контролем через їхню притаманність іншим функціям.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Окремі автори називають стратегічну спрямованість характеристикою контролю, вказують на існування стратегічного контролю [3; 4]. Це свідчить про нерозуміння його призначення та сутності, про ідентифікацію контролю та управління. Безумовно, ефективність управління залежить від якості контролю. Однак між управлінням і контролем не може бути знаку рівняння. Контроль є однією з підсистем у системі управління. Тому про системну упорядкованість контролю мова може йти лише з огляду саме на “систему контролю”, а не на “систему управління”. У протилежному випадку оцінка якості контролю буде зведена до визначення її умовної величини в оцінці ефективності управління. Останнє означатиме, що контроль – це нібито те ж саме управління, але погіршене на певний коефіцієнт значимості. Подібний прояв умовності вже має місце при оцінюванні ефективності управління через економічні показники діяльності підприємства із застосуванням коефіцієнтів значущості, через плутанину в тлумаченні понять і застосуванні таких термінів, як оцінка і процес оцінювання, через фетишизацію окремих методів оцінювання таки, наприклад, як метод нечітких множин, котрий є, власне, формалізацією експертної оцінки [8, с.187; 9, с.64].

Загальна проблема полягає у відсутності концепції внутрішнього економічного контролю, зокрема у відсутності достатньої теоретичної обґрунтованості та механізму визначення об'єктивної оцінки його якості.

Постановка завдання. Метою статті є поглиблення підходів до оцінювання якості внутрішнього економічного контролю підприємства на основі аналізу існуючих методик.

Досягнення поставленої мети можливе шляхом критичного перегляду існуючих положень; визначення правильності їх застосування стосовно досліджуваного об'єкта; обґрунтування змістовного навантаження категорій «якість контролю» та «ефективність контролю»; розробки принципів, критеріїв та показників оцінювання внутрішнього економічного контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження. Уявлення про якість контролю, на нашу думку, повинно базуватися на теренах системного підходу, тобто на дослідженні

внутрішнього контролю як системи, яка має як загальносистемні, так і свої, лише їй притаманні принципи організації та функціонування, а також свої, тільки їй властиві критерії оцінки. Розмежування категорій «система контролю» та «система управління» дає змогу обґрунтовано використати матричний підхід та скласти матрицю, яка вкаже на ступінь реалізації принципів організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю за певним добром критеріїв оцінювання його якості.

Критерії повинні бути придатними для оцінки якості з позицій влаштування системи за її основними принципами. Тож головним методологічним постулатом при вирішенні проблеми вибору критеріїв для оцінювання якості внутрішнього економічного контролю є їх органічний зв'язок із принципами. Система контролю за нашим припущенням формується на принципах: загальносистемні принципи внутрішнього контролю (відповідність загальним закономірностям побудови систем; адаптивність системи контролю; принцип достатності контролю); принципи створення структури системи контролю (принцип системної впорядкованості; відповідність загальній логіці організації управління; оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю); принципи функціонування системи контролю (пріоритетність превентивного контролю; пріоритетність контролю критичних точок; безперервність контролю в часі; спадкоємність складових контролю в просторі і в часі).

Виділення критеріїв за розробленими принципами орієнтоване на оцінку саме тих сторін системи, які визначають її успішність і сприяння досягненню загальносистемних цілей управління підприємством. Систематизацію критеріїв якості контролю доцільно провести шляхом їх розподілу на групи за наступними аспектами оцінювання: цільові критерії якості (критерії загальносистемної якості); критерії якості ресурсного забезпечення; критерії організаційної якості; критерії якості функціонування системи внутрішнього економічного контролю; критерії ефективності. Зауважимо, що простіше розробити методику оцінки ефективності на базі визначення одних тільки витрат на систему та результатів від її функціонування, але то буде вельми одностороння оцінка. Вона, так само, як і усі методики визначення ефективності не враховуватиме суб'єктивних факторів здійснення внутрішнього контролю, що безпосередньо впливають на достовірність, своєчасність. Тобто знову отримаємо умовні показники, які дають опосередковану характеристику. Тому доцільним є розгляд, передусім, критеріїв визначення якості внутрішнього контролю, як досконалості системи у її статичному стані та динаміці функціонування, а вже потім – критеріїв ефективності.

Цільові загальносистемні критерії якості утворюють головну, визначальну групу показників, що характеризують якісний рівень контролю, оскільки вони виражають його відповідність цільовій настанові згідно з принципами побудови систем. Критерії оцінки враховують: відповідність системи контролю структурі управління підприємством; орієнтованість системи контролю на розвиток його об'єктів; орієнтованість системи контролю на сприяння досягненню основних цілей управління підприємством.

Дотримання принципів створення структури системи контролю (принцип системної впорядкованості; відповідність загальній логіці організації управління; оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю) видається можливим визначити за критеріями: узгодженість елементів системи контролю; адекватність досягнутого рівня внутрішнього контролю його значимості в управлінні підприємством; здатність до адаптації у змінах в системі управління підприємством.

Принципи, згідно з якими повинна функціонувати система контролю (пріоритетність превентивного контролю; пріоритетність контролю критичних точок; безперервність контролю в часі; спадкоємність складових контролю в просторі і в часі) передбачують її оцінку за критеріями: дотримання суб'єктом контролю його функцій за сферами фінансово-господарської діяльності (інвестиції, фінанси, матеріально-технічне забезпечення, виробнича діяльність, фінансово-збутова діяльність); досягнення головної, загальносистемних та функціональних цілей; досягнення цілей превентивного, поточного та наступного контролю.

Цільові критерії показують, чи існує внутрішній контроль як система; виражають, якою мірою досягнутий її основний цільовий орієнтир. На практиці головна мета контролю як виду доцільної і цілеспрямованої діяльності проявляється, з одного боку, через надання управлінню контрольної інформації та розробку коригуючих заходів для усунення виявлених недоліків. З іншого боку, основна кінцева мета внутрішнього економічного контролю складається у сприянні досягненню господарських, соціально-економічних цілей, рішенні проблем розвитку шляхом впровадження відповідної політики внутрішнього контролю, а також виконання заходів, розроблених за його результатами. Цільові критерії залежать від рівня розвитку управління підприємством та відбивають потенціал системи внутрішнього економічного контролю в її стагії та динаміці.

Такий двоїстий характер цілей визначає розподіл цільових критеріїв якості на дві групи. В першу групу входять критерії якості, що характеризують загальносистемну досконалість системи контролю з позицій дотримання і виконання вимог щодо організації системи та її орієнтації на функціонування у відповідності з потребами управління. Це – критерії загальносистемної цільової орієнтації, інтегральним показником яких може виступати ступінь відповідності характеристикам і основним принципам системи. Критеріями, за якими визначається ступінь відповідності згідно із загальносистемною цільовою орієнтацією, є: забезпечення структурної відповідності систем контролю, підприємства, управління; сприяння розвитку об'єктів контролю; цільова спрямованість системи контролю на орієнтири підприємства; забезпечення адекватності змін у цільовій спрямованості системи внутрішнього контролю та управління підприємством; забезпечення цільової орієнтації системи контролю на задоволення потреб управління; цільова спрямованість системи контролю на своєчасність орієнтації системи управління; цільова спрямованість системи контролю на успішний розвиток підприємства та управління; підвищення значимості внутрішнього контролю в системі управління; забезпечення узгодженості елементів системи контролю; цільова спрямованість системи на дотримання суб'єктом контролю його функцій.

До другої групи увійдуть критерії якості цільової орієнтації та прояву принципів системи при її функціонуванні – критерії функціональної цільової орієнтації. Основні, визначальні критерії функціональної цільової якості характеризують зв'язок із суб'єктами контролю та відбивають наявність достатньо чітко сформульованих зовнішніх та внутрішніх (внутрішньосистемних) цільових установок контролю і можуть бути сформульовані як рівень виконання вимог зовнішніх та внутрішніх суб'єктів цілестворення.

Доцільно розглянути критерії якості ресурсного забезпечення. Хоча показники якості ресурсного забезпечення скісно впливають на якість контролю, все ж вони мають немаловажне значення при оцінюванні. Тож доцільним виявляється розгляд: кадрового, методичного, технічного та фінансового забезпечення системи контролю.

Критерій досконалості кадрового забезпечення покликаний установити, наскільки склад працівників по посадах, спеціальностях відповідає цільовому призначенню, характеру й обсягу контрольної діяльності. Застосування цього критерію має на увазі аналіз складу працівників, що беруть участь у здійсненні контролю на підприємстві, з виділенням категорій керівників, виконавців контрольних процедур у відділах та підрозділах, працівників інформаційних служб. Наступна група – критерії якісного рівня працівників, котра відіграє визначальну роль при здійсненні контролю та його оцінюванні. Критерій рівня кваліфікації працівників характеризується первинною освітою з урахуванням її профілю та подальшого підвищення освітнього рівня, стажем роботи за спеціальністю та індивідуальних здібностях фахівців. Мотиваційний критерій характеризує кадровий склад системи внутрішнього економічного контролю з моральних, соціально-психологічних позицій, відбиває цільову настанову і мотиви діяльності, свідоме прагнення до якісного здійснення контрольних процедур.

Критерії методичного забезпечення покликані характеризувати різні сторони якості застосовуваних методів здійснення контролю (критерій відповідності) та дотримання вимог інструктивно-методичних матеріалів. Критерій відповідності визначає, якою мірою

використовується спектр наявних в теорії та відомих із практики методів контролю та чи є передбачені до застосування методи адекватними виду і змістові здійснюваного контролю. Наявність затверджених керівництвом підприємства стандартів, нормативів щодо методично-технологічного виконання контрольних процедур є показником якості за аналогічним критерієм.

Критерії забезпечення системи контролю технічними ресурсами мають дві сторони визначення: забезпечення, що характеризують повноту і якісний рівень використовуваних ресурсів. Це породжує два показники: повнота технічного забезпечення та якісний рівень засобів технічного забезпечення.

Основним критерієм фінансового забезпечення варто вважати фонд заробітної плати, виділений для співробітників контрольної служби. Як показник за критерієм фінансового забезпечення може виступати матеріальна незалежність. Встановлювати її зручно співставленням (вибірковим чи суцільним) заробітної плати контролерів та працівників інших підрозділів, зайнятих управлінською роботою. Незважаючи на чималу роль ресурсного забезпечення, його критерії, розглянуті самі по собі, не можуть вважатися представницькими, тому що вони не пов'язані безпосереднім чином з кінцевими показниками якості контролю та його результатів.

Критерії якості організації контролю характеризують якість з позицій організації, що у цілому дає більш об'єктивне уявлення у порівнянні з ресурсною оцінкою. Вони відображають рівень організації процесів контролю і за змістом можуть бути розподілені на три підгрупи: критерії, що характеризують досконалість структури системи; досконалість узгодженості, координованості дій виконавців контрольних процедур; досконалість контрольного середовища.

Критерії досконалості структури системи визначають, якою мірою внутрішній контроль відповідає потребам ефективного управління підприємством, наскільки складова сутність відповідає цільовому призначенню, характеру контрольної діяльності та її обсягу, чи утворена та чи дотримується структурна адекватність з підприємством. Детальний розгляд системності здійснюється шляхом дослідження існуючої диференціації і інтеграції, децентралізації і централізації, що дає можливість отримати уявлення про зосередженість контролю з виділенням критичних точок у виробничих підрозділах (цехах, дільницях, відділеннях, дочірніх підприємствах) і центрах управління економічними процесами (управліннях, відділах, службах). Цілеспрямованість контролю, як показник досконалості його організації, продиктований тим, що «контроль – це постійний процес забезпечення організацією своїх цілей шляхом своєчасного виявлення проблем, які виникають у ході виробничо-господарської діяльності об'єктів управління, та змін зовнішнього середовища» [7, с.320].

Критерії досконалості дій виконавців контрольних процедур характеризується їхньою узгодженістю та координованістю в межах як безпосередньо системи внутрішнього контролю, так і управління підприємством у цілому. Він тісно пов'язаний зі станом контрольного середовища. Показник даного критерію визначається наявністю необхідного методичного забезпечення у вигляді нормативів, стандартів; досконалістю політики контролю всередині компанії; спроможністю до запобігання негативним проявам у фінансово-господарській діяльності; оптимальним розподілом відповідальності та повноважень; використанням контрольних процедур для затвердження господарських операцій; підзвітністю виконавців контрольних процедур; доцільністю, своєчасністю та оперативністю їхнього реагування на відхилення у стані та русі підконтрольних об'єктів.

Критерій досконалості контрольного середовища характеризується здатністю останнього задовольняти потреби управління стосовно функціонування та розвитку системи внутрішнього економічного контролю.

У відповідності з цим тлумаченням показник визначається управлінською філософією керівництва, наявністю стратегії у сфері формування системи як важливої складової бізнес-стратегії підприємства, достатністю формалізації фінансово-господарської діяльності та функціонування системи контролю, структурною досконалістю та ресурсним забезпеченням. За цим критерієм та його показником встановлюється власне наявність концепції внутрішнього контролю за

наступними її складовими: внутрішнє середовище підприємства, яке характеризується компетентністю управлінського персоналу та його відношенням до постановки внутрішнього контролю, стилем керівництва та прийняття рішень, делегуванням повноважень та прийняттям відповідальності, кадровою політикою та компетентністю співробітників; використання результатів контролю для визначення і управління ризиками, що постають перед підприємством у процесі досягнення його цілей; всебічний контроль за станом обліку, звітності, розподілу повноважень, прав та обов'язків у процесі доступу до активів; санкціонування доступу до інформації, згідно з яким інформацією повинен користуватись лише той, хто має в ній потребу у відповідності з його обов'язками; дослідження безпосередньо системи внутрішнього контролю з метою визначення його якості та шляхів удосконалення.

Необхідно деталізувати критерії якості функціонування. Оцінка якості контролю за критеріями, що характеризують систему контролю в її динаміці, досить специфічна, тому що віддзеркалює функціональний аспект – засоби контролю, використання методів обробки інформації, комунікативні зв'язки. Це свого роду критерії інформаційно-комунікаційної якості. Значною мірою вони залежать від якісного рівня ресурсного й організаційного забезпечення внутрішнього контролю. Досконалість застосування операційно-процедурної технології контролю, досконалість використання методів обробки інформації щодо стану та руху підконтрольних об'єктів, комунікативна досконалість – такий перелік основних показників функціональної якості.

Критерій досконалості засобів контролю характеризує технологічну, процедурну якість його процесів. Показник досконалості технології контролю охоплює контрольні процедури та засоби контролю, котрі підтверджують: санкціоноване виконання господарських операцій; правильне їх відображення в обліку; санкціонований доступ до активів; відповідність наявних і відображених в обліку активів; і т.ін.

Критерій досконалості використання методів обробки інформації щодо стану та руху підконтрольних об'єктів характеризує якість забезпечення системи управління отриманими у результаті контролю даними та обґрунтованість цих результатів за допомогою арсеналу методів і засобів, що знаходяться на озброєнні сучасної економічної науки. Критерій обґрунтованості визначає ступінь використання спектру наявних в теорії та відомих із практики методів контролю та адекватність застосовуваних методів виду і змістові здійснюваного контролю. Показниками, що витікають з даного критерію, є: обґрунтованість висновків; прогресивність методів збору, обробки та всебічного аналізу інформації; доцільність коригуючих заходів, що розробляються за результатами перевірок.

Критерій комунікативної досконалості характеризує здатність системи до її самозбереження та розвитку шляхом впорядкованості інформаційних зв'язків. Необхідна для системи внутрішнього контролю різноманітність інформаційних зв'язків дозволяє уникати потрясінь, які можуть привести до втрати стійкості, цілісності системи (наприклад, розтягнення системи внутрішнього контролю в окремі штучні концепції, як от: контролінг; управлінський контроль; тощо); дотримуватись розумної економії в витратах на організацію системи та проведення контрольних дій; утворити та дотримуватись структурної адекватності з підприємством; використовувати новітні технології контролю, адаптувати та удосконалювати їх відповідно до галузі, масштабів, умов діяльності. Показник даного критерію визначає повноту використання у системі контролю інформації про фінансово-господарську діяльність та доцільність всебічного застосування його результатів для ефективного управління підприємством; наявність добре організованої системи комунікації між обліковими службами, підрозділами обробки інформації та управлінськими службами.

Розглянемо основні критерії ефективності. Ефективність, як ступінь досконалості системних складових, виступає інтегрованою ознакою якості контролю та зумовлює наявність його характеристичних властивостей. Опіраючись на існування першоджерела – власне системи контролю, можливе визначення її якості, а вже потім ефективності. Доцільність, надійність, своєчасність, вартість – це, по суті справи, основні характеристичні

властивості системи внутрішнього економічного контролю, які започатковують відповідні критерії та показники його ефективності.

Ефективність, насамперед, визначається ступенем доцільності контролю, інакше кажучи, – ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю. Доцільність контролю – вельми важливий критерій. Йому належить визначити рівень структурної досконалості системи у її динаміці, тобто якість організації контролю, наближеного до місця його здійснення.

В нагоді стають показники всебічності та повноти контролю. Всебічність проявляється через охоплення контролем різних сторін діяльності підприємства. Повнота означає інтерпретацію всебічності у просторі та за часом. Тобто, повнота показує наскільки всебічно та як всеохоплююче за часом (постійно чи одноразово) піддаються перевірці підконтрольні об'єкти.

Доцільність характеризується також наявністю синергетичного ефекту завдяки тому, що система як сукупний об'єкт має властивості, не присутні кожному із її складових елементів, якщо їх розглядати окремо та ізольовано один від одного. Об'єднання цих елементів в єдину систему, як свідчить досвід та стверджують вчені-економісти, призводить до появи додаткового, синергетичного ефекту, який породжується не окремими частинами системи, а їх взаємозв'язаними сумісними діями [8, с.119]. За цим критерієм характеризується рівень того позитивного додаткового результату, який отримує підприємство від функціонування контролю як організованої системи, а не окремих його елементів. Доцільність контролю характеризує його здатність сприяти розвитку системи управління. Контролю повинно бути настільки мало, наскільки це можливо за умови всебічного охоплення фінансово-господарської діяльності; настільки багато, наскільки це потрібно для ефективного управління економічною системою. Контроль можна вважати доцільним, коли його результати не лише забезпечують потреби сьогодення у просторі, а й впливають на результати господарювання у часі.

Надійність інформації, отриманої у процесі контрольної діяльності, визначає якість результату контролю з погляду реальності його практичного втілення в управління економічною системою і з урахуванням впливу на її функціонування невизначеності і випадкових факторів. Для достовірного оцінювання надійності інформації необхідний заглиблений аналіз умов її реалізації, усієї сукупності факторів, що впливають на практичне здійснення запропонованих коригуючих заходів, зони їхньої можливої зміни. Так, точність характеризує роботу засобів контролю, додержання процедурного зрізу його методики. Щоб забезпечити високу надійність варто передбачати доцільні обсяги контролю – більш суттєві вибірки (а там, де необхідно, – суцільний порядок перевірки); відповідне ресурсне забезпечення.

Критерій своєчасності характеризує інтервал часу проведення контролю, який адекватно відповідає об'єкту контролю. Своєчасність контролю визначається часом його проведення та надання інформації для прийняття рішень в управлінні підприємством. Цей критерій та його показник є вельми прозорими та очевидними як у їхньому визначенні, так і в застосуванні для потреб управління.

Критерій вартості контролю окреслює дві основні складові: вартість засобів контролю; вартість усіх витрат на проведення контролю та обробку його результатів. Перша з них тісно пов'язана із критеріями та показниками ресурсного забезпечення. Показник вартості засобів контролю досить прозорий та не викликає утруднень у його кількісному вимірові. Показник за другою складовою не є настільки ж простим через те, що однозначному обчислюванню піддаються витрати на проведення контролю спеціалізованими службами. На відміну від цього, витрати на здійснення контрольних процедур, що входять до складу функціональних обов'язків управлінського персоналу, можуть бути визначені лише відносними показниками до загальної вартості управлінських робіт.

Таким чином, бажання узагальнити вартість внутрішнього контролю призведе до

обчислення відносного показника. Останнє не має визначального сенсу, по-перше, через складність розрахунків; по-друге, – через перевагу величини витрат на утримання контрольного підрозділу. Виходячи з цього, за даним критерієм доцільно визначати показники вартості засобів контролю та вартості функціонування в підприємстві контрольної служби.

Висновки і перспективи подальших розробок. У статті зроблено наукове обґрунтування категорій «якість контролю» та «ефективність контролю»; відокремлено підходи щодо їх оцінювання.

Дослідження показало доцільність використання матричного підходу щодо визначення ступеню реалізації принципів організації та функціонування системи внутрішнього економічного контролю за певним доббором критеріїв оцінювання його якості. Запропоновано детальний перелік науково обґрунтованих та реальних до застосування у практиці критеріїв оцінювання внутрішнього економічного контролю.

Запропоновані критерії продовжують розвиток теоретичних основ економічного контролю, вказують шлях до визначення показників оцінки, визначають напрямки формування методів та схеми оцінювання якості внутрішнього економічного контролю підприємства.

При формуванні критеріїв якості необхідно конкретизувати завдання, сформульовані в цільових орієнтирах управління підприємством через застосування цілей розвитку системи внутрішнього економічного контролю.

Критерії оцінки якості мають величезне практичне значення через те, що на їх основі розроблено низку показників, визначення яких втілює мету досягнення ефективності не лише контролю, але також управління конкретними підконтрольними об'єктами та підприємством у цілому.

Список використаної літератури

1. Іваніна О. О. Удосконалення механізму контролю якості процесу аудиту: дис... кандидата екон. наук / О. О. Іваніна. – Луганськ, 2004. – 286 с.
2. Критерии качества аудита. – Интернет ресурс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://auditcontrol.ru/22/8>.
3. Кизь В. В. Методические основы оценки качества аудита: дис... кандидата екон. наук: 08.00.12. – Новосибирск, 2003. [Электронный ресурс] / В. В. Кизь. – www.dissercat.com/.../metodicheskie-osnov...-Russia.
4. Максимова В. Ф. Оценка качества бухгалтерського учета: [монографія] / В. Ф. Максимова. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 190 с.
5. Максимова В. Ф. Логика подхода к оценке системы учета и контроля / В. Ф. Максимова // Сборник научных трудов ОДЭУ. – Одесса: ОДЭУ, 1998. – С. 74.
6. Морковкина Е. Б. Формирование и оценка качества системы внутреннего контроля кредитной организации : дис... кандидата екон. наук / Е. Б. Морковкина. – Иваново, 2008. – 160 с. – Режим доступа: <http://www.dissercat.com/content>.
7. Суварно Р. В. Развитие организации оперативного контроля экономической деятельности промышленных предприятий. дис. ...канд. екон. наук: 08.06.02 / Р. В. Суварно. – Одесса, 1998. – 169 с.
8. Дискіна А. А. Інвестиційне забезпечення промислових підприємств на основі комплексної оцінки: автореф. дис. канд. екон. наук / А. А. Дискіна. – Одеса, 2012. – 21 с.
9. Місько Г. А. Оцінювання економічної стратегії підприємств харчової промисловості: автореф. дис. канд. екон. наук / Г. А. Місько. – Одеса, 2012. – 18 с.

Прийнято до друку 09.11.2012