

## МІСЦЕ КОНТРОЛЮ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДОХОДАМИ ТА ФІНАНСОВИМ РЕЗУЛЬТАТОМ ДІЯЛЬНОСТІ

*Розглянуто роль контролю на базі функціонування системи бюджетування в системі управління доходами*

**Постановка проблеми.** Трансформація економіки пострадянських країн з відповідною переорієнтацією на регулювання економічних процесів ринком зумовлює необхідність створення ефективної системи управління підприємством, необхідною умовою якої виступає послідовний, раціональний та дієвий контроль. Це пояснюється тим, що виникнення права власності автоматично породжує необхідність контролю над цією власністю. Класична економічна теорія проголошує, що головною метою діяльності підприємства є максимізація прибутку, який не можливо досягти без належного внутрішньогосподарського контролю. Ця мета виходить з положення А. Сміта “Кожен індивід намагається використати свій капітал так, щоб він приніс найбільший прибуток. Він, як правило, не має наміру забезпечувати суспільні інтереси і не знає, наскільки він їх забезпечує. Він опікується лише своїм власним добром, дбає лише про власну користь. І в цьому ним керує невидима рука аби досягти мети, яка не є частиною його намірів. Дбаючи про свої власні інтереси, він часто забезпечує інтереси суспільства ефективніше, ніж коли він має намір забезпечити їх насправді”[9]. Дане твердження дає змогу констатувати той факт, що максимізація прибутку окремих суб’єктів господарювання, у свою чергу, призводить до максимізації всього суспільного добробуту, за умови спрямованості соціальних процесів в правильному руслі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичним та практичним аспектам організації і методології господарського та внутрішньогосподарського контролю, зокрема, присвячені праці проф. І.А. Белобжецького [2],

проф. М.Т. Білухи [3], проф. Ф.Ф. Бутинця [5], проф. Б.І. Валуєва [7], проф. В.П. Суйца [12], проф. В.О. Шевчука [15], проф. А.А. Шпиґа [16], проф. М.Я. Штеймана [17].

**Метою нашого дослідження** є з’ясування ролі внутрішнього контролю (на базі системи бюджетування) у регулюванні доходної частини діяльності суб’єктів господарювання.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** За умов ринкової економіки власник виступаючи основним споживачем інформації про діяльність підприємств з одного боку, отже і суб’єктом встановлення параметрів (розрізів) її формування повинен спрямовувати інформаційні потоки в русло, зумовлено стратегією розвитку суб’єкта господарювання. Ефект від використання інформації, що виражається у покращанні основних фінансово-економічних та соціальних показників діяльності підприємства буде прямопропорційно залежати від її якісних характеристик. Аренс Е.А. та Дж. К. Лоббек вважають, що необхідність внутрішньогосподарського контролю проявляється в забезпеченні керівництва надійною інформацією, збереженні активів та документів компанії, ефективності господарської діяльності та відповідності встановленим обліковим принципам [1]. Як зазначає проф. В.О. Шевчук, “Для власного захисту людина змушена спрямовувати своє стеження на зовні, в оточуюче природне та суспільне середовище. Прагнення залишитися незалежною при одночасному зростанні впливу зовнішніх чинників посилює необхідність нагляду й стеження. Зміна чисельності людства, спрямована в бік зростання, теж обумовлює посилення нагляду

індивідів за діями один одного. Цей процес також є об'єктивним, оскільки зумовлюється характером відносин між людьми, що спираються на засади: співпраці (кооперування), боротьби (конкурентності), взаємодії (координування), паритетності (компромісів), підпорядкування (субординації), конфлікту (знищення)" [15].

Основними елементами системи контролю, що забезпечить ефективність її функціонування є об'єкти та суб'єкти. Так, у філософському словнику зазначається, що об'єкт – це те, на що спрямована пізнавальна та будь-яка інша діяльність [14, с.358]. Спеціальна економічна література трактує господарські процеси (організаційно-технологічні, фінансово-економічні) та їх елементи; стан та використання всіх видів господарських засобів та джерел їх утворення; трудову діяльність колективу та окремих її членів (дотримання законів, правових норм та встановлених правил роботи) як об'єкти контролю. Проф. Ф.Ф. Бутинець зазначає, що "...оскільки до негативного впливу різних факторів схильні всі явища та процеси, то в кожній ланці економічної діяльності вони можуть негативно впливати на ефективність виробництва. Через це об'єктами контролю в економіці є не господарюючі ланки, а явища і факти господарського життя" [4, с. 47]. Отже, об'єктом контролю є те, що вивчається та перевіряється, зокрема господарські операції та факти господарського життя. Процес перевірки неможливо здійснити без фактів господарського життя, сукупність яких

формує господарську діяльність підприємства та господарських операцій, що є ширшим поняттям за попереднє.

Основними елементами системи внутрішнього контролю, здійснення якого передбачається на базі системи бюджетування є:

- об'єкти – бюджети структурних підрозділів;
- суб'єкти – структурні підрозділи підприємства, що здійснюють контроль за виконанням бюджетів.

Слід звернути увагу на те, що в системі контролю бюджетування має подвійне значення, виступаючи одночасно об'єктом контролю через низку бюджетів та засобом контролю, адже бюджетування охоплює всі господарські процеси та їх стадії, а також характеризується інтеграцією з іншими економічними інформаційними системами підприємства (див. рис. 1). Проте на думку І.І. Стеців та Т.В. Рудницького, інформація контролю слугує основою для регулювання і коригування процесу господарювання і повинна відповідати певним вимогам. Якість і корисність контрольної інформації значною мірою залежить від стану обліку, аналізу, планування та інших інформаційних функцій управління, що формують відповідні види економічної інформації, які використовує внутрішньогосподарський контроль [11, 426]. Ми дотримуємося такого підходу до корисності та значимості інформації, що генерується системою внутрішньогосподарського контролю.

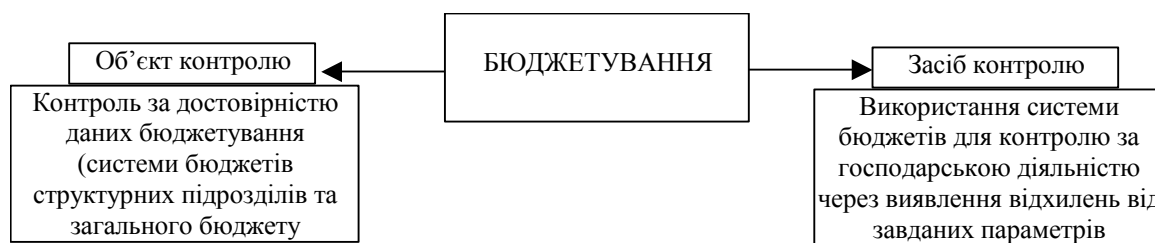


Рис. 1 Подвійна роль бюджетування в системі внутрішньогосподарського контролю на великих промислових підприємствах

Хоча Ру Д. та Д. Сул'є виділяють три основні причини обмеження дії бюджетного контролю: поділ підприємства на центри

відповідальності має два недоліки: він не враховує взаємозалежності складових і не зважає на специфіку людського чинника;

використання бухгалтерських показників для оцінки діяльності не враховує якість робіт, оскільки, наприклад, зниження собівартості може свідчити про зниження якості продукції; не враховує специфіки людських стосунків, оскільки зосереджує увагу на точно визначених поточних завданнях, що обмежує можливості і, зрештою бажання застосовувати нововведення, не приділяє належної уваги якісним та перспективним аспектам оцінки результатів діяльності [8, с. 272]. З даними твердженнями важко погодитися, оскільки за умови функціонування системи бюджетування центри фінансової відповідальності як об'єкти контролю одночасно виступають суб'єктами контролю, що контролюють як якісні, так і вартісні показники вхідної продукції (інформації), що дозволяє приймати рішення за даними бухгалтерського обліку скорегованими на їх повідомлення. Причому зацікавленість працівників досягається завдяки раціональному розподілу доданої вартості, сформованої ними в процесі діяльності, також контроль на базі бюджетування сприяє підвищенню обґрунтованості управлінських рішень. Отже, виділення центрів фінансової відповідальності сприяє децентралізації контролю шляхом встановлення відповідальності за ефективністю виконання бюджетів кожним структурним підрозділом та спрямуванням використання ресурсів, що знімає інформаційне навантаження на вищих рівнях управління та створює сприятливі умови для формування ефективної системи мотивації праці на основ оцінки вкладу кожного структурного підрозділу в результати діяльності підприємства.

З метою забезпечення ефективності господарювання на кожній із стадій власник має забезпечити здійснення контролю за бюджетуванням з врахуванням часового періоду, зокрема проведення попереднього (до моменту здійснення операції), поточного (момент здійснення господарської операції) та наступного контролю (пост-факт). Доцільність цього виходить із підходу до контролю як до стадії управлінського циклу.

При цьому виходимо з того, що кожен виробничий або соціальний процес відрізняються певними характеристиками та потребує управлінського впливу, що забезпечує досягнення визначених цілей [10, с. 50]. Ефективність внутрішньогосподарського контролю багато в чому залежить від правильності постановки основних завдань, які він повинен виконувати на підприємстві (див. рис. 2.).

За даними рис. 2, видно, що систематичність внутрішньогосподарського контролю сприятиме ефективності функціонування системи бюджетування, яка в свою чергу через систему бюджетів виступатиме підґрунтям для виконання завдань, що стоять перед внутрішньогосподарським контролем.

Досить суттєвим недоліком є несистематичне, оперативне виявлення відхилень за доходними та витратними статтями бюджетів в розрізі центрів фінансової відповідальності, що позначається на ефективності поточного контролю, через нівелювання можливості вжиття превентивних заходів. В ході здійснення господарських операцій важливе місце займає бухгалтерська служба як суб'єкт контролю. Велика кількість авторів наголошує на вагомому значенні бухгалтерів в системі внутрішньогосподарського контролю. Зокрема М.Я. Штейнман та Ф.Ф. Бутинець зазначають, що внутрішньогосподарський контроль здійснюється в межах своєї компетенції всіма посадовими особами підприємства. Однак найбільша роль у здійсненні внутрішньогосподарського контролю належить головному бухгалтеру підприємства [17, с.14]. Даної позиції дотримуються також Л.О. Сухарева, І.Н. Дмитренко та М.В. Борисенко стверджуючи, що внутрішньогосподарський контроль – контроль в діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю [13, с.85].

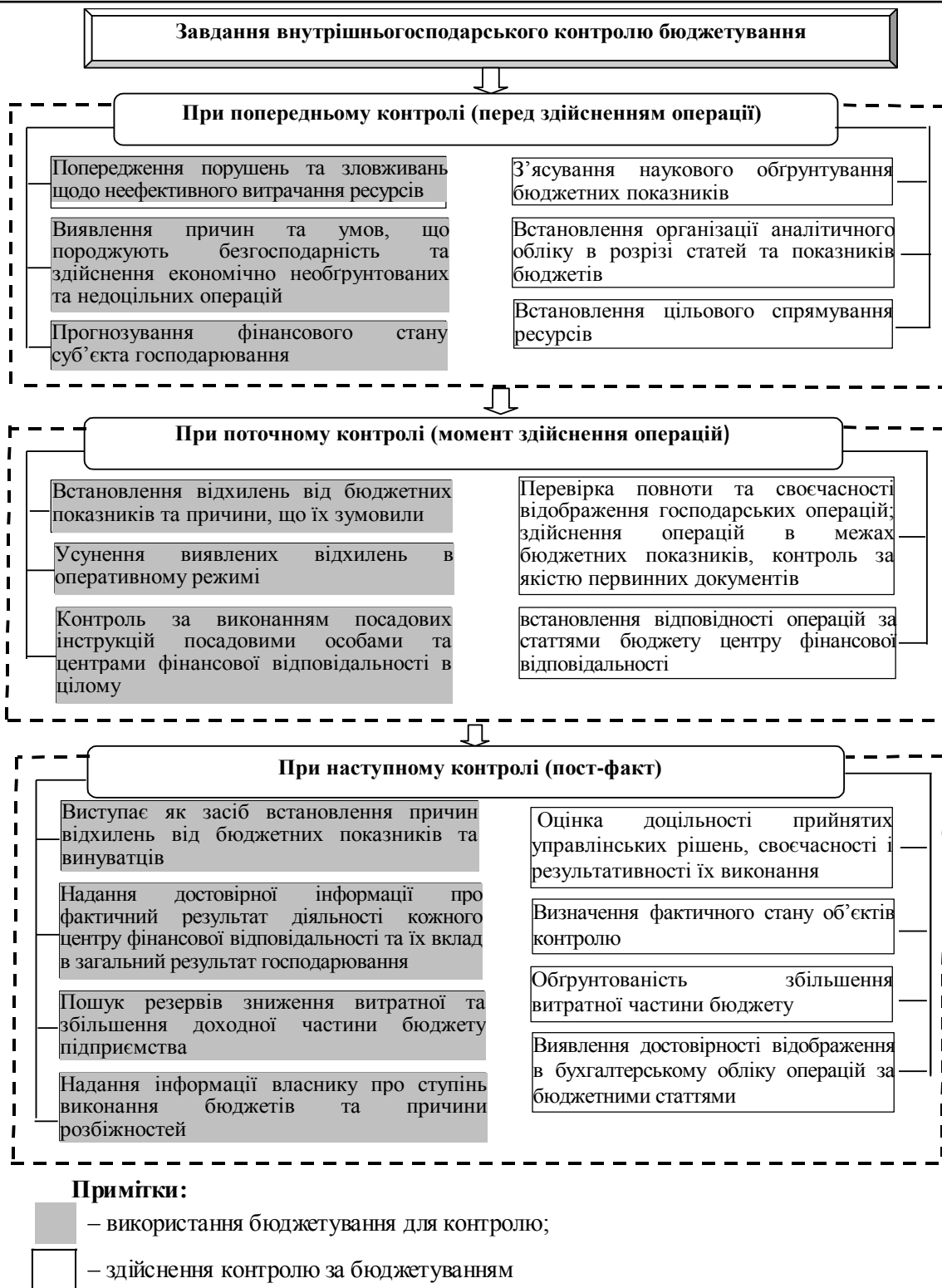


Рис. 2. Завдання внутрішньогосподарського контролю бюджетування

Суб'єкти ведення бухгалтерського обліку виконують наступні контрольні функції в частині виконання доходних та витратних статей бюджетів та визначення фінансового результату

господарювання, а також напрямів його використання:

– встановлення відповідності господарських процесів передбаченому рівню бюджету;

– перевірка правильності визначення фінансових результатів господарювання;

– встановлення відповідності розподілу прибутку вимогам чинного законодавства, установчим та розпорядчим документам;

– блокування операцій, що не відповідають статтям бюджету;

– перевірка правильності розрахунку розміру фонду соціального розвитку та спрямування коштів даного фонду на задоволення запитів працівників відповідно до їх внеску в загальний результат господарювання;

– забезпечення єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової, податкової та форм внутрішньої звітності.

Роль бухгалтерів полягає у перевірці відпуску матеріальних цінностей, здійсненні інших витрат в межах бюджетних показників за кожним центром фінансової відповідальності.

В разі виявлення відхилення від запланованого рівня витрат, операція за даним центром фінансової відповідальності припиняється до з'ясування природи даних відхилень та відповідного дозвільного запису на проведення даної операції вищим керівним органом. Блокування операцій як спосіб контрольного впливу відбувається із дотриманням наступного порядку:

1. При отриманні первинного документу на проведення господарської операції бухгалтер звіряє можливість її виконання в межах бюджетних статей. Звірка відбувається в автоматичному режимі через формування відповідного повідомлення в комп'ютерній інформаційній системі

2. В разі виявлення відхилення від запланованого рівня витрат операція за центром фінансової відповідальності блокується з одночасним відправленням повідомлення про суму відхилення керівнику підприємства;

3. Керівник після з'ясування причин, що зумовили виникнення відхилень видає

розпорядження про відновлення або скасування даної господарської операції;

4. Внесення змін до бюджету;

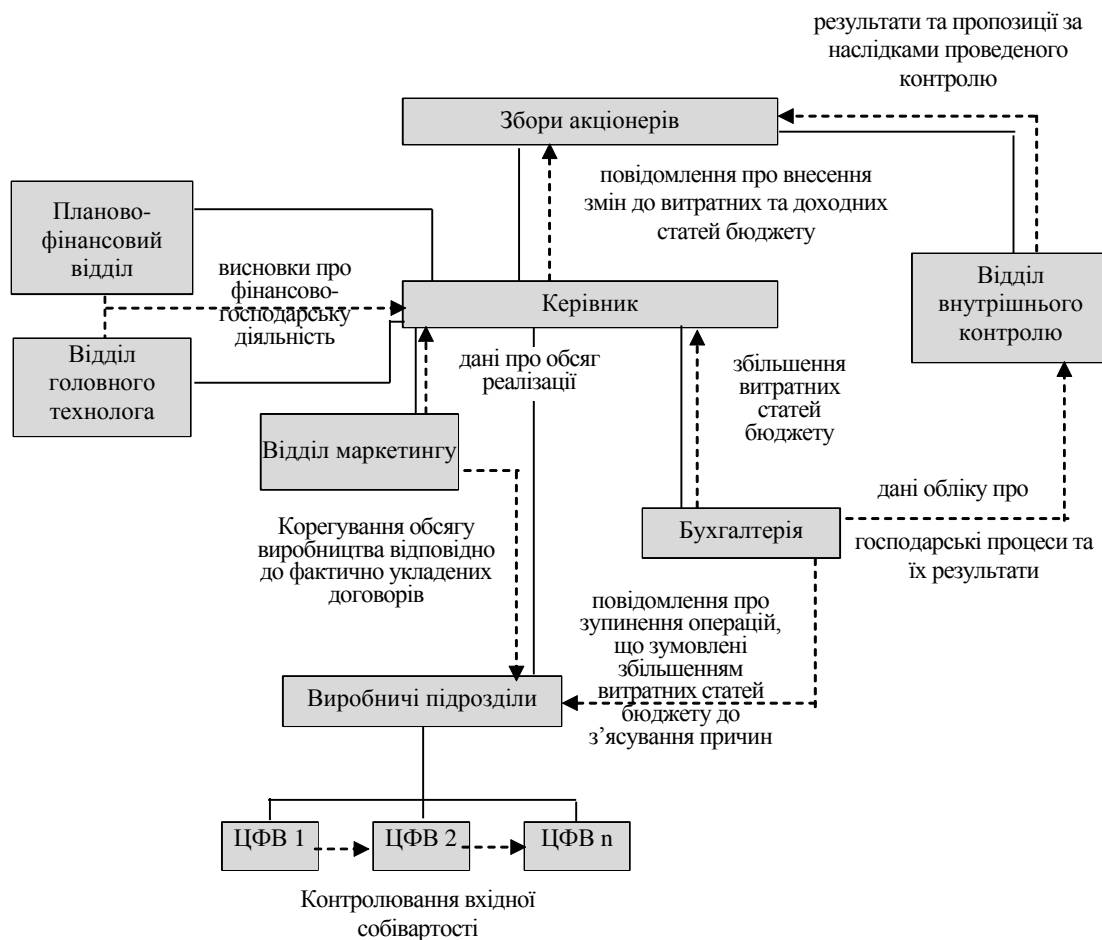
5. Розпорядження про відновлення операції надсилається бухгалтерській службі;

6. Бухгалтер після отримання відповідного розпорядження керівника виконує його.

Отже, можна стверджувати, що система бюджетування сприятиме ефективному та гнучкому функціонуванню системи внутрішньогосподарського контролю, через створення можливості в оперативному режимі контролювати хід діяльності підприємства та його структурних підрозділів зокрема; зацікавленість працівників підприємства в кінцевих результатах діяльності не лише центру фінансової відповідальності, до якого вони належать, а й інших структурних утворень, що забезпечується через участь працівників у створенні ними доданої вартості.

Дана зацікавленість працівників призводить до того, що осередок їх діяльності (центр фінансової відповідальності), з одного боку, є об'єктом контролю, а з іншого працівники даного центру виступають суб'єктами внутрішньогосподарського контролю, що в свою чергу забезпечує спрямування інформаційних потоків в оперативному режимі на блокування або проходження певної господарської операції, підвищуючи ефективність внутрішньогосподарського контролю, що позначається на величині отриманих доходів та на кінцевому фінансовому результаті господарювання підприємства в цілому (див. рис. 3).

За даними рис. 3 видно, що навіть центри фінансової відповідальності, діяльність яких залежить від показників бюджетів, виконують контрольні функції, які проявляються у контролюванні вхідної інформації та продукції за якісними та кількісними вимірниками.



**Примітка:**

- підпорядкованість
- > інформаційні потоки

Рис. 3. Спрямованість інформаційних потоків суб'єктів внутрішньогосподарського контролю

Створення спеціалізованого відділу – відділу внутрішньогосподарського контролю – має залежати від затрат, понесених на його створення та одержаного ефекту від його функціонування. Так, для малих підприємств, доцільність виділення в організаційній структурі підприємства окремого відділу буде незначною, що пояснюється невеликою кількістю працівників та не досить значним обсягом господарських операцій. Для середніх та великих підприємств понесені витрати на створення відділу внутрішнього контролю як окремого підрозділу окупляться в ході його функціонування. При організації роботи служби внутрішнього контролю слід передбачити її безпосередню підпорядкованість власнику, що забезпечить виключення зловживань з боку управлінського персоналу, інтереси якого можуть не в повній мірі співпадати з інтересами власників,

мінімізацію вжиття незаконних дій персоналом підприємства, досягнення максимально можливого ефекту кожним структурним підрозділом та підприємством в цілому.

Контроль, що проводиться “пост-факт” повинен враховувати показники гнучкого бюджету, тобто показники якого скориговані на фактичний обсяг діяльності, що дозволить встановити реальні відхилення за витратними та доходними статтями бюджету з врахуванням зміни обсягу виробництва та інших факторів. На даній особливості наголошує С.Ф. Голов, стверджуючи, що оскільки дохід і частина витрат залежать від зміни обсягу діяльності, то у випадках, коли фактичний обсяг діяльності відрізняється від запланованого, відхилення від статичного бюджету втрачають контрольне значення [6, с. 369]. Формування та використання системи гнучких бюджетів дозволить уникнути неадекватних оцінок

витрат поточним умовам господарювання та забезпечить досягнення запланованого результату.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Впровадження системи бюджетування з можливістю гнучкості бюджетних показників сприятиме ефективному функціонуванню системи внутрішньогосподарського контролю, через створення можливості в оперативному режимі контролювати хід діяльності підприємства та його структурних підрозділів, а також підвищення контрольних дій з боку працівників підприємства за кінцевими результатами діяльності не лише центру фінансової відповідальності, до якого вони належать, а й інших структурних утворень.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор сериї проф. Я.В.Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учёту и аудиту)
  2. *Белобжецкий И.А.* Ревизия и контроль в промышленности: Учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по спец. “Ревизия и контроль”. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 293 с.
  3. *Белуха Н.Т.* Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: учебник – К.: ПП “Влад и Влада”, 1996. – 320с.
  4. *Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія: Підручник. /За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002, – 544с.
  5. *Бутинець Ф.Ф.* Проблемы хозяйственного контроля и ревизии в сельском хозяйстве: вопросы методологии, теории и практики: Дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Киевский институт народного хозяйства им. Д.С. Коротченко, 1986. – 506 с.
  6. *Голов С.Ф.* Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
  7. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
  8. *Руд., Сул’є Д.* Управління / Пер. з фр. – К.: Основи, 1995. – 442 с.
  9. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов: В 2 т. – М.; Л., 1931.
  10. Социалистический контроль: методы и проблемы / Под ред. Н.Г. Чумаченко. – К.: Институт Наукова думка, 1985. – 242 с.
  11. *Стеців І.І., Рудницький Т.В.* Внутрішньогосподарський контроль в інформаційній системі менеджменту підприємства // Вісник Львівської комерційної академії. – серія економічна, випуск 16. – Львів: КА, 2004. – 536 с.
  12. *Суйц В.П.* Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
  13. *Сухарева Л.О., Дмитренко И.Н., Борисенко М.В.* Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы // Вісник Львівської комерційної академії. Львів: ЛКА, 2004. - №16. – 536с.
  14. Философский словарь / Под ред. И.Т. Фролова. – 4-е изд. – М.: Политиздат, 1981. – 445 с.
  15. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): Дис... д-ра экон. наук: 08.06.04 / Київ. держ. торг. экон. ун-т, 1998. – 409 с.
  16. *Штиг А.А.* Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1982. – 232 с.
  17. *Штейнман М.Я., Бутинець Ф.Ф.* Ревизия и контроль в сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Колос, 1976. – 224 с.
- ЛАГОВСЬКА Олена Адамівна – аспірант кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:  
– проблеми облікового формування та розподілу доходів в контекст соціального виміру;  
– бюджетування на промислових підприємствах