

Індекс задоволення потреб клієнтів визначається на основі опитування і показує, наскільки задовольняються потреби клієнтів. Інструменти його визначення: телефонні інтерв'ю, анкети при купівлі та при проходженні сервісного обслуговування, персональні інтерв'ю. Індекс складається з п'яти ключових параметрів: продукт, ціна, обслуговування, процес і промоушн. У англійській версії це так званий принцип «5 Р» (product, price, people, process, promotion). У кожного із параметрів різний рівень ваги. Загальний індекс задоволеності визначається за допомогою нескладних математичних розрахунків і моделей.

Соціальна ефективність торгівлі проявляється в рівні задоволення купівельного попиту, в якості торговельного обслуговування, в кількості та структурі затрат часу покупців на придбання товарів. До показників соціальної ефективності торгівлі відносяться також коефіцієнт завершеності покупки, коефіцієнт широти та стабільності асортименту, питома вага прогресивних форм обслуговування в товарообігу, кількість і обсяг додаткових послуг для покупців, пропускна спроможність торговельних підприємств, забезпеченість населення торговельними підприємствами, товарообіг на душу населення тощо.

Специфічні показники ефективності вкладення капіталу в торгівлю товарами туристичного призначення пов'язані зі специфічною групою туристських товарів. З огляду на це, доцільно визначати, контролювати й аналізувати систему показників якості товарів і створеної споживчої вартості; конкурентоспроможності товарів і створеної споживчої

вартості; рівня цін; рівня товарообігу і доходу від реалізації товарів; індексу задоволення клієнтів умовами обслуговування. Перераховані показники необхідні для визначення ефективності обслуговування клієнтів, а також оцінки роботи менеджерів підприємства та персоналу, зайнятого обслуговуванням клієнтів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Деньга С. М. Концепція обліку вкладень капіталу в торговельне підприємство / Деньга С. М. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2008. – № 3 (12). – С. 87.
2. Деньга С. М. Сутність ефективності вкладення капіталу в підприємство [Електронний ресурс] / Деньга С. М. // Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., 24–25 трав. 2012 р.: у 3 т. – Дніпропетровськ: Біла К. О., 2012. – Т. 2: Актуальні питання сучасності. – С. 44–47. – Режим доступу: <http://www.confcontact.com>. – Назва з екрана.
3. Деньга С. М. Вкладення капіталу в підприємство: економічні та юридичні аспекти / Деньга С. М., Деньга В. А. // Управління розвитком. – 2011. – № 5 (102). – С. 121–123.
4. Агафонова Л. Г. Туризм, готельний та ресторанный бізнес / Агафонова Л. Г. Агафонова О. Є. – К.: Знання України, 2002. – 358 с.
5. Король О. Д. Менеджмент туризму: навч. посіб. / Король О. Д., Крачило М. П. – Чернівці: Рута, 2008. – 240 с.
6. Туризм и гостиничное хозяйство: учеб. пособие / под ред. Л. П. Шматько. – 2-е изд. – М.: ИКЦ «МарТ»: Ростов н/Д, 2005. – 352 с.

УДК 657.6

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ РОЗРАХУНКІВ МІЖ ПОВ'ЯЗАНИМИ СТОРОНАМИ

Н. О. Литвиненко, кандидат економічних наук

Система контролю у групах і об'єднаннях підприємств повинна стимулювати заходи з раціонального використання ресурсів і виявляти

відхилення від заданих параметрів і своєчасно запобігати негативним явищам і процесам. Зважаючи на структурні зміни в економіці,

деякі теоретичні та практичні поступки у сучасних регламентаціях контролю розрахунків між пов'язаними сторонами не відповідають потребам практики. Зокрема, вдосконалення потребують організаційні засади внутрішнього контролю розрахункових взаємовідносин між суб'єктами господарювання, пов'язаними відносинами контролю-підпорядкування.

Аналіз наукових джерел із цієї проблематики засвідчує те, що організації внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами як окремому об'єкту контролю не було приділено належної уваги, оскільки в останніх наукових публікаціях ці розрахунки не розглядаються як самостійний об'єкт, що повинен підлягати внутрішньому контролю, хоча окремі контекстні згадки про зовнішній контроль зазначених розрахункових взаємовідносин містяться у наукових працях щодо обліку і звітності у консолідованих групах. Зокрема, проф. Лучко М. Р. сформулював окремі підходи до організації аудиту консолідованої фінансової звітності [1, с. 6], В. М. Костюченко дослідила організаційні засади створення та функціонування служби внутрішнього аудиту в системі управління економічною одиницею [2, с. 588–602]. Л. І. Бабій за результатами дослідження обліку та аудиту розрахунків під час експортних операцій узагальнила організаційні положення щодо аудиту експортних операцій [3, с. 6]. Проте зазначені наукові праці не містять сформульованих підходів щодо організаційних засад внутрішнього контролю розрахункових взаємовідносин між пов'язаними сторонами.

Таким чином, аналіз останніх наукових досліджень дає підстави стверджувати про те, що питання організації внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами залишаються не розкритими.

Зважаючи на це, потреба у теоретичному та практичному вирішенні зазначених вище проблем, а також пошуку напрямів удосконалення організаційних засад внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами і в межах пов'язаних підприємств із відокремленими структурними підрозділами зумовлюють актуальність теми публікації, визначають її мету й основні завдання дослідження.

Метою статті є систематизація організаційних положень з контролю розрахунків між пов'язаними сторонами, адекватних сучасним умовам господарювання груп і об'єднань підприємств.

Відповідно до поставленої мети визначено сукупність основних завдань, спрямованих на її досягнення: проаналізувати окремі особливості організації внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами як інструментарію системи управління; сформулювати напрями адаптивності організаційних засад внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами.

Раціонально організована система внутрішнього контролю розрахунків між пов'язаними сторонами повинна містити такі складові: систему бухгалтерського обліку внутрішніх розрахункових взаємовідносин, контрольне середовище, засоби контролю.

Контрольне середовище забезпечує розподіл несумісних функцій, які дають змогу приймати комплексні управлінські рішення, що стосуються, передусім, використання майна. Несумісними функціями є ті, зосередження яких в одній особі може призвести до випадкових або умисних помилок, а також ускладнювати їх виявлення. В контрольне середовище входять: безпосередній доступ до активів і дозвіл на виконання операцій з ними, безпосереднє здійснення господарських операцій, порядок відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку. Засобами контролю є пристрої та програмне забезпечення до них, створені на базі сучасної обчислювальної техніки.

Обов'язковими формами організації системи внутрішнього контролю, які передбачає чинне законодавство та нормативні документи для акціонерних товариств, є: наглядова рада, ревізійна комісія та служба внутрішнього аудиту. До альтернативних і дієвих форм організації системи внутрішнього контролю також відноситься й структурно-функціональна форма його здійснення (внутрішньогосподарський контроль).

Окремими нормативними документами [4] всупереч економічному змісту видів контролю за часом його здійснення передбачено, що сис-

тема внутрішнього контролю має забезпечити здійснення стратегічного, оперативного та поточного контролю за фінансово-господарською діяльністю:

а) наглядова рада (через аудиторський комітет ради) повинна забезпечити належне функціонування системи контролю, а також стратегічний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства;

б) на ревізійну комісію покладається оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства, що полягає у проведенні планових і позапланових перевірок;

в) служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор) повинна здійснювати поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства.

Така структура органів контролю акціонерного товариства, передбачена на законодавчому рівні, передусім покликана забезпечувати дотримання правил корпоративної етики. Особливо актуальною вона є для тих компаній, які прагнуть вийти на міжнародні ринки капіталів. Однак, з огляду на основні функції органів внутрішнього контролю, виконання яких передбачено рядом законодавчо-нормативних документів, можна дійти висновку про те, що норми чинної законодавчо-нормативної бази допускають їх дублювання органами внутрішнього контролю. В узагальненому вигляді характеристику функцій і механізми їх реалізації органами внутрішнього контролю, відповідно до норм чинного вітчизняного законодавства, наведено у табл. 1.

Кожен із органів внутрішнього контролю функціонує на підставі окремого положення (Положення про наглядову раду; Положення про ревізійну комісію; Положення про службу внутрішнього аудиту). У своїй діяльності вони використовують різні прийоми та методи, але, як правило, основним є метод фактичних перевірок, що здебільшого охоплюють окремі питання, без їх взаємозв'язку. На практиці це призводить до паралелізму в організації контролю та дублювання контрольних робіт.

Як результат, у межах однієї групи взаємопов'язаних підприємств відповідальність за контрольні заходи та контроль виконання їх результатів може розподілятися між

декількома структурними підрозділами, не пов'язаними між собою. Права та обов'язки їх у цьому напрямі не розмежовані, функції переплітаються, що нерідко призводить до конфліктних ситуацій і зниження економічного ефекту від контрольних заходів.

З метою створення єдиної цілісної системи контролю та координації роботи внутрішніх контрольних служб і регламентації контрольного процесу пропонується запровадити у практику роботи контрольних органів типове проектування організації внутрішнього контролю. Проектування слід розуміти як детальну розробку точного порядку, організаційних форм і прийомів здійснення контрольного процесу, праці виконавців з метою забезпечення найбільш раціональної та ефективної роботи.

Типовий проект повинен містити загальні положення (характеристику цілей та завдань контрольних органів, їхні основні функції); структуру контрольних органів (положення про органи контролю та їх підрозділи, розподіл функцій і завдань між ними); технологію контролю за технологічними етапами (порядок підготовки даних, що підлягають контролю, виконання контрольних процедур, формування результатної інформації); вимоги до кадрового складу контрольних органів (зокрема посадові інструкції), рекомендації щодо підбору кадрів, їх розміщення та ротачії; організацію праці фахівців контрольного органу; систему забезпечення роботи, яка виконується.

Зважаючи на законодавче регламентування кількості контрольних органів у публічному акціонерному товаристві, вважаємо, що контрольні органи можуть успішно функціонувати за умови їх централізації на рівні управління підприємством – публічним акціонерним товариством. Однак за такими органами, сконцентрованими у головному підприємстві групи взаємопов'язаних суб'єктів господарювання чи надфірмовому утворенні, доцільно закріпити статус територіального підрозділу єдиної контрольної служби відповідної групи.

Організація контрольного процесу передбачає розподіл і кооперацію праці між службами, відділами та виконавцями. В основу цьо-

Таблиця 1

Функції, права та обов'язки інтегрованих органів внутрішнього контролю

Орган контролю Параметри порівняння	Наглядова рада (через аудиторський комітет)	Ревізійна комісія (ревізор)	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)
Функції	Забезпечення функціонування належної системи контролю; здійснення стратегічного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства	Оперативний контроль за фінансово-господарською діяльністю товариства	Своєчасне виявлення відхилень, які пере-шкоджають законному та ефективному ви-користанню майна та коштів товариства (поточний контроль) і запобігання їм
Обов'язки	Затвердження умов роботи та розміру ви-нагороди зовнішніх аудиторів за надані ау-диторські послуги	Контроль за усуненням виявлених під час перевірок недоліків і порушень	Проведення аудиторських перевірок з ме-тою оцінки адекватності та ефективності системи внутрішнього контролю, оцінюван-ня ризику
Права	Ініціювання розгляду питань на чергових і позачергових засіданнях наглядової ради та унесенням їх до порядку денного; пода-ння пропозицій щодо внесення змін до нього та до проектів рішень Наглядової ради	Участь в обговоренні порядку денного за-гальних зборів акціонерів з правом дорад-чого голосу, внесення пропозиції до поряд-ку денного загальних зборів і скликання по-зачергових загальних зборів, присутність на загальних зборах акціонерів	Визначення відповідності дій та операцій, які визначають політику та стратегію гру-пи, процедури прийняття і реалізації рішень, орга-нізації обліку та звітності, що здійснюють працівники, вимогам чинного законодавства, нормативним актам, рі-шенням керівних орга-нів
Повноваження	Виявлення недоліків системи контролю, розробки пропозицій і рекомендацій щодо її вдосконалення; призначення та звільнен-ня внутрішніх аудиторів; затвердження зо-внішнього аудитора	Перевірка фінансово-господарської діяль-ності акціонерного товариства за результа-тами фінансового року; проведення плано-вих і позапланових перевірок	Контроль за організацією та функціонуван-ням системи бухгалтерського обліку; від-повідністю даних бухгалтерського обліку фактичній наявності активів, їх належним збереженням; експертиза фінансової та операційної діяльності

Примітка. Узагальнено автором за джерелами [4–6].

го розподілу покладено розподіл службових обов'язків щодо контролю. Для такого розподілу службових обов'язків, у свою чергу, потрібно чітко визначити рух контрольної інформації від виконавця до виконавця, від служби до служби, від відділу до відділу тощо. Тому, щоб раціонально організувати контрольний процес у кожному господарстві, треба чітко встановити конкретні обов'язки кожної окремої служби, відділу, виконавців. До контрольного процесу залучають не тільки бухгалтерську, а й економічну, технічні, технологічні, конструкторські та інші служби й керівників госпрозрахункових підрозділів. Такий підхід до організації контролю можна забезпечити, запровадивши структурно-функціональну фор-

му внутрішнього контролю, яка органічно вписується у загальний виробничий процес і тому фактично охоплює всю господарську систему підприємства знизу догори та дає змогу контролювати окремі аспекти об'єкта у превентивному режимі, що створює умови для запобігання зловживанням.

Характеризуючи розрахунки між пов'язаними сторонами за сукупністю класифікаційних ознак, що розкривають найістотніші їх аспекти та повинні бути охоплені функціями контролю, ми поєднали такі розрахункові взаємовідносини, що є об'єктом контролю відповідно до їх класифікаційних ознак, із суб'єктами внутрішньогосподарського контролю (табл. 2).

Таблиця 2

Матриця організації контролю розрахунків між пов'язаними сторонами, як структурної складової внутрішніх розрахунків, у разі застосування структурно-функціональної форми організації внутрішнього контролю

Об'єкт контролю за класифікаційними ознаками		Суб'єкти контролю				
Класифікаційна ознака	Класифікаційна група	Головне підприємство				залежне підприємство або відокремлений структурний підрозділ
		бухгалтерія	фінансовий відділ	юридичний відділ	відділ матеріально-технічного постачання	
За структурою	Внутрішньогосподарські	+	+	+	-	+
	Внутрішньосистемні	+	+	+	-	+
	Внутрішньовідомчі	+	+	+	-	+
	Внутрішньогрупові	+	+	+	-	+
За сферою застосування	Товарні операції	+	-	+	+	+
	Нетоварні операції	+	+	+	-	+
За формою здійснюваних розрахунків	Грошові	+	+	-	-	+
	Натуральні	+	+	-	-	+
	Комбіновані	+	+	-	-	+
	Без вимоги щодо їх компенсації	+	+	-	-	+
За періодичністю здійснення внутрішніх операцій	Разові	+	+	+	-	+
	Періодичні	+	+	-	-	+
	Систематичні	+	+	-	+	+
За терміном погашення внутрішньої заборгованості	Поточні розрахунки	+	+	+	-	+
	Довгострокові розрахунки	+	+	+	-	+
За валютою розрахунків	У національній валюті	+	+	+	-	+
	В іноземній валюті	+	+	+	-	+
За способом відображення у балансі	Балансові	+	+	-	-	+
	Умовно-балансові	+	+	-	-	+

Продовж. табл. 2

Об'єкт контролю за класифікаційними ознаками		Суб'єкти контролю				
Класифікаційна ознака	Класифікаційна група	Головне підприємство				залежне підприємство або відокремлений структурний підрозділ
		бухгалтерія	фінансовий відділ	юридичний відділ	відділ матеріально-технічного постачання	
За способом впливу на розрахунки з бюджетом за податком на прибуток підприємств	Впливають на розрахунки з бюджетом	+	+	+	-	+
	Не впливають на розрахунки з бюджетом	+	+	+	-	+
	Комбінований вплив на розрахунки з бюджетом	+	+	+	-	+

Примітка. Розробка автора.

Інформація, систематизована у табл. 2, свідчить про те, що найширші можливості виконання контрольної функції за наведеними класифікаційними ознаками існують у бухгалтерії, яка повинна перевіряти одержані первинні документи за формою і змістом, пересвідчуватися у логічному узгодженні окремих показників та правильності арифметичних розрахунків. Аналогічні можливості контролю має і фінансовий відділ, хоча здебільшого він виконує функцію контролю, поєднуючи аналітичну та контрольну функції.

Контроль юридичного відділу полягає переважно у виконанні аналітичних функцій щодо правової природи та легітимності господарських операцій у межах розрахунків між пов'язаними сторонами.

Відділ матеріально-технічного постачання повинен контролювати рух товарно-матеріальних цінностей (товарних операцій), у межах пов'язаних сторін.

За результатами дослідження удосконалено організаційні засади внутрішнього контролю розрахунків між взаємопов'язаними суб'єктами господарювання: виокремлено основні його об'єкти та суб'єкти й запропоновано структуру типового проектування організації контролю, сформульовано матрицю організації контролю розрахунків між пов'язаними суб'єктами господарювання у разі застосуван-

ня структурно-функціональної форми організації внутрішнього контролю.

Перспективи подальших розвідок полягають у розкритті етапів контролю розрахунків між пов'язаними сторонами у розрізі облікового процесу таких розрахункових взаємовідносин і видами контролю за часом його здійснення.

ЛІТЕРАТУРА

1. Лучко М. Р. Консолідована фінансова звітність: системний підхід до побудови та розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / М. Р. Лучко. – К., 2008. – 29 с.
2. Костюченко В. М. Методологія й організація обліку і аналізу діяльності юридичної особи та її дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Валентина Миколаївна Костюченко ; Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К., 2008. – 410 с.
3. Бабій Л. І. Методика та організація обліку і аудиту операцій з експорту : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Л. І. Бабій. – К., 2010. – 20 с.
4. Принципи корпоративного управління України [Електронний ресурс] : затв. рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового

- ринку від 11.12.2003 р. № 571. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc>. – Назва з екрана.
5. Примірне положення про ревізійну комісію акціонерного товариства, в статутному капіталі якого державна частка перевищує 50 відсотків [Електронний ресурс] : затв. наказом Фонду Державного майна України від 29.12.2009 р. № 2084. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v2084224-09>. – Назва з екрана.
 6. Порядок роботи Наглядової ради з питань оціночної діяльності [Електронний ресурс] : затв. наказом Фонду державного майна України від 08.05.2002 р. № 791. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0477-02>. – Назва з екрана.

УДК 65.012

ОСОБЛИВОСТІ УПРАВЛІННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ ТУРИСТИЧНОЇ КОМПАНІЇ

Т. О. Гусаковська, кандидат економічних наук

У сучасній економіці, що ґрунтується на інформації та знаннях, інтелектуальний капітал (ІК) організації є одним із визначальних факторів її інноваційного розвитку та забезпечення конкурентоспроможності. З цього погляду цілеспрямоване формування та раціональне використання інформаційно-інтелектуальних факторів, починаючи з моменту отримання інформаційних ресурсів і до перетворення їх в об'єкти інтелектуальної власності та комерційні продукти, набуває вирішального значення. Тому забезпечення ефективного управління формуванням і використанням ІК стає одним із найважливіших питань управління організацією.

Аналіз існуючих досліджень свідчить про значну увагу, що приділяється проблемі управління ІК організації вітчизняними та зарубіжними науковцями. Важлива роль у дослідженні даної проблеми належить таким відомим ученим, як Л. Едвінсон, І. Нонака, Д. Нортон, А. Полторака, Л. Прусак, Г. Роос, П. Саліван, К. Е. Свейбі, Т. Стюарт, Д. Тіс та ін. Вагомий внесок у розробку теоретичних і методичних засад щодо управління ІК організації зробили також О. Б. Бутнік-Сіверський, С. В. Валдайцев, В. Г. Зінов, С. М. Ілляшенко, О. В. Кендюхов, А. М. Козирев, Б. Леонтєв, Л. І. Лукічова, Н. Ю. Пузіня, Н. О. Старкова та ін. Наразі існує ціла низка підходів до управління ІК організації, що розглядають цей процес у

різних аспектах. При цьому найбільша увага дослідників зосереджена здебільшого на вирішенні проблем управління ІК підприємств високотехнологічних галузей, що мають у своєму активі науково-технічні розробки. Однак для успішного розвитку туристичної компанії ефективно управління інтелектуальним капіталом не менш важливе.

Метою статті є вдосконалення організаційно-методичного забезпечення процесу управління інтелектуальним капіталом туристичної компанії.

Вважається, що новий термін «інтелектуальний капітал» вперше ввів у науковий обіг Дж. Гелбрейт 1969 р., проте значний вклад у розвиток питання з погляду уточнення змісту об'єкта дослідження і виділення його основних елементів зробили у 90-ті рр. ХХ ст. вчені Е. Брукінг, Л. Едвінсон, К. Свейбі, П. Друкер, П. Саліван, Д. Тіс, Т. Стюарт і ін. [1–5]. Широкого розповсюдження термін «інтелектуальний капітал» набуває також у першій половині 90-х рр. 1992 р. шведська компанія «Scandia» опублікувала в річному звіті дані про власний інтелектуальний капітал. У цьому ж році в журналі «Форчун» вийшла друком стаття Т. Стюарта «Інтелектуальний капітал – головне багатство вашої компанії», яка зіграла вирішальну роль в популяризації даного терміна [1, 5].