

МІЖРЕГІОНАЛЬНА
АКАДЕМІЯ УПРАВЛІННЯ ПЕРСОНАЛОМ



МАУП

М. Ф. Базась

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ
ТА КОНТРОЛІНГУ**

Рекомендовано

*Міністерством освіти і науки
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ 2007

ББК 65.052.21я73
Б17

Рецензенти: *В. В. Сопко*, д-р екон. наук, проф., академік АЕУН
О. А. Корольов, д-р екон. наук, проф.
С. В. Мних, д-р екон. наук, проф.

*Схвалено Вченою радою Міжрегіональної Академії
управління персоналом (протокол № 10 від 10.11.04)*

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
(лист № 14/18.2-928 від 26.04.05)*

Базась М. Ф.

Б17 Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу: Навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. — К.: МАУП, 2007. — 240 с.: іл. — Бібліогр.: С. 229–236.

ISBN 966-608-719-7

Пропонований посібник базується на чинних в Україні законодавчих і нормативних актах, методичних та інструктивних документах з питань внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу.

Для студентів і слухачів системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації за спеціальностями економічного напрямку.

ББК 65.052.21я73+65.290-2я73

ISBN 966-608-719-7

© М. Ф. Базась, 2007

© Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП), 2007

ПЕРЕДМОВА

Нині питання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу найактуальніше і найважливіше в інформаційному забезпеченні підприємства. Розвиток ринкових відносин, впровадження різноманітних форм власності, охоплення приватизацією різних галузей, реформування економічних відносин в Україні висувають щодалі й нові вимоги до внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і контролінгу як основного засобу контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств.

У зв'язку зі значними змінами, що відбуваються в організації і техніці внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу, його вдосконалення нерозривно пов'язано з розв'язанням актуальних завдань в економіці України: збільшення обсягу виробництва продукції (робот, послуг), зниження собівартості продукції, підвищення продуктивності праці, виявлення і використання внутрішньогосподарських резервів. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік та контролінг є однією з основних функцій управління підприємством, що формує економічну інформацію для аналізу господарської діяльності, складання бізнес-планів, прийняття управлінських рішень.

Досягнення означених завдань передбачає вивчення предмета, об'єктів і принципів контролінгу.

Контролінг охоплює встановлення мети функціонування підприємства, поточне збирання і опрацювання інформації для прийняття управлінських рішень, виконання функції контролю відхилень фактичних даних від планових, а також, що найважливіше, підготовку рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Контролінг спрямований на вдосконалення ефективності менеджменту та організації управління економікою на мікрорівні.

Контролінг — це принципово нова концепція інформації і управління, що забезпечує підтримку внутрішнього балансу економіки підприємства шляхом формування інформації про витрати і доходи як основи для прийняття оптимальних управлінських рішень. Контролінг як інформаційна система широко застосовується зарубіжними підприємствами і дає помітні позитивні результати.

В управлінні економікою вітчизняних підприємств ця система ще не має великого поширення. Причина цього полягає в недостатньому рівні підготовки спеціалістів у цій галузі.

Вивчення праць відомих вчених А. Дайле, Р. Манна, Е. Майєра, Б. Нідлза, Д. Хана, Ф. Фольмут, де досліджуються основні питання функціонування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу в доволі відпрацьованому механізмі європейського ринку, дає змогу зробити висновки про сприяння адаптації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу до національної школи менеджменту. У Росії питання адаптації контролінгу до практики російських підприємств висвітлюються у працях Є. А. Ананьїна, С. В. Данілочкіна, Н. Г. Данілочкіної, В. Б. Івашкевич, Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко. В Україні ці питання досліджують такі вчені: В. В. Собко, М. В. Кужельний, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. С. Лень та ін.

Основна мета вивчення дисципліни “Теоретико-методологічні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу” — опанувати курс на мікрорівні, синтезувати здобуті знання з обліку, аналізу, контролю, планування з метою підготовки управлінської інформації для різних рівнів управління підприємством, опанувати методики збирання, аналізу та інтерпретації управлінської інформації для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

Джерелами інформації є бухгалтерська, статистична звітність, нормативно-технічна та нормативно-довідкова інформація, національне законодавство та ін.

Основні завдання вивчення курсу:

- підвищити загальний рівень економічних і спеціальних знань;
- вивчити раціональну організацію руху інформаційних потоків на підприємстві з метою оптимізації роботи, тобто одержання інформації, необхідної при прийнятті оперативних та стратегічних управлінських рішень за центрами управління і підприємства загалом;
- опанувати методики збирання, аналізу та інтерпретації управлінської інформації;
- навчитися впроваджувати у практичну діяльність наукові методи збирання та опрацювання управлінської інформації;

- навчитися розробляти альтернативні напрями управлінських рішень на основі управлінської інформації бухгалтерського та управлінського обліку; відповідних методів, облікових процедур; обліку господарських операцій, порядку формування економічної інформації.

У результаті вивчення курсу майбутні фахівці повинні вміти користуватися для прийняття управлінських рішень обліковою інформацією, читати облікову звітність, правильно оцінювати господарські ситуації для прийняття стратегічних рішень щодо їх поліпшення.

Цей курс посідає чільне місце в навчальних планах економічних спеціальностей. У комплексі з іншими дисциплінами він розвиває економічне мислення, допомагає усвідомити економічну сутність і проблеми управління діяльністю підприємств.

Разом з тим курс складний для опанування і потребує регулярних занять, але систематична робота полегшує його засвоєння з кожною темою, оскільки вони логічно взаємопов'язані.

Курс пов'язаний з низкою дисциплін, зокрема мікро- та макро-економікою, інформатикою і комп'ютерною технікою, інформаційними системами, статистикою, економікою підприємства, економічним аналізом, державним регулюванням економіки та ін.

Здобуті знання стануть у пригоді при засвоєнні основ формування інформаційної бази підприємства для прийняття управлінських рішень.

Перехід до ринкової економіки потребує розвитку нових підходів до управління підприємництвом і підприємством. Швидкий розвиток інформаційних технологій і входження у світовий економічний простір сприяють перетворенню сучасних підприємств на складніші інформаційно-технічні системи.

Маркетинговий підхід до визначення стратегії підприємництва, формування економічної політики підприємства передбачає високий рівень інформаційного забезпечення, досягнення якого можливе за умови злагодженої інформаційно-аналітичної системи (внутрішньогосподарського обліку — контролінгу).

Економічна самостійність підприємств орієнтує їх на ефективну і рентабельну діяльність. Новим в управлінні стала поява контролінгу як функціонально відокремленого напрямку економічної діяльності підприємства, що пов'язаний з реалізацією фінансово-економічної функції в менеджменті та забезпечує прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень.

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК —
ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ**

1.1. Основні складові бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік — це мова бізнесу. Якщо бізнес здійснюється в межах окремо взятого підприємства, то дані бухгалтерського обліку використовують для потреб внутрішнього менеджменту у процесі прийняття управлінських рішень. Тому неможливо переоцінити значення повної і достовірної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства при вирішенні поточних та перспективних господарських проблем. Для прийняття управлінських рішень, навіть на рівні підприємства, повинні використовуватись дані, які відповідають певним правилам, вимогам і нормам, що мають бути зрозумілі та прийнятні для користувача. Зокрема, щоб порівняти фінансові результати, досягнуті в попередньому та звітному періодах, необхідно використовувати показники, визначені за єдиною методологією з використанням однакових критеріїв та правил.

З цією метою підприємство повинно розробити власну облікову політику, підпорядковану потребам внутрішнього менеджменту. Але при прийнятті управлінських рішень менеджери не обмежуються суто внутрішньою фінансовою інформацією, а порівнюють її з відповідними показниками подібних підприємств: конкурентів чи партнерів з бізнесу. Тому закономірно постає потреба в уніфікації вимог до фінансової інформації в межах галузі, системи економіки країни.

Процес такої уніфікації називається *стандартизацією бухгалтерського обліку*. Це процес розробки та послідовного застосування єдиних вимог, правил та принципів до визнання оцінки, відображення у фінансових звітах окремих об'єктів бух-

галтерського обліку. Якщо стандартизація здійснюється в межах однієї країни, то йдеться про створення національних облікових стандартів бухгалтерського обліку.

Відмінності економічного розвитку і рівня організації виробництва, особливості проблем окремих країн зумовили суттєві відмінності критеріїв та методів оцінки об'єктів бухгалтерського обліку при підготовці фінансових звітів за національним обліковим законодавством. Однак інтенсивна економічна інтеграція, що розпочалася після другої світової війни, спричинила необхідність стандартизації бухгалтерського обліку вже на міжнародному рівні. Утворення спільних підприємств, транснаціональних корпорацій, експорт капіталів, створення і розвиток міжнародних фондових ринків — усе це потребувало відповідного стандартизованого інформаційного забезпечення.

У 1973 р. за сприяння ООН та Організації Європейської економічної співдружності було засновано Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, мета створення якого полягала в розробці та публікації Стандартів бухгалтерського обліку (СБО), які необхідно дотримувати при складанні фінансових звітів в усьому світі. Нині розроблено 39 міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, серед яких стандарти загальнометодологічного спрямування, а також такі, що стосуються окремих об'єктів та сфер діяльності.

Поступово до цього процесу прилучається й Україна, головним напрямом якого є створення економіки відкритого типу, тобто відкритої для співробітництва із зарубіжними партнерами, взаємного інвестування та кредитування з боку зарубіжних партнерів та міжнародних фінансових організацій. Економічні реформи в Україні зумовили необхідність реформування бухгалтерського обліку на засадах міжнародної гармонізації і стандартизації.

З цією метою 28 квітня 1998 р. було прийнято Постанову Кабінету Міністрів України № 1706, яка затвердила Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 11.05.2000 № 1707-111 (зі змінами від 08.06.2000 № 1807-111 та від 22.06.2000 № 1829-111) визначає правові принципи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Конкретним виробництвам притаманні певні прийоми обліку виробництва виробів, об'єкти калькулювання, групування та розподіл витрат, форми контролю за витратами та використанням засобів. Галузі народного господарства класифікуються на видобувні (видобуток вугілля, нафти, газу) та обробні (металургійна, машинобудівна, хімічна, текстильна). Переробні галузі класифікуються насамперед за типами виробництва, технологічними особливостями створення продукції та організацією виробництва.

За технологічними особливостями створення продукту виробництва галузей народного господарства поділяються на два типи:

- виробництво, при якому кінцевий продукт утворюється шляхом послідовного проходження та обробки сировини через кілька переробок (фаз) (металургія, текстильна промисловість);
- виробництво, яке характеризується тим, що шляхом багатьох операцій розкроювання та механічної обробки матеріалів виробляються окремі деталі, які потім збираються в окремі вузли та вироби (машинобудування, швейна, взуття галузі промисловості).

Залежно від періодичності випуску та повторюваності виробів, продукції виробництва поділяються на індивідуальні (одиничні), серійні та масові (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Тип виробництва	Особливості	Вид продукції
Одиничне дискретне	Велика номенклатура виробництва, обмежений обсяг випуску, тривалий цикл виготовлення. Високий коефіцієнт закріплення технологічних операцій за обладнанням універсального виду (верстати з числовим програмним обладнанням, центри обробки, універсальні автоматичні виробництва). Високий професійний рівень працівників	Надскладні вироби, що виготовляються на замовлення (літаки, судна, турбіни)
Дрібносерійне і серійне дискретне	Зменшення номенклатури виробництва і збільшення обсягу випуску продукції. Середній коефіцієнт закріплення технологічних операцій за вузькоспеціалізованим обладнанням. Вузька спеціалізація працівників	Складні вироби (гелікоптери, двигуни, прилади)
Масове безперервне	Зменшення номенклатури виробництва продукції при великих обсягах її випуску. Низький коефіцієнт закріплення технологічних операцій за вузькоспеціалізованим обладнанням, конвеєри, поточні лінії, технологічні комплекси	Вироби масового попиту (автомобілі, продукти харчування)

До складу підприємств можуть входити підсобні господарства, облік витрат яких здійснюють відокремлено на рахунках промислових, допоміжних господарств. Це особливо характерно для сільськогосподарських підприємств, до складу яких, як правило, входять дрібні переробні цехи, промислові, будівельні дільниці, бригади.

З огляду на характер переривчастості виробничих процесів галузі розрізняють за безперервністю дискретного виробництва. Основною класифікаційною ознакою в цьому разі є коефіцієнт закріплення технологічних операцій за обладнанням.

Виробництво в галузях народного господарства характеризується специфічними особливостями, які впливають переважно на ведення обліку витрат і калькулювання продукції. Розглянемо основні з цих особливостей.

1. Велика різноманітність організаційно-правових форм підприємств. Організаційна структура управління підприємством визначає внутрішню побудову обліку, її організацію на підприємстві, а також регламентує схему документообігу системи бухгалтерського обліку, рівні прийняття управлінських рішень. Типовими є такі організаційні структури управління:

- лінійно-функціональна — закріплює за підрозділами обмежені функції управління і облікової роботи;
- дивізійна — закріплює на основі бізнес-одиниць функції повного управлінського циклу і здійснення комплексу облікової діяльності;
- матрична — поєднує функції лінійно-функціональної та дивізійної структур.

2. Випуск різноманітної готової продукції, що впливає на вибір об'єкта групування витрат (продукція, замовлення, переробка, виробництво загалом). На різних підприємствах промисловості застосовують різну номенклатуру статей витрат, оскільки її елементи впливають на розрахунок і величину собівартості продукції. Структуру статей витрат визначають за такими характеристиками:

- обсягом виробництва — однопереробний метод формування витрат, що здійснюється одноразово (судно-, трубобудування), та попереробний, коли витрати обліковуються в розрізі технологічних переробок (фаз), видів продукції або напівфабрикатів (підприємства чорної металургії, швейні виробницт-

ва). При цьому виокремлюють такий різновид попереробного методу, як попроцесний метод, особливість якого полягає у відсутності незавершеного виробництва;

- кількістю об'єктів обліку — однопродуктний (за окремим виробом) та багатопродуктний (за групою виробів);
- способами розподілу непрямих витрат — однокоефіцієнтний (для всіх непрямих витрат встановлюється один коефіцієнт) та багатокоефіцієнтний;
- часом відображення витрат — попередні (апріорні) (за нормою, планом) та апостеріорні (звітні).

2. Залежно від виду господарського формування формуються особливості обліку капіталу підприємства (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Вид господарського формування	Заява про реєстрацію	Рішення про створення	Статут	Угода між засновниками	Додаткові документи для окремих господарських формувань
1	2	3	4	5	6
Приватне підприємство	+	–	+		
Державне підприємство	+	Наказ	+		Протокол зборів трудового колективу
Комунальне підприємство	+	Наказ	+		
Колективне підприємство	+	Протокол зборів трудового колективу	+		–
Господарські товариства: • акціонерні	+	Протокол зборів акціонерів	+	+	Підписний лист на акції (мінімум 60% статутного капіталу)
• з обмеженою та додатковою відповідальністю	+	Протокол зборів учасників	+	+	Довідка з банку про сплату 30% статутного капіталу
• повні	+	–	–	+	–

Закінчення табл. 1.2

1	2	3	4	5	6
• командитні	+	-	-	+	Довідка з банку про сплату 25% статутного капіталу
Об'єднання підприємств	+	Протокол зборів трудового колективу	+	Крім консорціумів та концернів	Копії установчих документів підприємств засновників і протоколи зборів їх трудових колективів
Філії, представництва, інші відокремлені підрозділи	+	Рішення засновника відповідно до його статуту	Положення	-	Копії установчих документів засновника

4. Залежно від форми власності підприємства застосовують такі форми обліку: журнально-ордерну, меморіально-ордерну, спрощену та журнальну.

5. На підприємствах спостерігається специфіка процесу виробництва і форм організації праці, що потребує особливого обліку виробітку і витрат часу.

1.2. Основні принципи побудови і форми бухгалтерського обліку

Сучасний бухгалтерський облік — це система збирання, накопичення і опрацювання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Організаційні форми і методи ведення бухгалтерського обліку, що використовуються на підприємствах різних галузей народного господарства, повинні сприяти своєчасному наданню інформації про виявлення внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економію матеріальних ресурсів, зниження витрат, а також іншої інформації для забезпечення ефективності господарської діяльності.

Запроваджені національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, що базуються на міжнародних стандартах,

новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а звідси зміни в методології ведення бухгалтерського обліку сприяють розвитку міжнародних економічних зв'язків, залученню іноземних інвесторів, загальному розвитку перехідної вітчизняної економіки.

Відкритим питанням залишається формування методів і принципів облікової діяльності на підприємствах, в установах та організаціях. Саме розвиток методів, принципів бухгалтерського обліку впливає на процес ціноутворення, визначення фінансових результатів, надання загальної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Для облікового процесу доволі важливим є визначення та дотримання принципів бухгалтерського обліку. Розглянемо характерні принципи бухгалтерського обліку підприємств різних галузей.

Принцип господарської одиниці (автономності підприємства)

Кожне підприємство вважається господарською одиницею (юридичною особою), що відокремлена від її власників або інших підприємств. Тому бухгалтерський облік ведеться окремо для підприємства. Особисте майно та інші засоби власників підприємства не повинні відображатись у звітності підприємства.

В акціонерних компаніях (корпораціях) проблеми з визначенням господарської одиниці (юридичної особи) не виникає, оскільки вони набувають статусу окремої господарської одиниці (юридичної особи) з моменту заснування. Відповідно до міжнародної практики діяльністю компанії управляють органи їх управління (дирекція) окремо від власників (акціонерів). Фінансовий облік компанії здійснюється незалежно від діяльності її власників. Відносини між власниками компанії та її керівництвом визначаються законодавством України, а також установчими документами та внутрішніми правилами компанії.

Принцип господарської одиниці поширюється не тільки на приватні компанії, а й на урядові установи, заклади освіти, недержавні, релігійні організації та ін.

Якщо якась установа є структурним підрозділом іншої, то в цьому разі вона так само вважається окремою господарською одиницею і так само повинна самостійно вести фінансовий облік. Наприклад, початкова школа може входити до складу середньої,

а та, у свою чергу, — у систему освітніх установ певного району, а ці установи — у систему освітніх установ міста чи іншої адміністративно-територіальної одиниці. Однак за принципом господарської одиниці кожна з освітніх установ або систем самостійно здійснює фінансовий облік.

Принцип безперервності

Цей принцип передбачає, що підприємство здійснюватиме діяльність певний період, і ця діяльність не припиниться найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів за фактичною собівартістю, а не за ринковою, яка є визначальною при ліквідації підприємства.

За нормальних умов праці власники підприємства не мають наміру ліквідувати його чи продати. Згідно з цим принципом господарські засоби включаються до балансу в оцінці за їх фактичною собівартістю, а не за ринковою ціною. До звіту про прибутки включаються доходи і витрати, зумовлені нормальною поточною діяльністю підприємства.

У разі прояву ознак, що підприємство припинить діяльність і буде ліквідоване, застосовуються інші правила бухгалтерського обліку. У разі ліквідації підприємства його активи (майно) оцінюються за ліквідаційною (ринковою) вартістю.

За цим принципом підприємство не повинно постійно оцінювати власні засоби. Керівництво підприємства виходить з принципу, що виробничі засоби будуть використані в майбутній діяльності. У підприємства-товаровиробника основні засоби та оборотні кошти використовуватимуться в майбутньому виробництві товарів, які, у свою чергу, будуть продані споживачу. При продажу продукції визначається її ринкова ціна. Поточна вартість обладнання, машин та інших засобів не актуальна, позаяк підприємство не продаватиметься частинами, а його майновий комплекс буде використано в майбутньому виробництві.

Для власника підприємства важливіша не поточна вартість активів підприємства, а обсяги і швидкість грошових потоків, які мають надійти від діяльності підприємства.

Проте іноді компанія опиняється на грані банкрутства. У такому разі постає питання визначення вартості активів. Як правило, вартість активів визначається за їх ліквідаційною ціною. Проте така ситуація не типова для країни зі здоровим економічним середовищем, де банкрутства трапляються рідко.

Принцип грошового критерію

Цей принцип передбачає, що гроші є найуніверсальнішим критерієм різних об'єктів обліку і забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства; вони є основним детермінатором визначення фактів і подій.

Незважаючи на переваги цього принципу цифри не можуть передати стан здоров'я президента компанії, її кадрову політику або стан конкурентів. Бухгалтерський облік не розкриває повної картини компанії, тому той, хто користується фінансовою документацією, повинен усвідомлювати це, хоча іноді важливіша інформація нефінансового характеру.

Гроші визначають вартість речі в момент фіксації операції в бухгалтерському обліку. Зміни вартості грошей не зумовлюють зміни в бухгалтерському обліку. Автомобіль, що був придбаний за 150000 грн у 1980 р., і ділянка землі, що так само була придбана за 150000 грн у 1998 р., у фінансових документах будуть обліковані за однією ціною — 150000 грн, хоча купівельна вартість грошей у різні роки так само різна. Усі бухгалтери знають, що гроші змінюють свою вартість, проте не відображають ці зміни у фінансових документах.

Принцип періодичності (або облікового періоду)

Цей принцип визначає можливість і необхідність розподілу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання необхідної звітності та виявлення результатів діяльності. Найчастіше обліковий період збігається з календарним роком. Проміжним обліковим періодом є поквартальні періоди, за які так само складається звітність і виявляються фінансові результати.

Хоча діяльність підприємства безперервна і реально оцінити бізнес можна тільки в момент ліквідації підприємства, з метою складання фінансової звітності принцип періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди.

Принцип послідовності (або постійності)

При веденні бухгалтерського обліку можуть застосовуватися різні методи обліку. Принцип послідовності передбачає, що коли компанія вибрала певний метод обліку, вона повинна застосовувати його постійно. Тільки у крайньому разі, коли виникає життєво необхідна ситуація, яка, у свою чергу, зумовлюється об'єктивністю реальної практики, методи ведення обліку можуть бути змінені. Це певною мірою стосується методів нарахування

амортизації основних засобів та нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних предметів, створення резервів, методу обліку витрат виробництва, методів оцінки майна тощо.

Якщо компанія часто змінює методи обліку без нагальної потреби, то ведення бухгалтерського обліку стає формальнішим, оскільки в таких умовах порівняння фінансових результатів компанії ускладнюється і, мало того, втрачає сутність.

Цей принцип актуальний і важливий не тільки власне для компаній, а й для користувачів фінансовою інформацією. Після здійснення зовнішнього аудиту у звіті аудитор обов'язково зазначає, що “фінансовий облік компанії здійснюється за принципами GAAP (Generally accepted accounting principles) виходячи з принципу послідовності відповідно до попереднього року”. Будь-які зміни в методах бухгалтерського обліку привертають особливу увагу аудиторів.

Принцип послідовності стосується тільки певного періоду, а не конкретного моменту. Наприклад, довготермінові активи обліковуються за собівартістю, тоді як запаси можуть обліковуватись за ціною нижче собівартості або за ринковою ціною. Іноді це вважається порушенням принципу послідовності, хоча насправді це жодною мірою не стосується власне принципу.

Принцип послідовності не поширюється на облік окремих об'єктів обліку і не означає, що їх облік повинен здійснюватись однаково. Цей принцип поширюється тільки на окремі категорії обліку.

Принцип історичної собівартості

Цей принцип визначає пріоритет історичної собівартості над іншими видами оцінки активів, оскільки вона характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їх закупівлю і виробництво.

Економічні ресурси підприємства називаються його активами. Активи складаються з коштів, землі, будівель, обладнання та іншого майна і майнових прав. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним з фундаментальних принципів бухгалтерського обліку. Цей принцип означає, що активи компанії відображаються у фінансових документах за ціною їх придбання (за собівартістю). Собівартість є основою послідовності бухгалтерського обліку.

З часом з різних причин вартість активів компанії може змінюватись. Проте бухгалтер не відображає зміни вартості активів

у фінансовій звітності, крім випадків придбання нових активів. Тому існує велика відмінність між вартістю активів, що відображена в документах, від її поточної (ринкової) вартості. У фінансових документах, як правило, активи відображені за їх історичною ціною, тобто ціною їх придбання.

Ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, не є ціною, за яку ці активи можуть бути продані. Найпоширеніша помилка бухгалтерів-початківців полягає в такому: вони вважають, що ціна, за якою активи показані у фінансовій звітності, тісно пов'язана з реальною вартістю активів компанії. Звісно, вартість коштів, визначених у статті балансу підприємства, є реальною, проте вартість землі, будівель, обладнання, що показана в балансі, не пов'язана з ринковою вартістю цих активів. Відома аксіома: що більший актив компанії, то меншою мірою його вартість відповідає ринковій вартості цього активу.

Однак принцип історичної вартості не означає, що всі активи компанії визначаються у фінансових документах за ціною їх придбання весь період володіння цими активами. Історична вартість активів так само може змінюватись. З часом вартість активів зменшується, оскільки активи існують обмежений період. Відбувається так звана амортизація активів. Суть процесу амортизації активів полягає в поступовому зменшенні вартості активів і перенесенні цієї вартості на так звану операційну вартість (тобто вартість процесу виробництва). Амортизація не пов'язана з ринковою чи реальною вартістю активів.

Принцип фактичної реалізації

Цей принцип застосовується для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка після відвантаження продукції. За цим принципом дохід обліковується методом нарахування, тобто одразу після відвантаження продукції (надання послуг) і подання рахунка покупцеві.

Моментом реалізації продукції і отримання доходу є момент переходу до покупця права власності на товар та ризику у зв'язку з його доставкою, а не обов'язково момент отримання грошей.

Реалізація продукції пов'язана з надходженням грошей чи вимог до грошей (дебіторська заборгованість). Якщо покупець витрачає 50 грн у гастрономі, сплачуючи за товари готівкою, то ці 50 грн одразу визнаються як виторг від реалізації. Якщо уні-

вермаг продає костюм вартістю 300 грн на умовах розстрочки на 30 діб, то 300 грн зараховуються як дебіторська заборгованість.

Принцип фактичної реалізації передбачає, що певна сума може бути визнана виторгом у разі переконання, що кошти за продукцію, товари чи послуги надійдуть. Однак слова “у разі переконання” у цьому разі мають доволі невизначений характер. За цим принципом сума виручки може бути меншою від вартості проданих товарів чи наданих послуг. Прикладом такої ситуації є продаж товарів з дисконтом, тобто коли виторг від реалізації товарів менший від нормальної ціни продажу. У цьому разі виторг від реалізації визнається за ціною, нижчою від нормальної ціни продажу.

Невизначенішою є ситуація, коли товари продаються у кредит. Так, якщо компанія продає товари у кредит, очікується, що покупець з часом обов’язково оплатить їх. Проте практика засвідчує, що не всі покупці сумлінні й оплачують отримані раніше товари чи послуги. У цьому разі сума виручки повинна бути зменшена на суму за товари, що ніколи не будуть оплачені або оплата за них зарахована до так званих безнадійних дебіторів.

Принцип відповідності

Відповідно до цього принципу для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами. Витрачені кошти вважаються витратами звітного періоду не обов’язково в момент виплати грошей, а й у момент споживання активів або виникнення зобов’язань з метою отримання доходу.

Продаж товарів або надання послуг передбачає два аспекти:

- виручку від реалізації, яка певною мірою відображає збільшення нерозподіленого прибутку;
- витрати, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, позаяк певна частка активів була використана у процесі діяльності.

Для точного визначення чистого ефекту на нерозподілений прибуток від реалізації товарів чи послуг необхідно, щоб витрати і прибуток відповідали одному періоду.

На практиці при використанні концепції відповідності спочатку визнаються активи, що зумовили прибуток, а потім порівнюється вартість витрачених активів з отриманим прибутком за один період діяльності.

В окремих випадках спочатку визнаються витрати на виробництво товарів чи послуг, а потім виторг. Така ситуація можлива, коли товари продаються у кредит чи розстрочку або коли покупець невчасно вносить плату за отримані товари (послуги).

Принцип повного розкриття

Згідно з цим принципом фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан і результати діяльності компанії.

Інформація вважається релевантною, якщо може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі.

Принцип двобічної тотожності (або двобічності)

Економічні ресурси компанії називаються її активами. Вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії.

Таким чином, загальні обсяги вимог не повинні перевищувати обсяги активів, тобто “Активи = Пасиви”. Це рівняння є основним балансовим рівнянням бухгалтерського обліку, воно становить сутність принципу двобічної тотожності. У розгорнутому вигляді це рівняння має такий вигляд:

Активи = Власний капітал + Зобов’язання.

Кожного дня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають як на її активи, так і на пасиви, і це обов’язково відображається у фінансових документах компанії як за активами, так і за пасивами. Тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двобічності тотожності.

Принцип витрат і доходів

Цей принцип враховує, що процес збирання інформації та складання фінансової звітності пов’язаний з певними витратами.

Ці витрати не повинні перевищувати дохід, який отримують користувачі фінансової звітності. На практиці цей принцип застосовувати важко, оскільки не завжди вдається реально оцінити вигоду від отриманої інформації.

Принцип суттєвості (або матеріальності)

Цей принцип передбачає, що в бухгалтерському обліку повинні відображатися всі важливі, суттєві події, господарські операції. Однак в окремих випадках, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримуватися деяких облікових принципів не обов’язково.

Компанія може не відображати малоцінні речі у складі основних засобів, а списати їх у момент придбання.

Принцип суттєвості важливий при визначенні витрат і надходжень за певний період. Майже всі витрати необхідно враховувати; в окремих випадках витрати визначаються приблизно.

Принцип галузевої практики

З урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватись певні винятки із загальних правил. Більшість підприємств можна зарахувати до переробної промисловості, торгівлі, сфери послуг або сільського господарства.

Однотипні підприємства мають певні загальні риси, наприклад, однакову тривалість операційного циклу, потребу готівки чи кредиту, тому структури активу і пасиву балансу часто подібні. Проте підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу у грошах, тому структури балансів підприємств різняться.

Підприємства переробної промисловості характеризуються значними матеріально-виробничими запасами та капіталомісткістю, що потребує значних кредитних ресурсів. Підприємствам цієї галузі потрібні позики для придбання обладнання для виробництва; закупівлі сировини та матеріалів; фінансування дебіторської заборгованості; удосконалення процесу виробництва. Тому у структурі балансу підприємств цієї галузі значні суми припадають на матеріально-виробничі запаси та дебіторську заборгованість за активами балансу, а також на кредиторську заборгованість за пасивами балансу.

Оптові торговці починають цикл діяльності з використання готівки і комерційного кредиту для закупівлі запасу товарів. Коли запаси продано, виникає дебіторська заборгованість, яка після надходження грошей перетворюється на готівку. Тому в балансі підприємства значні суми припадуть на готівку і дебіторську заборгованість за активами. Оптовим торговцям не потрібне обладнання чи інші основні засоби. Кредитні заявки від них надходять головню на поповнення оборотних коштів, закупівлю товарів, фінансування дебіторської заборгованості. Таким чином, сума короткотермінової кредиторської заборгованості за пасивами балансу так само буде значна. На відміну від оптових у роздрібних торговців сума дебіторської заборгованості невелика, оскільки оплата за продані товари здійснюється майже одночасно. При цьому обсяги товарів (матеріально-виробничих запасів) та кредиторської заборгованості як і у оптових торговців будуть значні.

За активами балансу будівельних компаній значні обсяги припадатимуть на основні засоби, запаси та матеріали, а також на розрахунки з дебіторами. За пасивами компаній значні обсяги припадатимуть на довгострокову кредиторську заборгованість.

Певною мірою за фінансовими документами можна встановити, до якої галузі належить конкурентне підприємство.

Принцип консерватизму

Цей принцип передбачає уникнення недооцінки зобов'язань і витрат, а також оцінки активів і доходів. У цьому зв'язку потенційні збитки (знецінення активів, можливі зобов'язання) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їх можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їх отриманні. Прикладом практичного застосування цього принципу є правило нижньої оцінки (собівартість або ринкова ціна) запасів та ринкових цінних паперів, створення резерву сумнівних боргів.

Як правило, керівництво будь-якого підприємства намагається підготувати якомога кращий звіт про фінансовий стан підприємства, яким керує. Принципи бухгалтерського обліку є стримувальними факторами для невинуватених оптимістичних висновків керівництва підприємства. Для визнання факту збільшення нерозподіленого прибутку потребується більше вагомих доказів, ніж для визнання витрат. У цьому й полягає сутність принципу консерватизму.

Принцип консерватизму передбачає два аспекти:

- виручка визнається тоді, коли може бути потенційно визнаною;
- витрати визнаються тоді, коли вони потенційно можливі.

Проблеми з визначенням “потенційно визнаний” та “потенційно можливий” залежать від конкретної ситуації. Якщо йдеться про торгівлю, то поняття “потенційно визнаний” означає, що виручка визнається за період, коли було доставлено товари, а поняття “потенційно можливий” означає, що витрати визнаються за період, коли можуть виникнути.

Форма бухгалтерського обліку вибирається підприємством залежно від виду господарської діяльності й визначає організаційні моменти облікової роботи з одного боку і вибір реєстрів бухгалтерського обліку — з іншого. При виборі форми ведення обліку повинні враховуватись особливості господарської діяльності, технології обробки облікових даних, обсяг облікових робіт, їх

складність, можливість використання автоматизованої системи обробки даних.

Форми бухгалтерського обліку поділяються на ручні (паперові) та автоматизовані.

Форма бухгалтерського обліку повинна відповідати таким вимогам:

- забезпечення повноти та реальності в облікових реєстрах господарських операцій;
- забезпечення раціонального розподілу облікових робіт;
- забезпечення управлінців даними про виконання бізнес-планів загалом на підприємстві та за кожним структурним підрозділом;
- забезпечення необхідними даними процесу складання звітності, здійснення контролінгу та аналізу.

Сучасні ручні (паперові) форми обліку визначені за такими нормативними документами:

1. Методичними рекомендаціями по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356).

2. Вказівками про склад і порядок заповнення облікових реєстрів малими підприємствами (затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 31.05.96 № 112). Згідно з цими вказівками малі підприємства щомісяця виконують щонайбільше 100 господарських операцій, не мають виробництва продукції і робіт, пов'язаних з великими матеріальними витратами, застосовують просту форму обліку. Малі підприємства з простим технологічним процесом виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, які здійснюють щомісяця щонайбільше 300 господарських операцій, можуть застосовувати спрощену форму бухгалтерського обліку.

3. Інструкцією про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання (затверджена наказом Держказначейства України від 27.07.2000 № 68).

Найчастіше на підприємствах застосовуються журнально-ордерна, журнальна і спрощена форми бухгалтерського обліку. Відповідно меморіально-ордерна форма використовується переважно бюджетними установами.

Використання комп'ютерної техніки ставить облік на вищій рівень з позицій ефективного управління сучасним підприємством у ринкових умовах.

1.3. Облікова політика підприємства

Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві повинні відповідати основним принципам, встановленим Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та відповідними положеннями (стандартами). Одним з них є принцип послідовності, тобто постійне (щорічне) застосування підприємством вибраної облікової політики. Згідно з п. 5 ст. 8 Закону кожне підприємство самостійно розробляє облікову політику, вибирає форму реєстрів бухгалтерського обліку, розробляє систему і форми внутрішньогосподарського обліку, звітності та контролю господарських операцій, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації.

П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначає, що **облікова політика** — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання і надання фінансової звітності. Створення облікової політики — трудомісткий і відповідальний процес. За відповідним наказом підприємство має працювати тривалий період і враховувати свої активи і зобов’язання відповідно до розробленої облікової політики. З огляду на особливості підприємства в наказі повинні передбачатися принципи, методи і процедури його виконання, характерні для діяльності конкретного суб’єкта господарювання; з набранням чинності національних стандартів до наказу можуть вноситися зміни (рис. 1.1).

1.4. Використання Плану рахунків на підприємствах (в організаціях, установах)

План рахунків для потреб бухгалтерського обліку є переліком синтетичних рахунків і схем реєстрації та групування на них фінансово-господарської діяльності (кореспонденція рахунків) у бухгалтерському обліку. Стандартний план рахунків є базою для формування робочого Плану рахунків конкретного підприємства залежно від потреб здійснюваної виробничо-господарської діяльності. Нині на підприємствах народного господарства використовують такі плани рахунків:

1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. Цей план рахунків найчастіше використовується підприємствами основних галузей народного господарства. Він містить кодифікацію, яка дає можливість відобразити та групувати інформацію фінансово-господарської діяльності підприємств галузей народного господарства, а також специфічні рахунки, які відображають інформацію діяльності торговельних підприємств (наприклад, 28 “Товари”), страхових організацій (49 “Страхові резерви”, 76 “Страхові платежі” та ін.).



Рис. 1.1. Структура наказу про облікову політику

2. Спрощений План рахунків малого підприємництва, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 19.04.01 № 186. Цей план рахунків можуть використовувати малі підприємства, неприбуткові організації (крім бюджетних), підприємства іноземних суб'єктів підприємницької діяльності. Він простіший у використанні, ніж звичайний План рахунків. Як зазначено в наказі, його застосування необов'язкове, але сприяє значному спрощенню заповнення фінансової звітності (форми № 1 “Баланс” і форми № 2 “Звіт про фінансові результати”).

У спрощеному Плані рахунків на відміну від загальноприйнятого немає чіткого розподілу рахунків на класи. Умовний розподіл на класи можна здійснити за загальним Планом рахунків:

- рахунки 10–18 належать до класу 1 “Необоротні активи”;
- рахунки 20–26 — до класу 2 “Запаси”;
- рахунки 30–39 — до класу 3 “Грошові кошти і розрахунки”;
- рахунки 40–47 — до класу 4 “Власний капітал та забезпечення зобов'язань”;
- рахунок 55 — єдиний, що належить до класу 5 “Довгострокові зобов'язання”;
- рахунки 64–69 — до класу 6 “Поточні зобов'язання”;
- рахунки 70 і 79 — до класу 7 “Доходи і фінансові результати”;
- рахунки 84 і 85 — до класу 8 “Витрати операційної діяльності”.

3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затверджений наказом Головного управління державного казначейства України від 10.12.99 № 114. Цей План рахунків призначений для відображення і накопичення інформації про бухгалтерський облік господарських операцій установ і організацій, основна діяльність яких здійснюється за рахунок коштів державного і місцевих бюджетів.

4. План рахунків бухгалтерського обліку комерційних банків України, затверджений постановою Правління Національного банку України від 21.11.97 № 388 (реєстр № 493 від 28.11.97). Цей План рахунків призначений для банківських установ, які здійснюють фінансово-кредитну діяльність, і передбачає відображення, накопичення і опрацювання інформації про діяльність комерційних банків, розрахунок економічних показників, формування електронної звітності.

1.5. Загальні вимоги до фінансової звітності

Фінансова звітність — це бухгалтерська звітність, яка відображає інформацію про фінансове положення, результати діяльності та рух грошових коштів підприємств за звітний період.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено у ст. 11–14 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Загальні вимоги до фінансової звітності такі:

1. За даними бухгалтерського обліку підприємства зобов’язані складати фінансову звітність, яку підписують керівник і бухгалтер підприємства.
2. Форми фінансової звітності та порядок їх заповнення встановлюються Міністерством фінансів України при узгодженні з Державним Комітетом статистики України.
3. Для банків форми звітності розробляє Національний банк України.
4. Для бюджетних установ форми звітності розробляє Головне управління Державного казначейства України.

Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 встановлено Порядок представлення фінансової звітності і терміни подання звітності (25 число місяця, наступного за звітним, і 20 число за поточним звітом). Перед складанням фінансової звітності обов’язково здійснюють інвентаризацію активів.

Згідно з п. 2 ст. 11 розд. 4 останньої зазначеної постанови фінансова звітність містить:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до звітів.

Для малих підприємств встановлено скорочену форму звітності у складі Балансу і Звіту про фінансові результати.

Якісні характеристики фінансової звітності, які повинні дотримувати підприємства згідно із законодавством України, наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

№ пор.	Якісна характеристика	Зміст характеристики
1	Дохідливість	Інформація, яка наводиться у звітності, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання і зацікавлені у сприйнятті цієї інформації
2	Доречність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити події
3	Достовірність	Досягається за відсутності помилок та перекручень наведеної у фінансовій звітності інформації, що можуть вплинути на рішення користувачів звітності, тобто звітність повинна відповідати реальному стану справ на підприємстві
4	Порівнянність	Фінансова звітність повинна надавати користувачам можливість порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств

Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів наведено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестори, власники	Придбання, продаж і володіння цінними паперами Участь у капіталі підприємства Оцінка якості управління Визначення суми дивідендів, що підлягає розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємства
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємства Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання щодо кредитів, відсотків за ними та погашення кредиторської заборгованості
Покупці та замовники	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання
Працівники підприємства	Оцінка здатності підприємства своєчасно виконувати зобов'язання перед працівниками з оплати праці
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Контрольні питання

1. Сутність і необхідність стандартизації бухгалтерського обліку в Україні та світі.
2. Як вид виробництва впливає на порядок побудови бухгалтерського обліку? Відповідь обґрунтуйте.
3. Які з перелічених факторів найістотніше впливають на побудову бухгалтерського обліку на підприємстві: а) організаційна структура управління; б) форма ведення бухгалтерського обліку; в) обсяг і номенклатура виготовленої продукції; г) організаційно-правова форма підприємства. Відповідь обґрунтуйте.
4. Основні відмінності між обліком фінансовим та внутрішньогосподарським (управлінським).
5. Як принципи бухгалтерського обліку впливають на порядок розкриття інформації в обліку та звітності?
6. Зазначте, що з наведеного стосується принципу консерватизму: кожне підприємство є господарською одиницею (юридичною особою), відокремленою від її власників чи інших підприємств; історична собівартість має пріоритет над іншими видами оцінки активів, оскільки характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їх закупівлю та виробництво; фінансові звіти та примітки до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності компанії; необхідно уникати недооцінки зобов'язань та витрат, а також переоцінки активів і доходів.
7. Зазначте, що розуміється під принципом відповідності: принцип, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами за цей самий період; принцип, який передбачає, що в обліку повинні бути відображені всі важливі, суттєві події та господарські операції; можливість і необхідність розподілу безперервної діяльності підприємства на звітні періоди для складання звітності; принцип, згідно з яким необхідно уникати недооцінки зобов'язань та витрат, а також переоцінки активів і доходів.
8. Які чинники впливають на вибір форми бухгалтерського обліку на підприємстві? Відповідь аргументуйте.
9. Причини універсальності журнальної форми бухгалтерського обліку на виробничих підприємствах.

10. В яких випадках і як вносяться зміни в облікову політику підприємства?
11. Яку структуру має наказ про облікову політику підприємства? На що впливають закріплені в наказі про облікову політику підприємства способи та методи ведення обліку?
12. Зв'язок між Планом рахунків та формами фінансової звітності.
13. Якісні характеристики звітності.
14. Які інформаційні потреби користувачів задовольняють дані фінансової звітності?

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ**

**2.1. Витоки розвитку внутрішньогосподарського
(управлінського) обліку**

Управлінський облік сформувався і дістав великого поширення у другій половині ХХ ст. Проте облікова інформація використовувалась з метою прийняття рішень і раніше. Існування певної облікової системи визначалося дією зовнішніх факторів та вимогами “навколишнього середовища”.

Процес формування і розвитку управлінського обліку охоплював кілька етапів. У науковій літературі спостерігаються деякі розбіжності щодо кількості етапів та їх часових лагів. Наприклад, на думку одних вчених, управлінський облік розвивався у три етапи: перший — до 30-х років ХХ ст. (ускладнення технології і процесу виробництва, загострення конкуренції); другий — 30–70-ті роки ХХ ст. (винайдення нової системи калькулювання собівартості на основі розмежування витрат на змінні та постійні); третій — з початку 70-х років ХХ ст. і понині (значне підвищення ролі стратегічного управління і глобальні зміни в технології систем управління) [2, с. 17; 14, с. 6–7]. С. Ф. Голов визначає чотири стадії розвитку: *зародження* — до 1900 р.; *формування* — 1900–1950 рр.; *розвиток* — 1950–2000 рр.; *інтеграція* — з 2000 р. [35, с. 21]. Більшість зарубіжних науковців, зокрема американських, вирізняють п’ять стадій формування практики управлінського обліку. Схематично американську концепцію еволюції практики управлінського обліку подано в табл. 2.1 [24].

Таблиця 2.1

Стадія	Хронологічний період, роки	Коротка характеристика
1	2	3
1	1812–1920	Облік процесів. Основну увагу зосереджено на операційних витратах та ефективності виробничих процесів

Закінчення табл. 2.1

1	2	3
2	1920–1950	Облік витрат (виробничий облік). Основну увагу приділено визначенню витрат та фінансовому контролю
3	1950–1980	Управлінський облік. Центр уваги змістився до забезпечення інформацією для управлінського планування та контролю
4	80-ті	Центр уваги змістився до зменшення витрат, розвитку систем ЛІТ (“якраз вчасно”), АВС (калькулювання на основі діяльності), управління циклом життя продукту та інвестицій
5	90-ті	Управління базується на оцінках. Основна увага переміщується для того, щоб включити створення цінності клієнта, стратегії, збалансованих рахунків значень (показників) та ін.

Загальні *передумови виникнення управлінського обліку такі*: збільшення кількості корпорацій; впровадження виробничого нормування; зміна правових та економічних відносин; розширення виробництва та зростання концентрації, централізації капіталу; створення великих компаній; необхідність збереження їх комерційної таємниці.

Як вважає Л. Герберт, саме промислова революція сприяла виникненню та розвитку управлінського обліку.

М. Г. Чумаченко пов’язує поширення управлінського обліку зі зростанням [114, с. 18]:

- розмірів монополій;
- неосяжних активів;
- витрат на науково-дослідні роботи;
- витрат на реалізацію науково-дослідних робіт;
- інфляції.

Більшість науковців пов’язує розвиток управлінського обліку з початком розвитку масового виробництва та індустріалізації США (приблизно початок ХІХ ст.), оскільки саме США є “батьківщиною” управлінського обліку. Разом з тим зауважимо, що перші розробки ідей управлінського обліку як поєднання управлінських ідей та бухгалтерських понять почалися в 1598 р., мають європейське походження і стосуються організації виробництва на венеціанській державній верфі “Арсенал”

(Arsenale). Зокрема, документи, складені Бортоламіо Тадіні (у 1593–1594 рр. виконував обов'язки бухгалтера) та Балдіссера Драчіо (1586–1596 рр., документально не встановлено точну назву посади, яку він обіймав), свідчать про те, що на підприємстві було організовано [18, с. 152–158]:

- систему стимулювання обов'язкової явки робітників з урахуванням витрат на такі заохочення;
- стандартну систему оснащення кораблів із зазначенням витрат на їх комплектацію;
- періодичні підрахунки виробничих запасів і моніторинг їх зміни в динаміці;
- систему планування і контролю із залученням бригадирів (піврічні плани та системи заохочень) та здібних робітників (додаткова плата найпродуктивнішим робітникам);
- нормалізуючу структуру плати і цілеспрямованість контролю витрат;
- систему обчислювальної практики, зокрема, розрахунок коштів на організацію праці як на поточний період, так і на майбутній, аналіз заощаджень (економії), розрахунок річних загальних витрат.

Однак більшість дослідників пристають думки, що до 1800 р. не було потреби в управлінському обліку через малий масштаб підприємств мануфактурного характеру, зорієнтованих переважно на родинний бізнес, де управлінські рішення приймалися безпосередньо власниками підприємств. Проте вже за чверть століття в 1825 р. спостерігається розширення виробництва та його концентрація з подальшим утворенням великих корпорацій, що, у свою чергу, зумовило потребу в запровадженні нових методів управління та обліку.

Як приклад розглядаються текстильні фабрики, які належали С. Слейтеру та Ф. Лоуеллу. Було детально досліджено звіти витрат, які склалися на фабриках Лоуелла, і підтверджено думку про їх важливість для управління виробництвом. Хоча такі висновки піддаються критиці щодо використання та корисності цих звітів, однак власне існування звітів витрат яскраво свідчить про те, що власник або управляючі використовували їх для розподілу наявних ресурсів та оптимізації різних рішень, пов'язаних з витратами виробництва. Хоча ці звіти зменшували можливість встановлення відповідальності для робітників щодо перевищен-

ня витрат і втрат матеріалів та сировини, проте вони полегшували багато інших організаторських обов'язків. Крім того, якщо розглядати ці звіти в контексті сучасних економічних, технічних та соціальних факторів, то вони надавали необхідну фінансову інформацію і забезпечували управління чіткою картиною про всі джерела доходу і витрат (втрат) фабрики.

Основна особливість звітів фабрик Лоуелла полягає в наявності в них порівняльної калькуляції витрат виробництва у розрізі заводів, періодів часу та окремих виробничих ліній. Наприклад, звіт витрат компанії "*Merrimack Manufacturing Company*" (ММС) за 1827 р. містить інформацію про загальні витрати і витрати на одиницю продукції для кожного типу тканини за піврічний період, а також розрахунок очікуваних та реальних втрат для кожного заводу, що свідчить про регулярне визначення якості, можливо, шляхом порівняння з наперед встановленими нормами. У свою чергу, звіт 1828 р. включав інформацію про прибуток кожного заводу за попередні 6 місяців у вигляді підсумкових таблиць. У звіті 1830 р. зазначались доходи від виробництва окремо взятого типу тканини, прямі витрати на бавовну, її прочісування, прядіння та плетіння, розподіл загальних витрат і витрат на ремонт, загальний прибуток, а також середні витрати на кожний фунт або ярд бавовни, розраховані для кожного заводу окремо.

У звітах менеджерів містилася також інформація, що давала змогу приймати рішення про призначення додаткової винагороди для відзначення найпродуктивніших робітників, зокрема, ставка для майстра-контролера становила 75 дол. [20, с. 365–371].

У науковій літературі згадується ще одна з не таких відомих текстильних компаній — компанія Лаймана, де облікова політика матеріалів передбачала калькуляцію їх повної собівартості шляхом включення в їх первісну вартість фрахту та страхування; при цьому облік списання здійснювався за схемою FIFO. Записи у платіжній відомості робітника виконувалися щоденно і відповідно до витраченого часу на кожний процес. Розподіл накладних витрат компанії (вважалися витратами поточного періоду) визначався на основі комплексних критеріїв, що включали розмір виробничої площі та кількість оброблених матеріалів. Собівартість одиниці продукції розраховувалася для визначення

ціни підсумовуванням основних витрат (на матеріали та оплату праці) з подальшим додаванням загальновиробничих витрат.

У свою чергу, підприємства залізничного транспорту у 50–70-х роках XIX ст. активно використовували систему різноманітних балансових звітів — так званих звітів про стан справ (*Statements of Affairs*), що містили обмежену інформацію про прибутки і витрати на специфічних маршрутах, ефективність пасажирських та вантажних перевезень.

Так, на відомих великих залізничних підприємствах “*Baltimore & Ohio*” та “*Louisville and Nashville*” було розроблено ефективну систему обліку витрат. Вагомим внеском була розробка Альбертом Фінком для компанії “*Louisville and Nashville*” системи витрат, яка забезпечувала інформацію про витрати на 1 т перевезень різних вантажів з урахуванням географічних сегментів [27].

На початку XX ст. на металургійних підприємствах, що належали Ендрю Карнегі, було впроваджено контроль витрат на підставі щоденної звітності для оцінки витрат матеріалів, енергії та на оплату праці, а також ефективності та доцільності впровадження удосконалень, встановлення ціни на готову продукцію. Використання даних таких звітів мало стратегічне значення в періоди спаду виробництва. Карнегі міг встановлювати нижчі ціни, ніж у конкурентів, при цьому працювати на незмінному рівні потужності, зберігаючи виробництво у стані прибутковості.

З металургійними підприємствами пов’язані перші теоретичні розробки ідеї стандарт-косту (*standard-cost*). Вважається, що першим цю теоретичну розробку запропонував П. Лонгмью у 1902 р. [15, с. 235].

Вагомий внесок у розвиток управлінського обліку зробили відомі американські компанії “*Du Pont*” та “*General Motors*”. Компанія “*Du Pont*” була прототипом вертикально інтегрованої організації і лідером у використанні централізованої системи обліку для контролю географічно децентралізованих дивізіонів, що становила систему операційних і капітальних бюджетів. Оперативно інформація про виробничі витрати, обсяги продажу, оплату праці надходила до головного офісу, де на її основі приймалися рішення про координацію діяльності, оцінювались і контролювались результати діяльності відділів постачання, виробництва, збуту, моніторингу ефективності виробництва та продажу з подальшим плануванням збільшення обсягів виробництва. Виз-

начення ефективності було ключовим фактором, і з цією метою *Дональдсон Браун* розробив показник прибутковості інвестицій (*Return on investment* — *ROI*), що відображав взаємозв'язок прибутковості продажу і оборотності активів. Цей показник був управлінським стандартом, що базувався на загальних корпоративних цілях, був призначений для порівняння показників різних дивізіонів. За словами Альфреда Слоуна, система обліку компанії “*Du Pont*” включала більшість способів та методик обліку витрат ХХ ст. і базувалася на філософії “централізованого контролю з децентралізованою відповідальністю”.

Пізніше, у 1920 р. Браун стає головним фінансовим менеджером компанії “*General Motors*”, а головним виконавчим директором було призначено Альфреда Слоуна. Під їх керівництвом було розроблено систему, яка забезпечувала комплексну організацію планування, координацію, контроль та оцінку діяльності підрозділів компанії. В основу цієї системи було покладено систему управлінського обліку, яка містила:

- річні звіти про результати діяльності підрозділів, що включали показник *ROI*;
- тижневі звіти про стан продажів і щомісячні гнучкі бюджети;
- практику річного операційного бюджетування.

На початку ХХ ст. в умовах загострення конкуренції і ускладнення організації та технології виробництва виявилось, що традиційний фінансовий облік не може повною мірою задовольнити потреби управління в інформації для прийняття стратегічних рішень. Перші обґрунтування необхідності формування самостійної інформаційної системи навів Гарінгтон Емерсон. На думку автора, ця система спрямована на досягнення певного рівня продуктивності. Ідея методу обліку “стандарт-кост” полягає в тому, що до початку виробництва продукції її собівартість визначається на основі норм, а у процесі виробництва — на основі відхилення від норм. Емерсон наголошував, “що метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності попереджень. Ці попередження необхідні для встановлення правильного курсу господарської діяльності підприємства” [2, с. 19; 3, с. 14]. Подальшою розробкою цих ідей займався співробітник аудиторської фірми “*Price Waterhouse*” Чартер Гаррісон. У 1911–1912 рр. він розробив і впровадив першу повну діючу систему нормативного виз-

начення затрат, а в 1918 р. опублікував рівняння для аналізу змінних затрат. Така система надавала можливість оперативно приймати рішення на основі відхилень від норм.

У 1919 р. у США було створено національну асоціацію бухгалтерів-виробників, яка діяла у сфері фабричного виробництва. Це був важливий крок до *виокремлення бухгалтерського управління ліцевого обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи*.

Період з 1925 по 1950 р. ознаменувався розробками принципово нових методів калькулювання собівартості та обліку, які передбачали суттєво нові підходи на відміну від традиційних. Серед них насамперед слід зазначити систему директ-костінг (*Direct Costing*), метод однорідних секцій та облік за центрами відповідальності.

У 1923 р. американський економіст *Джон Кларк* обґрунтував необхідність розподілу витрат на змінні та постійні. На його думку, саме такий підхід актуальний для управління, а розподіл непрямих витрат не має принципового значення для прийняття рішень [3, с.15]. Автором розробки основ системи директ-костінгу, зокрема необхідності розподілу витрат на змінні та постійні, є саме Дж. Кларк, тому що перші теоретичні розробки основ розподілу витрат на прямі та накладні здійснив на прикладі металургійного підприємства *Т. Кемпштейн* у праці “Вчення про альтернативи в обліку” (1781 р.). Кемпштейн один із перших запропонував накладні (загальновиробничі) витрати зараховувати до результатів діяльності за окремий період. Згодом у 1849 р. *Ж. Куресель-Семель* у праці “*Теорія і практика підприємництва в землеробстві, ремеслі та торгівлі*” (Штутгарт, 1869) висловив думку про розподіл витрат на спеціальні та загальні, причому до спеціальних він зарахував витрати, які змінюються в тому ж співвідношенні, що й обсяг виготовлених або реалізованих товарів. Загальні витрати, на його думку, повинні бути постійними, незмінними в певних проміжках часу. Ще за півстоліття, у 1899 р. німецький вчений *О. Шмаленбах* у статті “*Бухгалтерія й калькуляція у фабричній справі*” обґрунтував розподіл витрат на прямі, що пов’язані безпосередньо з виробництвом, і опосередковані, зумовлені існуванням підприємства загалом. У своїй праці він використав такі поняття, як “*первинні накладні витрати*”, “*вторинні накладні витрати*”, “*постійні затрати*”, “*змінні затрати*”. Ідею організації такого обліку Шмаленбах описав в

одній зі своїх праць у 1902 р.; після доповнень і вдосконалень цю працю було перевидано як книгу “*Основи обліку собівартості і політика цін*” [15, с. 346–347].

У 1936 р. на основі теоретичних розробок Кларка *Джонатан Харріс* узагальнив і доповнив концепцію калькулювання прямих витрат, що дістала назву “директ-костінг”. Відповідно до цього методу у собівартість продукції включаються лише змінні витрати, а постійні не розподіляються між виробами. Це дало змогу приймати обґрунтованіші рішення щодо ціноутворення і рентабельності виробництва, а також застосовувати аналіз взаємозв’язку “витрати — обсяг — вибуток”.

У 30-ті роки XIX ст. подальші дослідження в галузі вдосконалення директ-костінгу здійснили В. Раутенштрауг, Дж. Х. Вільямс та Ч. П. Кнопфель. Вони розробили ідею проміжного бюджетування і запропонували графічний метод визначення критичного обсягу виробництва, який було названо точкою критичного обсягу виробництва (*break even point*).

Широке практичне впровадження методу директ-костінгу у США розпочалося лише у 50-х роках. Це зумовлювалося тим, що у квітні 1953 р. Національна асоціація бухгалтерів-виробників видала перший спеціальний звіт, а в 1961 р. — другий. У цьому звіті аналізувалася практика використання директ-костінгу на 50 великих підприємствах, і це був практичний посібник з використання цього методу. Подальші вдосконалення директ-костінгу у повоєнні роки здійснювали такі відомі німецькі вчені, як *Г. Плаут* та *К. Аме*. Перший започаткував розробку інтегрованої системи “стандартний директ-костінг”, який включав ідеї обліку планових (стандартних) і граничних витрат. Другий вчений запропонував такий розподіл блоку постійних витрат:

- на виріб;
- на групу виробів;
- у місцях їх виникнення;
- виробничих підрозділів;
- підприємства.

Так з’явилася система багаторівневого обліку сум покриття для граничних часткових витрат.

Нині директ-костінг передбачає облік собівартості не тільки в частині змінних витрат, а й у частині змінних опосередкованих витрат. Тому тут наявна деяка умовність назви, у ре-

зультаті чого в різних країнах світу ця система називається по-різному. Наприклад, у Німеччині та Австрії — облік часткових витрат (Teilkostenrechnung) або облік граничних витрат (Grenzkostenrechnung); у Великій Британії — маржинальне калькулювання (marginal costing); у Франції — маржинальна бухгалтерія (la comptabilite marginale).

Метод однорідних секцій був розроблений у 1927 р. у Франції під керівництвом *Ф. Римайло*. Цей метод передбачає попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями (відділами, підрозділами), визначення собівартості одиниці діяльності за кожною секцією та подальше зарахування цих витрат до собівартості конкретних виробів залежно від обсягу спожитих одиниць діяльності. Практичне впровадження методу однорідних секцій сприяло поширенню методу калькулювання собівартості на основі аналізу діяльності (*Activity — Based Costing — ABC*).

У свою чергу, Дж. Хіггінс об'єднав калькулювання стандартних витрат і метод однорідних секцій у концепцію обліку за центрами відповідальності, що поєднувала методику обліку та контролю із психологією людини, відповідальної за результати діяльності підрозділу.

Результатом впровадження цих методів і систем обліку витрат було формування всередині 50-х років ХХ ст. окремої підсистеми бухгалтерського обліку, що орієнтувалася не на калькулювання продукції та складання річної офіційної звітності, а на прийняття оперативних управлінських рішень. З цього часу управлінський облік стає обов'язковим навчальним курсом для менеджерів в університетах США, а згодом поширюється у Швейцарії, Німеччині, Нідерландах, Франції та інших країнах. На думку окремих вчених, поява управлінського обліку як самостійної навчальної дисципліни була пов'язана з Американською асоціацією бухгалтерів, яка в 1966 р. визначила управлінський облік як *“процес ідентифікації, квантифікації і комунікації (передавання) економічної інформації, що сприяє вирішенню нечітких господарських ситуацій та прийняттю дієвих рішень”* [2, с. 20].

Із середини 60-х років ХХ ст. простежуються зміни у спрямованості управлінського обліку на забезпечення інформації для планування і контролю за допомогою аналізу рішень та обліку витрат за центрами відповідальності. Свідченням цього була

розробка С. Такером методу “тариф — година — машина”, який уможлиблював калькулювання і контроль витрат за кожним технологічним процесом у межах виробничого центру відповідальності шляхом закріплення за кожним із них відповідного устаткування і визначення витрат на кожну машино-годину.

У 1972 р. Американською асоціацією бухгалтерів було розроблено програму одержання диплому спеціаліста з управлінського обліку з наданням кваліфікації бухгалтера-аналітика. Ця подія офіційно закріпила розподіл бухгалтерського обліку на *фінансовий та управлінський*.

Подальший розвиток управлінського обліку відбувався під впливом розвитку автоматизації виробництва та доволі стрімкого розвитку комп’ютерних інформаційних технологій; до цього можна зарахувати і конкуренцію у глобальних масштабах.

Однак практичне використання управлінського обліку виявило низку недоліків у тогочасних його концепціях. Зокрема, Т. Джонсон та Р. Каплан вирізнили такі їх недоліки [2, с. 20]:

- реєстри управлінського обліку потребують спеціального розуміння, що відволікає увагу адміністрації і заважає їй виконувати прямі обов’язки;
- управлінський облік, відображаючи технологічні процеси підприємства, неминуче викривлює їх, а це може призвести до прийняття помилкових рішень;
- значний обсяг управлінської інформації розсіює увагу адміністрації і заважає їй виокремити основні питання і зосередитися на їх вирішенні;
- через великий обсяг управлінської інформації неможливо отримати повне уявлення про собівартість, причому що ширший асортимент продукції, яка виробляється, то нижча достовірність обчисленої собівартості;
- стандартна собівартість взагалі не стосується реальної собівартості й не може бути базою для ціноутворення, визначення ефективності використання ресурсів за кожним видом готової продукції, аналізу конкурентоспроможності підприємства;
- стратегічні завдання підприємства звужуються до тактичних; увесь облік підпорядковується цілям складання місячної звітності;
- наявна методологічна нестійкість обчислення прибутку;

- технологічні процеси розвиваються набагато швидше, ніж методологія управлінського обліку, що робить її малопридатною в сучасних умовах, тому бухгалтерії XIX ст. працювали краще, ніж теперішні.

До зазначених недоліків Р. Каплан зараховував ще й такі:

- значний обсяг інформації, використовуваної менеджерами для оцінки результатів та ефективності своєї діяльності, формувалася за межами офіційної системи обліку;
- дані управлінського обліку використовувалися здебільшого для уточнення та виправлення даних фінансового обліку, а не для прийняття управлінських рішень щодо діяльності підприємства;
- завантаженість працівників бухгалтерії роботою, пов'язаною з реєстрацією господарських операцій, через що вони не мають можливості практично допомагати керівництву.

Починаючи з 1986 р. акцент управлінської інформації перемістився на пошук можливостей зниження втрат ресурсів, що використовуються в господарській діяльності, на основі аналізу процесів і технологій управління витратами. Це спонукало до подальшого вдосконалення методів калькуляції собівартості продукції. У цей період вчені Р. Купер та Р. Каплан обґрунтували актуальність калькулювання собівартості на основі аналізу діяльності (ABC).

У той час дістала поширення система управління “якраз вчасно” (*Just-in-time*), яку започаткувала японська компанія “Toyota”.

Ця система включала як елементи теорії, так і практичні розробки. Тоді як теоретичні елементи прийнятні для будь-якого типу організації, практичні елементи прийнятні переважно для операцій серійного виробництва, наприклад, автомобілів або приладів. У вужчому розумінні поняття сутності цієї системи ототожнюють з виробництвом, точніше, з методикою планування рівня виробничих запасів. Хоча точного визначення цієї системи не існує, проте переважно вона стосується усунення втрат, уникнення придбання надмірних виробничих запасів та виконання тільки тих дій, які будуть необхідні суб'єктам виробництва на наступному етапі виробничого процесу.

Порівняльну характеристику традиційного обліку витрат, обліку за видами діяльності (ABC) та системи “якраз вчасно” (JIT) для узагальнення інформації подано в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Порівняльна ознака	Традиційний облік	Облік за видами діяльності (ABC)	Система “якраз вчасно” (JIT)
1	2	3	4
Первісна мета	Оцінка оборотних фондів і порівняння з валовим доходом	Якнайточніша оцінка вартості продукції з метою прийняття управлінських рішень	Зменшення витрат і підвищення ефективності
Розширена мета	Управлінський контроль і аналіз відхилень	Управління на основі діяльності	Система підходів до постійного вдосконалення
Період розвитку	1900–1950 рр.	1910 р. та відновлення досліджень у 80-х роках	1950–1960 рр.
Концепція оптимізації	Висуває ідею оптимізації підсистем	Не визначено	Висуває ідею оптимізації цілісної системи
Акцент на вдосконаленні	Визначає статичний набір обмежень для їх оптимізації, а не розвитку	Не визначено, проте поширюється на аналіз діяльності	Досягнення досконалості з використанням методики “план — виконання — перевірка — дія” (<i>Plan-Do-Check-Action</i>)
Коротко- або довготривала орієнтація	Акцент на короткотривалому періоді з довгостроковими наслідками діяльності	Змінні витрати довготривалого періоду	Довготривале вдосконалення
Основна позиція, концепція	Виробництво і вартість, додана відділами (підрозділами)	Відслідковування витрат для забезпечення їх точного розрахунку і прибутку за об’єктами калькулювання	Цілісна система: взаємозв’язок, співробітництво, синергізм
Фактори розподілу накладних витрат	Розподіл на основі факторів, що базуються на обсязі виробництва	Розподіл за видами діяльності, виробами на основі різних факторів	Розподіл витрат на основі циклу часу в підрозділах
Точність оцінки собівартості продукції	Неточна — викривлена	Доволі точна	Доволі точна

1	2	3	4
Рівень виробничих запасів та готової продукції	Високий	Не визначено	Мінімізація до нуля
Втрати	Ціна і кількісна різниця	Не визначено	Акцентування на усуненні втрат
Точка виробничих можливостей	Включає використання робочої сили та техніки, варіанти обсягів виробництва	Вимірюється невикористана можливість витрат для управління виробничої спроможності	Вимірюється за різні проміжки часу. Акцент на балансуванні виробничих можливостей з потоком роботи
Якість, відповідність стандарту	Перевіряється для виявлення браку	Не визначено	Виявлення і виправлення проблем тоді, коли вони виникають
Вплив виробництва надлишкової продукції	Збільшення прибутку	Збільшення прибутку	Зменшення прибутку
Сумісність зі структурою	Сумісна з індивідуалістичними концепціями	Невизначено. Потенційно сумісна з будь-якою концепцією	Сумісна з командною концепцією
Ставлення до ідеї розширення асортименту продукції, диверсифікації виробництва	Виявляє тенденцію до пропагування ідеї розширення асортименту, засвідчуючи, що ширший асортимент сприяє збільшенню обсягу виробництва та зниженню собівартості одиниці продукції	Не підтримує ідею розширення асортименту через необхідність пов'язаних із цим додаткових витрат і як наслідок збільшення загальновиробничих витрат	Не підтримує ідею розширення асортименту через те, що в основі має концепцію зосереджених (поєднаних) фабрик та спеціалізованих відділів
Використання показників	Використовуються здебільшого фінансові показники, такі як відхилення, чистий дохід, а також показник прибутковості інвестицій	Використовуються такі показники, як собівартість виробництва, витрати на сервісне обслуговування, що є показниками прибутковості	Використовуються нефінансові показники, такі як цикл часу, вчасна доставка, якість (частка дефектів)

У свою чергу, система “якраз вчасно” (*JIT*) зумовила появу адекватних методів обліку, зокрема, калькулювання шляхом зворотного потоку (*Backflush Costing*), що є різновидом спрощених методів накопичення витрат. Система оцінки витрат на одиницю продукції, що включає метод зворотного потоку, доволі проста і може використовуватися з будь-яким методом оцінки запасів. Для оцінки можливостей такого методу слід усвідомити, що існує тільки чотири основних шляхи розрахунку та розподілу загальновиборничих витрат за звітний період, зокрема:

- включення всіх виробничих витрат у вартість виробів; відповідні прямі витрати на матеріали, оплату праці, змінні та постійні накладні витрати включаються у вартість готової продукції;
- включення тільки змінних виробничих витрат у вартість виробів, як у системі директ-костінг, а сумарні постійні витрати виробництва — у витрати періоду; тільки відповідні прямі матеріальні витрати на оплату праці та змінні накладні витрати включаються у вартість готової продукції;
- включення тільки прямих матеріальних витрат у собівартість продукції, а всіх інших — у витрати періоду;
- включення всіх виробничих витрат у витрати періоду.

Перші два шляхи належать до традиційних шляхів оцінки матеріалів (запасів), наступні два — нетрадиційні методи, що іноді використовуються компаніями, які запроваджують систему управління “якраз вчасно”.

Найпоширенішим ще донедавна було визначення управлінського обліку, запропоноване Міжнародною федерацією бухгалтерів, а саме: “**Управлінський облік** — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації і забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів” [2, с. 16].

Таке тлумачення поняття “управлінський облік” має глибший і конкретніший характер порівняно з визначенням, запропонованим Американською асоціацією бухгалтерів у 1966 р., що вже наводилося. Разом з тим зауважимо, що з розвитком управлінського обліку розвивався й розширювався зміст його поняття і як наслідок нині не існує конкретного визначення управлінського обліку серед безлічі його визначень.

Наприклад, у ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” управлінський облік визначається як “система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством”. Існують ще й такі визначення управлінського обліку:

- інтегрована система підготовки і забезпечення різних видів управління інтерпретованою відповідним способом інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень [9, с. 15];
- збирання, ідентифікація, вимірювання, систематизація, аналіз, розподіл, інтерпретація і передання інформації для управління будь-якими об'єктами [5, с. 9; 17, с. 7];
- інтегрована система обліку витрат та доходів, їх нормування, планування, контролю і аналізу, яка систематизує інформацію для оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства [8, с. 29];
- деталізація даних бухгалтерського фінансового обліку в частині витрат та доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень [6, с. 4];
- підсистема бухгалтерського обліку, яка в межах одного підприємства забезпечує його управлінський апарат інформацією, що використовується для планування, власне управління і контролю за діяльністю інформації. Цей процес включає виявлення, вимірювання, збирання, аналіз, підготовку, інтерпретацію, передання та прийняття інформації, необхідної управлінському апарату для виконання його функцій [15, с. 17; 16, с. 17].

У 90-х роках ХІХ ст. відбулися кардинальні зміни, про що засвідчують дослідження Американського інституту управлінських бухгалтерів та Міжнародної федерації бухгалтерів.

З посиленням ролі стратегічного управління за умови глобальних змін у технологіях та управлінні управлінський облік визначають як складову стратегічного управління, тобто управлінський облік, що орієнтується на виробничі процеси, перетворюється на стратегічний управлінський облік. Сучасна сфера використання даних управлінського обліку значно розширилася — від потреб у регулюванні виробництва до потреб відділів

маркетингу та управління дослідженнями. Крім того, децю змінилася також орієнтація інформації залежно від строку цілей компанії — від оперативних до довгострокових. Управлінський облік займається розробкою методів збирання інформації про найважливіші фактори успіху, такі як витрати, час, якість. Змінилася також роль бухгалтерів — з реєстраторів господарських операцій вони перетворилися на рівноправних учасників при прийнятті стратегічних рішень.

Сучасні концептуальні засади управлінського обліку викладені в *Концепціях управлінського обліку* Міжнародної федерації бухгалтерів (вперше опубліковано в лютому 1989 р., переглянуто в березні 1998 р.). Ці концептуальні засади було розроблено виходячи з найефективнішої міжнародної практики.

У зазначеному документі містяться чотири групи концепцій:

- пов'язані з функцією управлінського обліку;
- пов'язані з використанням результатів здійснення внутрішньогосподарського обліку;
- пов'язані з процесом і технологією управління;
- пов'язані з потенціалом функції.

Перша група концепцій описує функцію управлінського обліку з позицій її орієнтації:

- на продуктивність ресурсів (фокусування уваги на ефективності перетворення ресурсів з однієї форми на іншу у процесі виробництва. Вирізняють багаторівневий облік ресурсів як у грошовій, так і у фізичній формі на рівнях персоналу, процесів, процедур, систем і структур);
- на створення вартості (розподіл створення вартості на складові: створення вартості на ринках продукції та послуг (для покупців), на ринках капіталу (для акціонерів), а також для задоволення потреб інших учасників діяльності (персоналу, постачальників);
- на господарські процеси (зокрема, взаємозв'язок господарських процесів у межах створення вартості на підприємстві, а також їх зв'язок із технологіями, структурами, системами та культурами, стратегіями щодо продуктів і шляхи використання та споживання ресурсів для створення вартості);
- на командні дії (процедури управлінського обліку здійснюються в межах різних команд персоналу, які мають оперативні, тактичні та стратегічні цілі).

Друга група концепцій визначає, що результати управлінського обліку оцінюються за доданою вартістю на основі припущення про подальше використання цих результатів користувачами.

Третя група концепцій пояснює зв'язок управлінського обліку з іншими процесами управління і є керівництвом для розробки технологій та методик, що використовуються в управлінському обліку. У цих концепціях розглядаються:

- рівняння використаних ресурсів і створеної вартості (ця модель передбачає, що ресурси зазвичай оцінюють виходячи з варіантів витрат, а створену вартість — на основі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників);
- взаємодія процесів управління (управлінський облік створює інформаційні ресурси, необхідні для здійснення всіх функцій управління);
- розробка і оцінка технологій (технології оцінюються за співвідношенням “витрачені ресурси — отримані вигоди”. З цього випливає, що вартість, створена за допомогою технології, повинна перевищувати спожиті ресурси для впровадження та застосування цієї технології).

Четверта група концепцій розглядає потенціал, необхідний для ефективного функціонування управлінського обліку з позицій компетентності, безперервного вдосконалення та творчих можливостей.

Розглянуті концепції взаємопов'язані, становлять концептуальні засади управлінського обліку (рис. 2.2) і можуть використовуватись як практичні рекомендації з питань управлінського обліку — від розробки та впровадження до оцінки ефективності діяльності системи загалом.

З викладеного доходимо висновку, що управлінський облік пройшов основні стадії від зародження до інтеграції разом з іншими функціями управління.

Щодо перспектив подальшого розвитку управлінського обліку існують різні думки. Наприклад, окремі вчені зазначають, що поняття “управлінський облік” нині втрачає сенс, і в Концепціях управлінського обліку Міжнародної федерації бухгалтерів було висловлено сумнів щодо продовження його еволюційного розвитку. До цього варто додати, що управлінський облік не має загальноприйнятої форми, яку б використовували в усіх країнах світу. Наприклад, для Німеччини поняття “управлінський облік” зводиться до поняття “контролінг”, що значно вужче за

змістом згідно з американським аналогом, проте й у США навчальну літературу з управлінського обліку з 2000 р. видають під назвою “Управління витратами” (*Cost Management*).



Рис. 2.2. Концептуальні засади управлінського обліку

Проте існує доволі цікава пропозиція щодо створення глобальної системи обліку (рис. 2.3) [3, с. 24], яка має забезпечити інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів. В основу розробки такої системи обліку може бути покладений розподіл облікової інформації за призначенням Ч. Хорнгрена [17]:

- для рахівництва (постійне накопичення і класифікація даних для оцінки діяльності підприємства);
- для привернення уваги (регулярна звітність, що містить інформацію про відхилення та їх інтеграцію за окремими сегментами);
- для розв’язання проблем (інформація про можливі результати запланованих дій і рекомендації щодо вибору оптимального варіанта).



Рис. 2.3. Глобальна система обліку

Глобальна система обліку — це система збирання, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, достовірної, доречної та своєчасної інформації про минулі й майбутні господарські операції підприємства з урахуванням можливого впливу відповідних чинників.

Відмінності змісту та структури інформації, призначеної для різних груп її користувачів, зумовлюють необхідність спеціалізації облікових працівників та розробки нових методів перетворення інформації.

З огляду на зазначене доходимо висновку, що управлінський облік не втрачає свого сенсу, а лише переходить в інший якісний стан, на новий етап розвитку підсистеми обліку, яка має на меті забезпечення керівництва підприємства інформацією як фінансового, так і нефінансового характеру для прийняття рішень, спрямованих на досягнення стратегічних цілей.

2.2. Сутність та зміст внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Необхідність глибоких досліджень економічної природи, сутності та змісту внутрішньогосподарського (управлінського) обліку виникла у зв'язку з наявним економічним становищем в Україні та процесом інтеграції вітчизняної теорії і практики в міжнародну систему обліку. Це зумовило потребу чіткого уявлення про сутність управлінського обліку, який є складовою цілісної системи бухгалтерського обліку, що забезпечує потреби управління в інформації.

Для вітчизняної наукової думки традиційно вважалось, що існують дві відокремлені сфери практичної діяльності, які зумовлюють розвиток двох галузей спеціальних знань: з одного боку — бухгалтерського обліку, з іншого — управління підприємством. Тільки управлінню призначалася головна роль у розробці можливих варіантів управлінських рішень, а облік визначався як одна з функцій управління з певною метою, завданнями, принципами.

Однак ринкова економіка зумовила появу нових форм організації діяльності підприємства, і нині, безумовно, бухгалтерський облік повинен забезпечувати досягнення двох основних цілей: складання фінансової звітності й обґрунтування рішень з управління підприємством.

У результаті вітчизняна наука взяла на озброєння не тільки окремі прийоми та методи, а й власне поняття “управлінський облік”. Це зумовлено тим, що в сучасних умовах через облік реалізуються всі інші функції управління. Він є універсальною інформаційною базою для планування, аналізу, контролю та стимулювання діяльності підприємства.

Отже, *внутрішньогосподарський (управлінський) облік* — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передавання інформації, що використовується управлінською ланкою для планування та контролю виробничих ситуацій і оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації.

Але було б помилково сприймати управлінський облік як щось нове для вітчизняної економіки.

У 20-х — на початку 30-х років функції бухгалтерських служб були значно ширші, ніж в наступні роки радянської влади. Бухгалтер того часу виконував як облікову, так і планово-аналітичну роботу. У міру розвитку у країні соціалістичної системи господарювання і утвердження централізованого планування відбулося поступове відокремлення від бухгалтерської служби: поступово відокремились плановий і фінансовий відділи з передаванням їм частини бухгалтерських повноважень. Внаслідок цього діяльність бухгалтера фактично звелася до реєстрації факторів господарської діяльності підприємства.

У радянській економіці неодноразово робилися спроби впровадження принципів управлінського обліку. Всередині 70–80-х років поширився такий підхід до побудови внутрішньогосподарського розрахунку, який базувався на одній з концепцій управлінського обліку — обліку за центрами відповідальності.

Ще одна передумова становлення управлінського обліку полягала в тому, що вітчизняною практикою ґрунтовно розроблено питання, пов’язані з обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції. Накопичено багатий теоретичний і практичний досвід у галузі нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, подібного до системи стандарт-костінгу в управлінському обліку.

Проте прийоми й методи управлінського обліку, які використовувалися в директивній економіці, не давали потрібного результату, не становило інтересу у зниження виробничих витрат. Саме тому не вдалося зруйнувати витратний механізм у ціноутво-

ренні. Виключно за умов ринкових відносин можлива об'єктивна інтеграція методів управління та обліку в єдину систему управлінського обліку.

Деякими питаннями, які є прерогативою бухгалтерського обліку, займаються нині окремі підрозділи підприємства (фінансові, планові, аналітичні відділи), тому необхідна інформація розпорошена між різними службами, і її неможливо своєчасно та комплексно використати. Економічна діяльність, якщо й аналізується, то з великим запізненням, коли основні фінансові показники вже сформовано і можливість впливу на них втрачено.

А ефективність роботи окремих підрозділів зазвичай зовсім не аналізується. Тому перехід до національних стандартів бухгалтерського обліку, нових економічних умов сприятиме розширенню функцій та повноважень бухгалтерської служби. Бухгалтерська професія виходить на якісно інший рівень, а бухгалтер-аналітик переходить від облікової реєстрації господарських фактів до управління виробництвом.

В умовах існування підприємств різних форм власності та використання механізмів вільного ціноутворення і самостійного планування, розвитку інших тенденцій ринкової економіки змінюється цільова орієнтація всієї системи бухгалтерського обліку підприємства, і це впливає на формування інформаційно-аналітичної бази прийняття управлінських рішень.

Кінцеві результати діяльності підприємства залежать від правильного визначення сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та послідовного прийняття рішень, кожне з яких викликає рух матеріальних, трудових, фінансових ресурсів і в кінцевому підсумку як сприятливо, так і несприятливо впливає на фінансово-економічний стан підприємства.

Інформаційне забезпечення процесу управління залежить від облікової політики, яка включає бухгалтерську, статистичну звітність, оперативні дані, різні неформалізовані необлікові зведення. На потоки інформаційних даних впливають як зовнішні, так і внутрішні фактори.

Становлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку відбувається на базі калькуляційного обліку, тому основний його зміст становить облік витрат на виробництво майбутніх і минулих періодів у різних класифікаційних аспектах. Ці елементи присутні у визначенні поняття “внутрішньогосподарський (управлінський) облік”, що з'явився останнім часом у

зарубіжній і вітчизняній економічній літературі, а також у працях з бухгалтерському обліку і використання його інформації в управлінській діяльності.

Елементом при визначенні сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є аналітичність інформації. У внутрішньогосподарському (управлінському) обліку інформація збирається, групується та ідентифікується з метою якнайчіткішого та достовірного відображення результатів діяльності структурних підрозділів і відіграє роль визначника їх частки участі в одержанні прибутку підприємством. Ефективність оцінки виробничої діяльності у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку визначається методом порівняння фактичних і нормативних (стандартних) витрат.

Визначенню сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку сприяє розгляд сукупності ознак, що характеризують його як цілісну інформаційно-контрольну систему підприємства: безперервність, цілеспрямованість, повнота інформаційного забезпечення, практичне відображення використання об'єктивних економічних законів суспільства, вплив на об'єкти управління при зміні зовнішніх та внутрішніх умов.

Сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку означає інтегровану систему обліку витрат і доходів, нормування, планування, контролю і аналізу, що систематизує інформацію для прийняття оперативних управлінських рішень і координації проблем майбутнього розвитку підприємства.

2.3. Предмет, методи, цілі та функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Предмет управлінського обліку в загальному розумінні — це сукупність об'єктів у процесі всього циклу управління виробництвом. Ці об'єкти поділяються на дві групи:

- виробничі ресурси, що забезпечують корисну працю людей у процесі господарської діяльності підприємства;
- господарські процеси та їх результати, що в сукупності становлять виробничу діяльність підприємства.

В управлінському обліку використовуються такі методи:

- елементи методу бухгалтерського обліку (рахунки і подвійний запис, інвентаризація і калькуляція);

- статистичні (індексний);
- математичні (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квадратів).

Перелічені методи інтегровані в єдину систему і використовуються з метою управління виробництвом.

Переваги управлінського обліку перед традиційним вітчизняним обліком виробничих витрат полягають у такому:

- гнучкості;
- спрямованості на кінцевий результат (постійне порівняння затрат, випуску і результатів в усіх структурних підрозділах підприємства);
- оперуванні різними категоріями собівартості (повна, стандартна, скорочена).

Основні цілі управлінського обліку повинні збігатися з цілями адміністрації підприємства. Зокрема, до них належать:

- подання інформаційної допомоги керівництву;
- контроль і прогнозування витрат;
- вибір найефективніших шляхів розвитку підприємства;
- прийняття оперативних управлінських рішень.

Відповідно до зазначених цілей визначаються й **функції управлінського обліку**:

- **інформаційна** — забезпечення керівників усіх рівнів управління інформацією, необхідною для поточного планування, контролю і прийняття оперативних управлінських рішень;
- **комунікаційна** — формування інформації, яка є засобом внутрішнього комунікаційного зв'язку між рівнями управління і структурними підрозділами;
- **контрольна** — оперативний контроль і оцінка результатів діяльності внутрішніх підрозділів і підприємства загалом;
- **прогнозна** — перспективне планування і координування розвитку підприємства в майбутньому на основі аналізу і оцінки фактичних результатів діяльності;
- **аналітична** — вивчення всієї системи прийняття рішень з метою вдосконалення;
- **оптимізаційна** — створення підстав для найкращого вибору варіантів діяльності; в оптимізаційних проблемах економічні категорії, які становлять предмет вимірювання в обліку, можуть відігравати подвійну роль: критеріїв вибору або параметрів оптимізаційної моделі;

- **мотиваційна** — забезпечення інформацією про грошові кошти, доходи і фінансові результати, які сприяють створенню системи вимірювання і критеріїв оцінки, а також системи стимулювання для одиниць підприємства.

Управління господарською діяльністю є складним і комплексним процесом, внаслідок чого система обліку складається з різних процедур, а склад елементів системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку може змінюватись залежно від мети управління. Система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та здійснення процедур на підприємстві повинна базуватись на загальноприйнятих принципах та функціях, які впливають із процесу господарської діяльності.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік концентрує інформацію в обсязі, необхідному для прийняття управлінських рішень керівництвом підприємства різних рівнів на загальносистемних принципах формування інформації, вплив яких необхідно визначити через функції.

Ефективна реалізація функцій управлінського обліку забезпечується дотриманням відповідних принципів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Принцип управлінського обліку	Коротка характеристика
1	2
Принцип безперервності діяльності	Базується на розробці планів коротко- та довгострокового розвитку підприємства з урахуванням того, що його діяльність у майбутньому триватиме
Принцип періодичності	Забезпечується тим, що прийняття оперативних управлінських рішень неможливе без чітко організованої системи збирання та опрацювання інформації. Ці дані мають цінність для управлінців при своєчасності їх отримання, що забезпечується впровадженням належної системи документообігу
Принцип комплексності	Дотримується шляхом фіксації здійснених господарських операцій та їх результатів в облікових документах та подальшого використання відповідної інформації в системі управлінського обліку
Принцип повноти і аналітичності інформації	Полягає в тому, що інформація, яка надходить до менеджера-управлінця, повинна бути певним способом деталізована, щоб на її основі можна було здійснити аналіз та прийняти оперативне управлінське рішення

1	2
Принцип оцінювання результатів діяльності структурних підрозділів	Полягає в раціональному та повному оцінюванні результатів діяльності структурних підрозділів у частині прибутковості їх діяльності та прийняття управлінських рішень щодо їх подальшої діяльності
Принцип бюджетного методу управління витратами	Використовується як інструмент планування, контролю та аналізу в системі управлінського обліку, що здійснюється за допомогою бюджетування процесів постачання, виробництва та реалізації за структурними підрозділами

2.4. Схожість і відмінності бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Використання даних бухгалтерського обліку для цілей управління є проблемою, позаяк інформаційні потреби і запити керівників та менеджерів обмежуються складністю розуміння економічного змісту статей і форм бухгалтерської звітності, їх взаємозв'язку; ретроспективним характером ведення бухгалтерського обліку; необхідністю включення і оцінки альтернативних дій, формування інформації з різним рівнем узагальнення залежно від рівня управління; зростанням значення оперативності інформації.

З огляду на ці проблеми бухгалтерський облік поділяється на фінансовий і внутрішньогосподарський (управлінський).

Управлінський та фінансовий обліки тісно взаємопов'язані. Це зумовлено насамперед тим, що вони є складовими єдиної системи бухгалтерського обліку, мають єдині принципи, методи, систему первинного обліку та професійне середовище.

Водночас існує багато відмінностей між ними (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Порівняльна ознака	Фінансовий облік	Управлінський облік
1	2	3
Основні споживачі	Менеджери і зовнішні споживачі	Менеджери різних рівнів всередині організації (підприємства)
Критерії	Єдиний грошовий критерій	Різні критерії (у тому числі й якісні показники)

1	2	3
Періодичність складання звітів	Регламентовано (як правило, річні та квартальні звіти)	У міру потреби
Спрямованість	Оцінка минулого	Оцінка майбутнього
Відкритість даних	Більшість даних доступна всім	Дані становлять комерційну таємницю

Основна відмінність — це *споживачі інформації*. Фінансова звітність призначена насамперед для зовнішніх споживачів, а інформація управлінського обліку формується і подається з урахуванням потреб керівників конкретного підприємства.

На відміну від *фінансового обліку*, який здійснюється з *дотриманням певних офіційних регламентів* (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями, *управлінський облік не обмежений у виборі методів та правил*. Він розробляється безпосередньо підприємством з урахуванням різних параметрів.

Фінансова звітність відображає фінансовий стан і результати діяльності *підприємства за рік або квартал*. За цією звітністю неможливо оцінювати і аналізувати діяльність окремих підрозділів та оперативно впливати на відхилення від запланованих параметрів.

Тому *в системі управлінського обліку інформація* про діяльність окремих сегментів (підрозділів, районів збуту, виробничих дільниць тощо) формується і *надається менеджерами* за короткий час (добу, тиждень, місяць) або *в міру потреби прийняття рішень*.

Важливою порівняльною ознакою фінансового та управлінського обліку є їх *спрямованість*.

Якщо фінансовий облік відображає виконані операції, то основне завдання управлінського обліку полягає в передбаченні наслідків майбутніх операцій. Іншими словами, в управлінському обліку історична інформація використовується переважно для прогнозування.

Врешті-решт, якщо *фінансова звітність оприлюднюється шляхом подання її до податкових інстанцій* або може бути отримана на замовлення (банку, вищої організації), то *більшість*

даних управлінського обліку є комерційною таємницею підприємства, оскільки відображає його стратегію та тактику в конкурентній боротьбі.

2.5. Етапи становлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Розподіл бухгалтерського обліку на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) відбувався поступово.

Зокрема, процес формування і розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку поділяється на три етапи.

Тривалий час бухгалтерський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складання фінансової звітності. Облік витрат як частина бухгалтерського обліку передбачав тільки узагальнення витрат і калькулювання собівартості продукції.

Проте на початку ХХ ст. стало зрозуміло, що в умовах загострення конкуренції, ускладнення технології та організації виробництва традиційний облік не повною мірою задовольняє потреби управління в інформації. Внаслідок цього було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень. Такий облік назвали *аналітичним*.

Другий етап розвитку управлінського обліку почався всередині 30-х років і був пов'язаний насамперед із розробкою системи калькулювання змінних витрат та обліку за центрами відповідальності. З'явилися нові системи обліку, зокрема, простіший та розвиненіший директ-костінг, а відповідно і показник маржі як різниці між виручкою від реалізації продукції та змінними витратами. Такий облік назвали *маржинальним*.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався всередині 70-х років у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології виробництва та системах управління. Якщо до цього часу управлінський облік орієнтувався лише на управління виробництвом, то тепер він дедалі більшою мірою перетворився на стратегічний управлінський облік.

Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує потреби не тільки виробниц-

тва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інші функції бізнесу. Він здійснює аналіз діяльності з урахуванням як поточних, так і довгострокових цілей.

Проте якщо в 1962 р. американські вчені назвали появу управлінського обліку “обліковою революцією”, то до середини 80-х років ейфорія, пов’язана із зародженням управлінського обліку, минула і стали очевидні його недоліки, основними з яких, як зазначалося, є такі:

- неможливість отримання повного уявлення про собівартість, зокрема, що ширший асортимент продукції, яка виробляється, то нижча достовірність обчисленої собівартості;
- стандартна собівартість, за якою в управлінському обліку визначається вартість продукції, відрізняється від фактичної собівартості й не може бути базою для ціноутворення та визначення ефективності використання ресурсів;
- методологічна нестійкість обчислення прибутку;
- протягом усієї історії внутрішньогосподарського обліку фінансовому обліку віддавали перевагу перед управлінським, і тому останній відстав у розвитку;
- працівники бухгалтерії так завантажені поточною роботою з реєстрації фактів господарської діяльності, що позбавлені можливості практично допомагати адміністрації.

Проте усвідомлення недоліків лише стимулює бажання їх усунути, а існування управлінського обліку вже не ставиться під сумнів.

2.6. Системи записів господарських операцій на рахунках внутрішньогосподарського (управлінського) та фінансового обліку

Важливим методологічним питанням організації управлінського обліку є його місце в системі рахунків бухгалтерського обліку.

Міжнародною практикою вироблено два основних варіанти зв’язку між управлінською та фінансовою бухгалтерією. Цей зв’язок здійснюється за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії (рахунки 7 та 9 класу національного плану рахунків).

Двоколовий (автоматичний) принцип зв'язку рахунків фінансового та управлінського обліку передбачає вирізнення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і управлінського обліку, а зв'язок між ними здійснюється за допомогою парних контрольних рахунків одного й того ж найменування, що називаються дзеркальними, або рахунками-екранами і відображаються як у фінансовому, так і в управлінському обліку.

Фінансовий результат визначається як у фінансовому, так і в управлінському обліку, і в кінцевому підсумку фінансовий облік спрямований на визначення фінансового результату з метою оподаткування, а в автономному управлінському обліку повинен бути виявлений економічно обґрунтований результат (з позицій підприємства).

Організація управлінського обліку заснована на використанні методів визначення повної собівартості, але при цьому застосовуються й інші методи: простий та розвинений директ-костінг, нормативний метод, стандарт-костінг.

Цей підхід характерний для великих промислових підприємств країн так званої англосаксонської групи: США, Великобританії, Австралії, Канади. Для них характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави і як наслідок відсутність єдиного і національного плану рахунків. Бухгалтерський облік у цих країнах становить саморегульовану систему, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових працівників. Системи рахунків підприємства цих країн вибирають самостійно виходячи з масштабів і характеру їх діяльності.

Для підприємств України, де існує жорстка система державного регулювання обліку та звітності, доцільніше використовувати досвід європейських країн із значним регулюванням економіки, і насамперед Франції та Німеччини, для яких характерний *інтегрований підхід* до побудови плану рахунків, при якому рахунки фінансового і управлінського обліку кореспондують у межах єдиної системи, а їх взаємозв'язок здійснюється за допомогою контрольних рахунків, які прямо кореспондують із рахунками управлінського обліку.

У процесі історичного розвитку сформувалися й розвиваються три основні системи обліку: загальна, інтегрована та змішана.

Загальну систему обліку застосовують підприємства сфери послуг, торгівлі, а також невеликі промислові підприємства з ви-

пуску однорідної продукції. Ця система базується на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпускання, надходження), а наприкінці звітного періоду здійснюється інвентаризація запасів у місцях їх зберігання і на основі її результатів балансовим методом визначаються витрати (відпускання) відповідних запасів.

Облік витрат підприємства ведеться за елементами, кількість та склад яких визначаються безпосередньо підприємством. Доходи обліковуються за їх видами: від реалізації продукції (товарів), інвестицій у цінні папери тощо.

Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання їх сальдо на рахунок “Прибутки та збитки”, за даними якого визначається фінансовий результат діяльності підприємства.

На промислових підприємствах поряд з обліком витрат за елементами застосовується Зведений рахунок виробництва, за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. У дебет цього рахунка наприкінці звітного періоду списуються залишки незавершеного виробництва на початок періоду, а також усі елементи виробничих витрат звітного періоду. З кредиту цього рахунка списують залишки незавершеного виробництва на кінець періоду, визначені інвентаризацією. У результаті сальдо Зведеного рахунка виробництва, що відображає виробничу собівартість готової продукції, списується в дебет Зведеного рахунка прибутку.

У дебет Зведеного рахунка прибутку списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків невиробничих витрат. За кредитом Зведеного рахунка прибутку відображаються доходи звітного періоду і залишок готової продукції на кінець періоду. Кінцеве сальдо Зведеного рахунка прибутку відображає фінансовий результат звітного періоду. Більшість промислових підприємств США, Великобританії, Канади та інших країн англосаксонської групи використовують *інтегровану систему обліку*, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Це досягається через “вмонтування” рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, у результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку. Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та незавершеного виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу відокремлення рахунків для обліку витрат при інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовують рахунки, ідентичні рахункам 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”.

На перших двох рахунках відображаються витрати, пов’язані з виробництвом продукції.

Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунок 23 “Виробництво”, а непрямі накопичуються на рахунок 91 і наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 та розподіляються між об’єктами калькулювання.

Витрати підрозділів, які займаються невиробничою діяльністю (управління, збут, дослідження), не включаються у виробничу собівартість, а списуються на рахунок фінансових результатів у тому обліковому періоді, в якому були здійснені.

Змішана система обліку передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та виробничого обліку, які не кореспондують один з одним.

У системі рахунків виробничого обліку здійснюється облік запасів, калькулювання собівартості продукції та визначається фінансовий результат основної діяльності підприємства.

У системі рахунків фінансового обліку відображаються розрахунки з дебіторами і кредиторами, визначається загальний фінансовий результат діяльності підприємства.

Взаємозв’язок фінансового та виробничого обліку здійснюється за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

У фінансовому обліку використовується Контрольний рахунок управлінського обліку, а в управлінському — Контрольний рахунок фінансового обліку. Ці рахунки мають протилежну будову і дзеркально відображають один одного.

Сума прибутку, розрахованого за даними виробничого обліку, не збігається із сумою прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі рахунків виробничого обліку формується прибуток від основної діяльності підприємства, а в системі рахунків фінансового обліку відображається ще й прибуток чи збиток від позареалізаційних операцій, фінансової та інвестиційної діяльності, зокрема, одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди.

На практиці розбіжності у прибутку можуть зумовлюватися також застосуванням різних методів оцінки запасів. Наприклад,

застосування методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу нормативних витрат в управлінському призведе до розбіжностей в оцінці прибутку.

Для українських підприємств рекомендовано застосовувати загальну або інтегровану систему обліку відповідно до особливостей будови національного плану рахунків.

Малі виробничі підприємства, що виберуть загальну систему обліку, зможуть використовувати рахунок 23 “Виробництво” для визначення собівартості виготовленої продукції та рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Ця система дає можливість вести облік витрат одночасно за статтями калькуляції в розрізі різних об’єктів на рахунку 23 і за елементами витрат у загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку за рахунком 23 становитимуть комерційну таємницю підприємства, а дані рахунків класу 8 будуть відкриті (рис. 2.4).

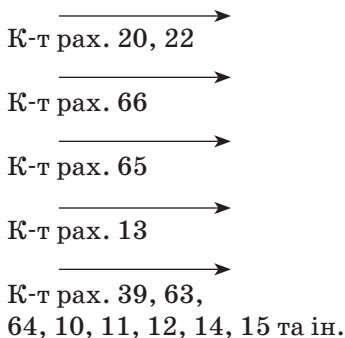


Рис. 2.4

На великих підприємствах доцільно застосовувати інтегровану систему обліку. Для обліку прямих виробничих витрат слід використовувати рахунок 23 “Виробництво”, для обліку непрямих виробничих витрат — рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, адміністративних витрат та витрат на збут — рахунки відповідно 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут”.

Групування даних за статтями витрат, видами продукції та центрами відповідальності здійснюватиметься через організацію аналітичного обліку в межах перелічених рахунків.

2.7. Еволюція контролінгу та його зв'язок із внутрішньогосподарським (управлінським) обліком

Нові схеми управління при різних формах власності досліджують як вітчизняні, так і зарубіжні науковці, оскільки нині змінилося бачення організації та розвитку підприємницької діяльності. У минулому було запроваджено форми самофінансування, матеріального стимулювання та матеріальної відповідальності, що базувалися на ініціативі власне керівників, а не на маркетингових дослідженнях і створенні відповідних центрів витрат та відповідальності. Невирішені проблеми негативно позначилися на розвитку економіки, позаяк змінилося бачення організації та розвитку підприємницької діяльності.

Зазначені проблеми доцільно розглядати в комплексі зв'язку між внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і розвитком контролінгу.

Одна з проблем полягає в неоднозначному трактуванні понять “внутрішньогосподарський (управлінський) облік” (*management accounting*) і “контролінг” (*controlling*). Зокрема, це постійна зміна поглядів, ідей, явищ, процесів в економічних системах, уточнення сутності внаслідок причинно-наслідкових зв'язків між внутрішнім та зовнішнім середовищем. Умови діяльності суспільства залежать від досконалості відносин, притаманних економічному устрою держави, що активно впливають на формування економічного механізму. До таких факторів належать економічні катаклізми (революції, зміна суспільних відносин, наукові відкриття), які змінюють технічну та технологічну базу виробництва. Економічні катаклізми так само змінюють погляди, ідеї, явища та процеси і породжують нові підходи до вирішення проблем, розширюючи та доповнюючи методологію економічних наук.

Підприємства з нестабільними економічними відносинами не забезпечують негативного впливу на умови функціонування та сутність визначення загальноприйнятих принципів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: спостереження і контроль обмежують можливості впливу управлінських рішень на об'єкт. Принципи контролінгу спостереження і контроль спрямовані на минулі факти, а принципи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку — на постійний вплив на виробничий

процес та прийняття оперативних управлінських рішень. Виходячи з наведеного внутрішньогосподарський (управлінський) облік можна поділити на два види: оперативний та внутрішньогосподарський облік. Оперативний управлінський облік дає інформацію про відхилення від плану, отримані за минулий період, та як оперативно усунути їх при прогнозуванні майбутніх подій, явищ і процесів. Внутрішньогосподарський облік орієнтується на виявлення та усунення недоліків “сьогодні на сьогодні”. Спостереження та дослідження внутрішньогосподарського (управлінського) обліку при визначенні мети, завдань та планування створюють проблему здійснення функцій контролю, регулювання і спостереження. Систему визначення мети, завдань, методів планування, спостереження, регулювання несанкціонованого впливу факторів та їх оперативного усунення названо внутрішньогосподарським (управлінським) обліком. Ця система має чітко виражене інформаційне забезпечення та оперативний вплив на результати управління підприємством, а контролінг розглядають як функцію впливу менеджерів на минулі факти та усунення їх у майбутній діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень.

Проблеми зв'язку контролінгу та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку через функцію досліджують багато науковців і практиків.

Необхідно дослідити і виявити джерела розвитку контролінгу та його взаємозв'язок з внутрішньогосподарським (управлінським) обліком і обґрунтувати їх вплив на результати діяльності підприємства.

Контролінг виник і почав формуватися наприкінці XIX ст. На розвиток контролінгу та поширення його на підприємствах вплинула світова економічна криза. Контролінг визначали як функцію, орієнтовану на майбутні події. У 50-х роках підвищився інтерес до контролінгу в Німеччині; його розглядали в теоретичному аспекті, проте не існувало єдиної думки щодо визначення сутності ролі, значення, об'єктів та завдань контролінгу.

Незважаючи на відсутність єдиної думки щодо використання контролінгу в Німеччині його було визнано як нову галузь економічної теорії та практики, що остаточно сформувалась у 80-ті роки.

Поняття “контролінг” визначають по-різному: як концепцію інформації ефективного управління підприємством з метою забезпечення його довготривалого існування; як систему норм, під

якими розуміють філософію, образ та культуру підприємства; як системне управління організацією окремих напрямів маркетингової діяльності, забезпечення ресурсами, логістики, фінансових інвестицій та інноваційних процесів; як інструмент, який забезпечує збирання та опрацювання інформації про найважливіші процеси діяльності та фінансовий стан підприємства; як систему управління в загальному менеджменті, де центральне місце посідає комплекс показників діяльності фірми: витрати і доходи, прибуток, нормування ресурсів та відхилення в їх споживанні, використанні техніки, капітальні інвестиції, процеси господарської діяльності, фінансові ресурси та ін.

Основою контролінгу є облік, аналіз, планування, контроль, виявлення потенціалу підприємства, пошук “вузьких місць”, стратегічне просування товару на ринку, управління стратегічним розвитком, включення та використання фінансових ресурсів і прибутку. Зосередження на обліку витрат і доходів значною мірою обмежують функції контролінгу.

Різне тлумачення поняття контролінгу впливає на визначення мети, завдань і пояснення цілей та концепцій.

За відсутності цілісної концепції контролінгу визначено основні методи та інструменти для розв’язання оперативних і стратегічних завдань підприємства. Нині 25 оперативних і стратегічних інструментів контролінгу, з яких 15 належать до оперативного аналізу та управління (ABC-аналіз, аналіз та оптимізація обсягів замовлення, розрахунок точки беззбитковості, метод розрахунку маржинального доходу, аналіз “вузьких місць”, методи розрахунку інвестицій, розрахунок виробничого результату, аналіз збуту, функціонально-вартісний аналіз, XYZ-аналіз та ін.).

Інструменти досягнення стратегічної мети визначають теорію та методику розрахунків конкретних показників контролінгу.

Нетрадиційне дослідження інструментів контролінгу — планування та бюджетування, системи аналізу відхилень економічних показників — було впроваджено на виробництві та в банківській сфері Росії. В умовах історичного розвитку економіки Росії та України набутий досвід має велике теоретичне та практичне значення для України.

Виявляється вузьке трактування німецьких економістів системи контролінгу та прагматичний підхід до цієї проблеми американців і японців, для яких управлінський облік означає визначення фінансового стану, використання для менеджерів внутрішньої

звітності структурних підрозділів підприємств і складання щомісячних бухгалтерських балансів для оцінки їх роботи.

Розвиток контролінгу в Україні розпочався з отриманням статусу суверенної та незалежної держави, що взяла орієнтир на побудову економіки ринкового типу, коли управління підприємствами на старій методологічній базі стало неможливе, а нові підходи до планування, обліку і аналізу ще не сформувався. Планування та запровадження економічного механізму ринкового типу потребували вивчення досвіду держав, які у своєму розвитку пройшли етапи, характерні для української економіки.

В умовах планової економіки контролінг, управлінський облік здійснювався через функцію контролю за виконанням у процесі здійснення виробничого процесу, а внутрішньогосподарський облік господарських операцій — через організацію обліку. В Україні механізм організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку досі не сформований, а систему контролінгу не визначено.

На формування системи управлінського обліку та контролінгу в Україні впливають такі фактори:

- відсутність координаційного центру та спеціалізованого видання з цієї проблематики, що ускладнює пошук літературних джерел дослідниками й практиками;
- незнання менеджерами методології та організації контролінгу через малу кількість публікацій та їх обмежену доступність;
- відсутність фундаментальних праць з теорії та практики впровадження контролінгу в основних галузях економіки.

В Україні шляхом аналізу системи управління практикується впровадження системи контролінгу на підприємствах. Так, служба контролінгу (контролерів) повинна підпорядковуватись безпосередньо керівнику підприємства, який для підготовки матеріалів використовує інформацію всіх служб.

Для посилення ролі контролінгу в системі підприємницької діяльності необхідно створити інформаційну систему, яка б сигналізувала керівництву про постійні ризики і шанси, що виникають на підприємстві від впливу зовнішнього та внутрішнього середовища (СРПП — система раннього попередження та реагування).

Служба контролінгу (контролерів) повинна формуватися з певної кількості працівників, що визначається обсягом вхідної

і вихідної інформації для управління. Управлінська інформація повинна охоплювати такі її види: науково-технічні, конструкторські, техніко-технологічні, економічні, кадрові, патентні, екологічні, соціальні та ін. Об'єктивним джерелом для економічної інформації є бухгалтерський облік та звітність.

Служба контролінгу (контролерів) не здійснює управлінських рішень, а забезпечує інформацією минулих подій для оцінки прогнозування прийняття рішень керівником у майбутньому, а внутрішньогосподарський (управлінський) облік здійснює контроль для усунення недоліків на стадії поточного здійснення господарських операцій.

З огляду на викладене зауважимо, що служба контролінгу — це внутрішньовідомчий контроль (служба контролерів), що виконує певні функції та розв'язує певні завдання, що не стосуються внутрішньогосподарського обліку.

Контролінг реагує та впливає на процеси, що не вигідні підприємству, виявляє та послаблює вплив несприятливих тенденцій через сигнали або індикатори раннього попередження служби контролінгу (ревізорів). Ефективність діяльності служби контролінгу (ревізорів) залежить від бухгалтерської служби та організації внутрішньогосподарського обліку. Для цього необхідно визначити мету і методику організації внутрішньогосподарського обліку, строки та центри збирання інформації. Працівники служби контролінгу — контролери — повинні відповідати певним вимогам, знати складові контролінгу (бухгалтерський облік, аналіз, аудит, менеджмент, маркетинг, методику планування та ін.).

Теоретичні та практичні дослідження зарубіжних і вітчизняних науковців присвячені здебільшого проблемам контролінгу, системі оперативного і стратегічного управління економікою на мікрорівні. Контролінг розглядається як концепція забезпечення ефективної діяльності та розвитку підприємства на компонентах планування, організаційної структури, інформаційно-аналітичного забезпечення, контролю, що взаємопов'язані і спрямовані на досягнення мети конкретного об'єкта. Моделі обліку, статистики і аналізу контролінгу та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку орієнтовані на збирання і опрацювання даних за минулі періоди. Контролінг як внутрішньогосподарський (управлінський) облік забезпечує інформацією, що стосується досягнення переважно майбутнього стану економіки підприємства. Впровадження контролінгу пов'язано з розширенням масштабів

виробництва, ускладненням зв'язків між виробниками, посередниками і споживачами продукції; конкуренцією між виробниками, зміною суспільного устрою, недосконалістю законодавчої бази та інтересу до стратегічного розвитку; свободою вибору економічної діяльності та пошуку ефективних методів ведення бізнесу.

При цьому зауважимо, що менеджмент підприємств у Німеччині схожий на український, характеризується глобальністю, деталізацією планово-контрольних цифр. Критеріями існування є показники ліквідності, а у стратегічному плані — підвищення цінності капіталу, збільшення прибутку, оборотних коштів, внутрішнє інвестування становить перспективний розвиток.

На відміну від американської системи корпоративного управління в німецьких фірмах, як і в українських акціонерних товариствах, персонал безпосередньо або опосередковано бере участь в управлінні, розподілі прибутків (дивідендів). Акціонери практично прирівняні у правах з персоналом, що робить підприємство стійкішим. Це зумовило існування різних форм: контролю і контролінгу в Німеччині, управлінського обліку у США, контрольно-ревізійної служби в Росії.

Впровадження контролінгу в Україні пов'язано з виходом підприємств із кризового стану, забезпеченням їх стабільного розвитку та ефективністю впровадження внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, розподілом витрат на змінні та постійні, а також виникненням центрів їх обліку залежно від обставин та стратегії бізнесу.

Термін “внутрішньогосподарський (управлінський) облік” в Україні введено та законодавчо затверджено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 № 996-XIV. У світовій практиці управлінський облік або його окремі елементи використовуються тривалий час.

Незважаючи на широке використання цього обліку у світовій практиці його сутність залишається невизначеною. Існує неоднозначність трактувань, що характеризують внутрішній зміст цього поняття, наприклад, “управлінський облік”, “контролінг”, “внутрішньогосподарський облік”.

Зміст і поняття внутрішньогосподарського обліку трактують відповідно до національних засад як систему, в яку включають виявлення, збирання, вимірювання, накопичення, аналіз, підготовку, опрацювання, інтерпретацію, прийняття, передавання інформації, поглиблення та деталізацію даних бухгалтерського

фінансового обліку, ідентифікацію, систематизацію, розподіл інформації, нормування, планування, контролю, інформаційним забезпеченням, або забезпеченням інформацією.

Дослідження джерел розвитку контролінгу та визначення сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку засвідчують, що вони тісно взаємозв'язані через складові бухгалтерського обліку, аналізу, контролю, що усуває проблеми неоднозначного трактування понять “внутрішньогосподарський (управлінський) облік” і “контролінг”.

Докладніше про контролінг, його аспекти, етапи розвитку, зміст, види та зв'язок з іншими економічними науками йтиметься в розд. 3.

2.8. Оцінка системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

На сучасному етапі розвитку України процес управління діяльністю підприємства значно ускладнився з наданням йому повної господарської та фінансової самостійності.

Господарська самостійність підприємства полягає у вільному виборі ним організаційної форми, виду діяльності, партнерів з бізнесу, ринків збуту продукції (товарів, робіт, послуг). Фінансова самостійність підприємства полягає в його повному самофінансуванні, вільному формуванні фінансової стратегії та політики ціноутворення.

Ускладнюється також система бухгалтерського обліку, яка впливає на структуру внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Більшість теоретиків та практиків у сфері обліку вважають, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік як самостійний вид формування та використання економічної інформації має право на паралельне існування. Це відтворено в міжнародних стандартах обліку та звітності в англомовній економічній літературі та у практичній діяльності багатьох зарубіжних і вітчизняних підприємств.

В умовах ринкових відносин впровадження нових технологій державного регулювання облікових процесів, підвищення рівня

професійності менеджерів прискорили розвиток внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Впровадження внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на підприємствах є необхідною передумовою їх ефективної діяльності, створення оптимальної ринкової інфраструктури, виживання підприємств в умовах вільної конкуренції та підвищення їх економічного потенціалу.

Нині існує багато наукової літератури з питань внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, але здебільшого — це підручники, які не містять обґрунтованих фундаментальних наукових розробок з цього напряму дослідження. У науковій літературі концепції теорії та організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку не визначено. Лише окремі автори визначають необхідність конкретизації їх мети, функцій та завдань або розкривають їх у загальних рисах. Невизначеність концепцій впливає на оцінювання системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Використовують різні трактування поняття “внутрішньогосподарський (управлінський) облік”, що впливає на визначення його концепцій. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік трактують як процес; систему опрацювання та підготовки інформації; інтегровану систему підготовки і забезпечення управління інформацією; поглиблення, деталізацію даних бухгалтерського фінансового обліку; інтегровану систему обліку; підсистему бухгалтерського обліку; вид обліку.

Формування поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку повинно базуватися на ключовому понятті “облік”, який формується на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО).

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік розглядається як обліково-аналітично-планово-контрольна система, яка, по суті, суперечить розумінню обліку в Україні як “процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам”. Тому основну функцію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку необхідно обмежувати обліком. У такому вигляді він повинен бути інтегрований в інформаційно-аналітично-прогнозну систему розробки та прийняття управлінських рішень вищого рівня.

Невизначеність сутності внутрішньогосподарського (управлінського) обліку дає науковцям підстави для визначення поняття концепції як системи доказів певного положення; поглядів на певне явище, світогляд, світорозуміння, погляди, переконання, ідейний задум твору; як систему поглядів, певне розуміння процесів та явищ, єдиний визначальний задум; як провідну думку про певні явища; як спосіб тлумачення явищ, дій, розуміння теорії; як форму і засіб наукового пізнання, що є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії, що на відміну від теорії не може бути зарахована до системи точних наукових понять; як наміри, що визначають основний напрям, стратегію і тактику реалізації бізнесово-підприємницьких проектів, програм; як певний спосіб розуміння, трактування предмету, явища, процесу, основна точка зору на них; як керівна ідея для систематичного висвітлення предмету, явища, процесу.

У ширшому розумінні концепція — це форма і засіб наукового пізнання, що є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї, теорії, науково обґрунтоване і логічно доведене вираження основного змісту теорії, що на відміну від теорії не може бути зарахована до системи точних наукових понять.

Концепція використовується для визначення керівного задуму, конструктивного принципу в науковій, художній, технічній, політичній та інших видах діяльності.

Розглянемо детальніше наведені в підрозд. 2.1 основні групи концепцій внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

1. Концепції, що описують функцію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з позицій її орієнтації на продуктивність ресурсів; створення вартості; господарські процеси; командні дії.
2. Концепції, пов'язані з використанням результатів здійснення функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з позицій підзвітності, результативності та порівняння з еталоном.
3. Концепції, що пояснюють зв'язок внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з іншими процесами управління та є основою або керівництвом для розробки технологій, що використовуються в управлінському обліку.
4. Концепції, що розглядають потенціал, необхідний для ефективного використання функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з позицій компетентності, безперер-

вного вдосконалення, творчих можливостей та критичної свідомості.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік слід організовувати так, щоб визначити й досягти рівня компетентності, який відображає найефективнішу практику і забезпечує ефективні результати.

Водночас необхідно створити культуру принципу безперервного вдосконалення. Така культура означає постійну наявність спектра ініціатив з удосконалення шляхів і методів виконання функцій внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Складовою цієї культури є постійний творчий пошук можливостей створення вартості всередині підприємства. При цьому внутрішньогосподарський (управлінський) облік має бути предметом постійного критичного оцінювання його ефективності з позицій співвідношення “витрати — вигоди”.

Як зазначалося, концепції тісно взаємопов’язані й у сукупності становлять концептуальні засади внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, придатні для оцінювання системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на конкретному підприємстві.

Оптимальну модель оцінювання впливу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на процес господарської діяльності підприємства ілюструє рис. 2.2.

Визначення мети, сутності, концепції як форми і засобу, теорії наукового пізнання є способом розуміння, пояснення, тлумачення основної ідеї керівника щодо ефективного використання ресурсів. Як засвідчують дослідження, ефективність використання ресурсів оцінюють виходячи зі створення вартості на ринках продукції. Для оцінювання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку використовують оптимальну модель рівняння використаних ресурсів і створеної вартості за умови, що ресурси зазвичай оцінюють виходячи з варіантів витрат, а створену вартість — на основі задоволення поточних і довгострокових інтересів конкретних учасників. Технології, які використовуються у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку, можна оцінювати виходячи зі співвідношення “витрачені ресурси — отримані вигоди”. Зазначена оптимальна модель оцінки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку покликана сприяти поліпшенню платоспроможності підприємств та стабільності економіки України.

2.9. Принципи управлінського обліку використання фінансових інвестицій

Для країн з перехідною економікою характерні нестабільна фінансова ситуація, дефіцит кредитних ресурсів, безконтрольний потік грошових коштів та нераціональне використання фінансових інвестицій. Необхідною умовою вирішення цих проблем є розробка і запровадження сучасних інформаційно-аналітичних інструментаріїв державного регулювання управління та використання фінансових інвестицій. Одним із таких інструментаріїв може бути управлінський облік, який традиційно використовується для планування, прогнозування, відображення фактичних даних в аналітичному та синтетичному обліку і звітності, які є необхідними складовими інформаційно-аналітичного забезпечення привабливості ефективного використання фінансових інвестицій. В Україні його використання суттєво вплине на якість і своєчасність прийняття рішень з питань одержання дивідендів від фінансових інвестицій.

На сучасному етапі при використанні фінансових інвестицій в Україні можливості управлінського обліку практично не використовуються. Це зумовлено невизначеністю теорії управлінського обліку при використанні фінансових інвестицій та необізнаністю аналітичних працівників цієї сфери із сутністю, функціями, принципами, засобами та можливостями управлінського обліку.

У науковій літературі питання загального управлінського обліку висвітлюється доволі широко, хоча, як зазначалося, його теорія залишається дещо невизначеною. Проте практично не розглядаються теорія і практика управлінського обліку використання фінансових інвестицій.

Невизначеність теорії управлінського обліку використання фінансових інвестицій в Україні пов'язана з недостатнім рівнем розвитку теорії загального управлінського обліку, що зумовлено об'єктивними умовами формування суспільно-економічної системи. В умовах командно-адміністративної системи управлінський облік задовольняв потреби планової системи господарювання і був лише засобом реєстрації господарських операцій для вказівок та розпоряджень. З переходом до ринкової економіки підходи до управління суттєво змінюються, що зумовлює зміну

сутності, принципів і призначення управлінського обліку й потребує суттєвого вдосконалення його теорії.

Отже, необхідність формування теорії та практики управлінського обліку фінансових інвестицій в Україні зумовлена об'єктивними умовами розвитку економічної системи та поглибленням теорії управлінського обліку. Тому нині постає потреба у формуванні чіткої системної теорії управлінського обліку використання фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції мають на меті визначення сутності, цілей, завдань, принципів та особливостей організації управлінського обліку використання цих інвестицій.

Як зазначалося, у сучасній науковій літературі існує багато визначень сутності управлінського обліку, що ускладнює і обмежує його практичне використання. Під управлінським обліком необхідно розуміти внутрішньогосподарську систему вимірювання, збирання, систематизації, накопичення, аналізу, інтерпретації та передавання даних для управління економічними системами.

Теорія управлінського обліку фінансових інвестицій повинна впливати із сутності їх використання.

Ринкова вартість фінансової інвестиції — це сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Суттєвий вплив мають повноваження щодо участі у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без контролю цієї політики. Свідченням цього суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- участь у прийнятті управлінських рішень;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Фінансові інвестиції первісно оцінюються та відображаються в бухгалтерському обліку за собівартістю. Собівартість фінансової інвестиції складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Об'єктом управлінського обліку використання фінансових інвестицій є інвестування, а предметом — фінансові інвестиції.

При цьому слід пам'ятати, що управлінський облік — це система опрацювання та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Щодо сфери діяльності управлінський облік поділяється за видами інвестування та одержання дивідендів від об'єктів інвестування із застосуванням методу участі в капіталі.

Залежно від мети та завдань управлінський облік за видами інвестування поділяється на три взаємопов'язаних види: оперативний, податковий і фінансовий.

Оперативний облік призначений для спостереження, реєстрації і контролю за видами інвестування з метою прийняття оперативних управлінських рішень на різних рівнях управління.

Статистичний облік використовується для обліку та узагальнення інформації про облік дивідендів від вкладення інвестицій в об'єкти з метою контролю за їх нарахуванням при інвестуванні об'єктів.

Фінансовий облік фіксує одержання дивідендів від об'єктів інвестування за методом участі в капіталі.

Управлінський облік дає інформацію, яка допомагає приймати рішення, що базуються на фінансових розрахунках. Прийняті рішення мають бути вчасно доведені до зацікавлених осіб, щоб останні завжди мали інформацію про проблеми, які існують та виникають при інвестуванні об'єктів і одержанні дивідендів.

Управлінський облік фінансових інвестицій здійснюється з метою інформаційно-аналітичного забезпечення підготовки та прийняття управлінських рішень про використання фінансових інвестицій і усунення нераціонального їх використання.

Управлінський облік використання фінансових інвестицій виконує такі функції:

- **інформаційну** — відображення на рахунках обліку фінансових інвестицій та одержання дивідендів;
- **контрольну** — суцільний контроль використання фінансових інвестицій у розрізі об'єктів і правильності нарахування та виплати дивідендів;
- **фінансового аналізу** — проведення експертизи проектів фінансування та виявлення втрат фінансових ресурсів, здійснення на основі первинних та зведених даних економічного

аналізу наявності, стану і руху ресурсів фінансових інвестицій із застосуванням статистичних та економіко-математичних методів.

При здійсненні управлінського обліку використання фінансових інвестицій необхідно дотримувати принципи науковості, практичності, повного висвітлення, аналітичності, послідовності, безперервності, відповідності, достовірності, періодичності, систематичності, державності.

На основі управлінського обліку може здійснюватись управління за використанням фінансових інвестицій на всіх рівнях.

Розглянемо оптимальну модель прийняття рішень про привабливість інвестицій та одержання дивідендів (рис. 2.5).

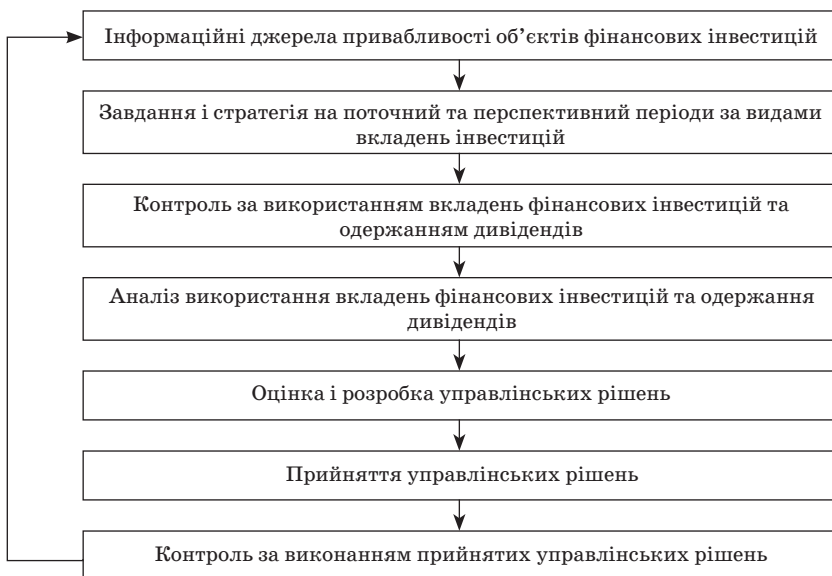


Рис. 2.5. Оптимальна модель прийняття рішень про використання вкладень фінансових інвестицій

За результатами аналізу і експертизи при виявленні нераціонального використання фінансових та матеріальних ресурсів вкладення інвестицій в об'єкти розробляються заходи його усунення.

У практиці фінансових інвестицій використовуються окремі елементи загального управлінського обліку, проте теорії управлінського обліку їх використання досі не розроблено.

Управлінський облік повинен здійснюватись на всіх етапах інвестування: визначення показників вкладення фінансових інвестицій; завдання і стратегія на поточний та перспективний період за видами вкладень інвестицій; інформаційні джерела привабливості об'єктів фінансових інвестицій; контроль за використанням вкладень фінансових інвестицій та одержання дивідендів; аналіз використання вкладень фінансових інвестицій та одержання дивідендів; оцінка і розробка управлінських рішень щодо вкладень фінансових інвестицій; прийняття управлінських рішень з метою одержання максимальних дивідендів; контроль за виконанням прийнятих рішень.

Організація управлінського обліку використання фінансових інвестицій може здійснюватись як паралельним, так й інтегрованим підходом. Паралельний підхід передбачає наявність двох автономних систем обліку, які характеризуються різноманітною спрямованістю обліку, різними принципами відображення дивідендів. Інтегрований підхід виходить з того, що відображення операцій відбувається на основі одних і тих же документів в єдиній базі даних бухгалтерського обліку.

Вирішенням проблем розвитку та вдосконалення системи управлінського обліку використання фінансових інвестицій є запровадження автоматизованої інформаційної системи.

Використання фінансових інвестицій забезпечується шляхом раціонального використання вкладень. Раціональне використання фінансових інвестицій передбачає одержання максимальних дивідендів. Нині окреслилась тенденція привабливості фінансових інвестицій в Україні. Це зумовлено жорстким контролем за використанням фінансових інвестицій. Проте можливості управлінського обліку як інструментарію не використовуються. Раціональне використання фінансових інвестицій може бути забезпечене лише в разі ефективної організації управлінського обліку та прийняття на його основі правильних рішень.

Облікові дані про всі складові практичної діяльності, що підлягають управлінському обліку, зокрема використання фінансових інвестицій, виконання державного бюджету, податкової системи, реалізації продукції, використання державних коштів, формуються за допомогою прийомів оцінки, документування, суцільної реєстрації, рахунків, подвійного подання, бухгалтерського узагальнення в балансі, бухгалтерської звітності.

Управлінський облік усіх зазначених складових має супроводжуватися системою внутрішнього контролю облікової інформації на всіх відповідних стадіях і рівнях. Достовірні дані про всі складові дають можливість приймати ефективні управлінські рішення.

Отже, облік, контроль, аналіз і звітність є ключовими елементами управління за використанням усіх складових. Прийняття управлінських рішень здійснюється за результатами економічного аналізу облікових даних.

Управлінський облік забезпечує своєчасність прийняття рішень і відповідно їх дієвість. Потребує вирішення проблема визначення теорії і методики організації управлінського обліку всіх зазначених складових. Це сприятиме вирішенню проблем прийняття оптимальних науково обґрунтованих управлінських рішень. Формування теорії і практики запровадження управлінського обліку в усіх сферах сприятиме їх раціональному використанню.

2.10. Сутність управлінського обліку державної бюджетної системи

Багато в чому управлінський облік державної бюджетної системи збігається з обліком використання фінансових інвестицій, зокрема щодо вирішення проблем, висвітлення в наукових джерелах, невизначеності теорії, понять, сутності тощо.

Теорія управлінського обліку в бюджетній системі повинна впливати із сутності бюджетного процесу. **Бюджетний процес** — це регламентована нормами діяльність, пов'язана зі складанням, розглядом, затвердженням бюджетів, їх виконанням і контролем за виконанням, формуванням звітів про виконання бюджетів та їх розглядом. Управлінський облік повинен здійснюватись на всіх етапах бюджетного процесу: складання проектів бюджетів; розгляду та прийняття закону про державний бюджет; виконання бюджету; підготовки та розгляду звіту про виконання бюджету.

Об'єктом управлінського обліку в державній бюджетній системі є власне державна бюджетна система, а предметом — державні фінансові потоки.

Бюджетний облік є засобом регулювання державної бюджетної політики. Він охоплює всі аспекти виконання державного бюджету, який забезпечують Державне казначейство, органи стягнення та розпорядники коштів державного бюджету.

За сферою діяльності управлінський облік у бюджетній системі поділяється на облік виконання бюджетів, який здійснюється органами Державного казначейства, і облік виконання кошторисів бюджетних установ, який ведуть розпорядники бюджетних коштів.

Аналогічно обліку за видами інвестування управлінський облік виконання бюджету поділяється на три взаємопов'язаних види: оперативний, податковий і фінансовий.

При цьому оперативний облік призначений для спостереження, реєстрації і контролю за окремими складовими бюджетного процесу.

Податковий облік використовується для фіксації та узагальнення інформації про розрахунки за податками та обов'язковими платежами з метою визначення джерел формування бюджету, а також виявлення прогалин у податковому законодавстві.

Фінансовий облік фіксує бюджетні платежі за цільовим призначенням та виконання бюджетних зобов'язань.

Мета бюджетного управлінського обліку — здійснювати інформаційно-аналітичне забезпечення підготовки та прийняття управлінських рішень про формування державного бюджету, усунення його незбалансованості, виявлення додаткових ресурсів поповнення бюджету.

У бюджетній системі управлінський облік виконує такі самі функції, як і для фінансових інвестицій:

- **інформаційну** — відображення на рахунках обліку виконання державного бюджету всіх операцій, які здійснюються за рахунок бюджетних коштів (видатки або доходи);
- **контрольну** — суцільний контроль зарахувань доходів державного бюджету за їх видами та проведення видатків бюджету за відповідними відомствами, установами і організаціями;
- **фінансового аналізу** — проведення експертизи податкового законодавства та виявлення втрат фінансових ресурсів, здійснення на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів державного бюджету із застосуванням статистичних та економіко-математичних методів.

При здійсненні управлінського обліку в бюджетній системі необхідно дотримувати такі самі принципи, як і при обліку використання фінансових інвестицій.

На основі управлінського обліку може здійснюватись управління бюджетами всіх рівнів відповідно до встановлених повноважень. Розглянемо оптимальну модель прийняття рішень про формування державного бюджету з використанням засобів управлінського обліку (рис. 2.6).

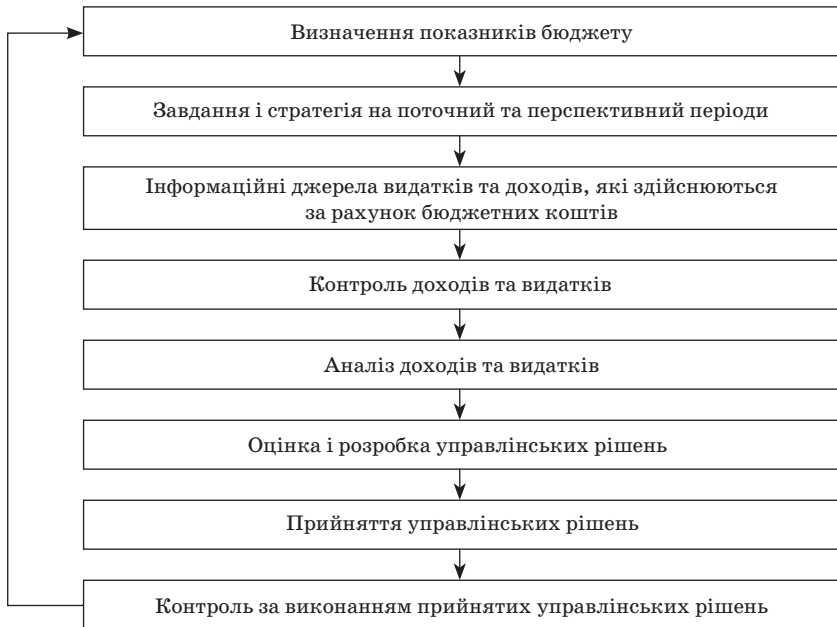


Рис. 2.6. Оптимальна модель прийняття рішень про формування державного бюджету

За результатами аналізу і експертизи при виявленні відхилень від затверджених у бюджеті показників за доходами та видатками визначається загальний рівень доходів та видатків бюджету і оцінюється обсяг фінансування бюджету для складання державного бюджету України.

Практика формування та виконання державного бюджету збігається з практикою фінансових інвестицій. Отже, управлінський облік державної бюджетної системи розвивається, випереджаючи його теорію.

Організація управлінського обліку державної бюджетної системи повністю збігається з обліком використання фінансових інвестицій. Автономні системи обліку характеризуються різноманітною спрямованістю обліку, різними принципами відображення доходів і видатків, спеціалізацією облікових працівників.

Вирішення проблем розвитку та вдосконалення системи управлінського обліку в бюджетній системі є запровадження автоматизованої системи ведення обліку та електронних платежів.

Виконання бюджету забезпечується шляхом мобілізації доходів та раціонального здійснення видатків. Виконати бюджет за видатками означає здійснити видатки, передбачені в бюджеті, відповідно до бюджетного розпису. Водночас виявляється тенденція незбалансованості державного бюджету України. Це зумовлено недостатнім використанням можливостей управлінського обліку при формуванні державного бюджету. Успішне виконання державного бюджету може бути забезпечене лише в разі ефективної організації управлінського обліку та прийняття на його основі правильних рішень.

У зарубіжних країнах, а також в Україні застосовується касовий метод виконання державного бюджету. Він передбачає реєстрацію операцій за доходами, видатками і фінансуванням різниці між доходами та видатками в бухгалтерському обліку в момент проведення відповідних платежів і відображення всіх операцій з виконання бюджету на час реєстрації в обліку. З урахуванням того, що органи казначейства здійснюють попередній і поточний контроль, постає проблема організації управлінського обліку в бюджетній системі для прийняття оперативних рішень.

2.11. Сутність управлінського обліку в податковій системі

Необхідною умовою економічного розвитку держави та зростання добробуту людей є формування ефективної фінансової системи, зокрема податкової. Податкова система ефективна тоді, коли в межах фінансової системи забезпечується реалізація двох її основних функцій — фіксальної та регуляторної, що сприяє

збалансованості формування державного бюджету. На сучасному етапі податкова система фактично виконує лише фіскальну функцію, що обмежує можливості забезпечення економічного розвитку підприємств, регіонів та національної економіки загалом.

Вирішення зазначеної проблеми потребує розробки і запровадження сучасних інформаційно-аналітичних інструментаріїв формування ефективної податкової системи. Одним із таких інструментаріїв може бути управлінський облік.

Активний розвиток фіскальної функції податкової системи сприяв розвитку податкового обліку, у межах якого здійснюється фіксація сплати податків. Проте податковий облік не відображає економічного змісту податкового процесу, оскільки не вписаний у фінансову систему, і тому не забезпечує реалізації регуляторної функції та відповідно її ефективності.

Управлінський облік традиційно використовується для планування, бюджетування, відображення фактичних даних в аналітичному та синтетичному обліку і звітності, які є необхідними механізмами формування ефективного податкового процесу.

У податковій системі України можливості управлінського обліку дотепер не використовуються. Використання управлінського обліку в податковій системі забезпечить інтеграцію податкового та бухгалтерського обліку й отримання з них економічної інформації для розробки та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо формування ефективної фінансової системи.

У науковій літературі практично не розглядаються проблеми управлінського обліку в податковій системі. Це зумовлено невизначеністю теорії податкової системи, що стримує розвиток її методології, а також недостатнім рівнем розвитку теорії загального управлінського обліку.

Отже, необхідність формування теорії та практики управлінського обліку у фінансовій системі України, зокрема податковій, зумовлена об'єктивними умовами розвитку економічної системи та поглибленням теорії управлінського обліку. З огляду на це необхідно сформувати чітку системну теорію управлінського обліку взагалі та податкової системи зокрема як складової фінансової системи.

Сутність управлінського обліку в податковій системі як складовій фінансової системи впливає зі змісту загального управлінського обліку і базується на визначенні теорії податкової системи.

Теорія управлінського обліку в податковій системі повинна впливати із сутності податкової системи як елемента фінансової системи. У науковій літературі податкова система розглядається здебільшого у вузькому розумінні як сукупність різних видів податків. Саме це зумовлює орієнтацію податкової системи на фіскальну функцію. Податкова система в широкому розумінні — це органічна цілісність сукупності різних видів податків та податкового регулювання економіки в межах фінансової системи.

Об'єктом управлінського обліку в податковій системі є податковий процес, а предметом — податки.

Під податковим процесом у науковій літературі розуміється переважно процес оподаткування — встановлення та вилучення податків у країні, визначення видів, об'єктів, розміру податкових ставок, носіїв податків, порядку їх сплати, кола юридичних і фізичних осіб відповідно до виробленої податкової політики і принципів їх встановлення. У загальнонауковому розумінні процес — це спосіб реалізації функцій, отже, податковий процес необхідно розглядати в ширшому розумінні, включати крім способу реалізації фіскальної функції ще й регуляторної.

Управлінський облік повинен здійснюватись на всіх етапах податкового процесу.

В Україні податки традиційно визначають як обов'язкові внески платників до бюджету і позабюджетних фондів, розміри і терміни сплати яких регламентуються податковим законодавством. Відповідно до визначення платник податків жертвує державі частину майна, не отримуючи нічого в обмін. Отже, у ньому закладено лише фіскальну функцію податків. Податки необхідно розглядати як індивідуальний безеквівалентний рух грошових коштів від економічного суб'єкта до держави з метою формування державного грошового фонду, що використовується державою для виконання своїх функцій.

Управлінський облік у податковій системі є засобом регулювання державної бюджетної політики та фінансової системи загалом.

У податковій системі розрізняються два основних види управлінського обліку — облік вилучення податків і облік їх встановлення (планування). Облік вилучення податків фіксує виконання податкових зобов'язань, тобто забезпечує інформацію про наповнення державного бюджету. Облік встановлення (планування) включає інформацію про вплив податків на ефективність діяльності економічних систем різного рівня як елементів податків.

Управлінський облік дає інформацію, яка допомагає приймати рішення, що базуються на фінансових розрахунках. Прийняті рішення мають бути вчасно доведені до зацікавлених осіб, щоб останні завжди мали інформацію про проблеми, які існують та виникають у податковій системі.

У податковій системі як складовій фінансової системи управлінський облік виконує такі самі функції, як у бюджетній системі та фінансових інвестиціях:

- **інформаційну** — відображення на рахунках обліку вилучення податків і всіх операцій, пов'язаних з їх сплатою;
- **контрольну** — суцільний контроль сплати податків за їх видами;
- **аналітичну** — здійснення аналізу та експертизи податкового законодавства і виявлення ефективності податкової системи із застосуванням статистичних та економіко-математичних методів.

При здійсненні управлінського обліку в податковій системі необхідно дотримувати такі самі принципи, як при обліку використання фінансових інвестицій і в бюджетній системі.

На основі управлінського обліку може здійснюватись управління податковими системами всіх рівнів відповідно до встановлених повноважень.

Розглянемо модель прийняття рішень про формування ефективного податкового процесу з використанням засобів управлінського обліку (рис. 2.7).

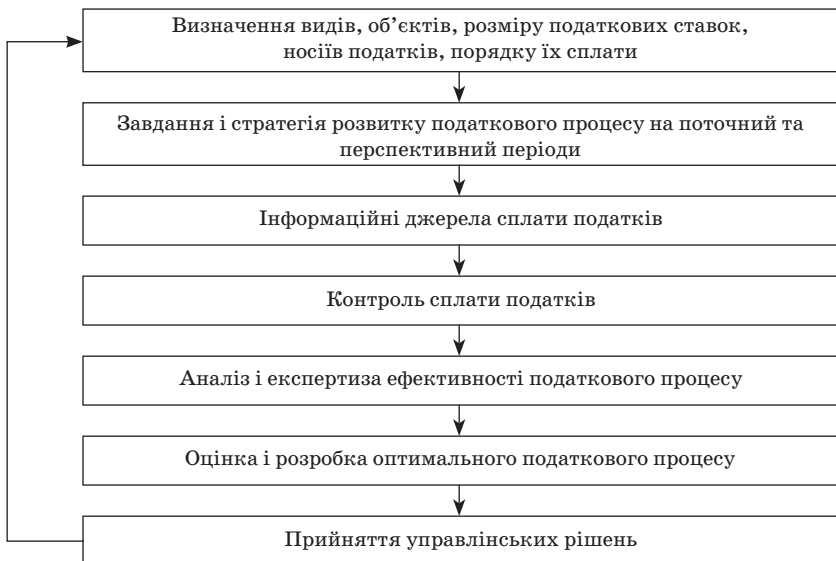


Рис. 2.7. Оптимальна модель прийняття управлінських рішень про формування ефективного податкового процесу

Управлінський облік податкової системи, як і державної бюджетної системи, розвивається, випереджаючи його теорію.

Організація управлінського обліку податкової системи, як і використання фінансових інвестицій та державної бюджетної системи, може здійснюватися як паралельним, так й інтегрованим підходом. Автономні системи обліку вирізняються відповідно до різних видів податків та спеціалізацією облікових працівників.

Вирішенням проблем розвитку та вдосконалення системи управлінського обліку в податковій системі є запровадження автоматизованої системи електронних платежів виконання податкових зобов'язань.

Аналітичні дані управлінського обліку в податковій системі формуються за допомогою прийомів оцінки, документування, суцільної реєстрації, контрольних рахунків, групування та узагальнення бухгалтерської звітності. Управлінський облік має супроводжуватися системою внутрішнього контролю облікової інформації на всіх стадіях і рівнях податкового процесу. Достовірні дані про перебіг податкового процесу дають можливість приймати ефективні управлінські рішення.

Прийняття управлінських рішень здійснюється за результатами економічного аналізу облікових даних.

Визначення теорії та методики організації управлінського обліку в податковій системі, як і в інших його сферах, сприятиме вирішенню проблем прийняття оптимальних науково обґрунтованих управлінських рішень щодо забезпечення ефективного податкового процесу.

2.12. Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції

В умовах ринкових відносин ефективні управлінські рішення не можна приймати без використання спеціалізованих продуктів, планування виробничих процесів, моделювання комерційних і облікових ситуацій, запровадження алгоритмів розрахунків витрат з метою керування формуванням собівартості.

Термін “управлінський облік” використовують у розвинених англійських країнах (США та ін.), “маржинальний облік” — у Франції, виробничий облік, “контролінг” — у Німеччині, “економічний облік” — в Україні. Різне тлумачення обмежує пошук і обґрунтування управлінських рішень на перспективу. До виробничого обліку (контролінгу) зараховують виручку від продажу і витрати поточного року, а в англійських країнах до сфери управлінського обліку зараховують фінансові та виробничі інвестиції, а також результати їх використання.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік в Україні дає можливість отримувати інформацію про рух необоротних активів, виробничих запасів, надходження та витрачання грошових коштів, стан дебіторської та кредиторської заборгованості, витрати на виробництво та доходи від усіх видів діяльності, обґрунтовує поточні та перспективні управлінські рішення, що приймаються при формуванні облікової політики підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є інструментом управління за діяльністю підприємства через такі його функції, як облік, планування, координація, контроль, аналіз, прийняття рішень.

На кожному підприємстві система організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку має певні особливості і

включає такі елементи: збирання інформації, структурування обліку за центрами відповідальності, бюджетування та розробку стандартів, аналіз системи показників, контроль та прийняття управлінських рішень.

Проблемами організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку займаються багато науковців, але залишається невирішеною проблема організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції, робіт та послуг, визначення сутності, мети, завдань внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і вплив певних факторів на організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції.

Підприємство самостійно розробляє виробничі програми, плани виробничого і соціального розвитку, визначає стратегію цінової політики, внаслідок чого підвищується відповідальність керівника за прийняті управлінські рішення. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік реалізації продукції повинен забезпечувати менеджерів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень. Рішення повинні бути оперативними (терміновими), спрямованими на збільшення або зменшення обсягу реалізації продукції, зниження чи підвищення цін, заміни одних видів продукції на інші у зв'язку з насиченням ринку.

На впровадження організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції в Україні впливають такі фактори: посилення конкуренції; розвиток автоматизації виробничих процесів, а також нових методів управління; використання комп'ютерної техніки для управління і автоматизація облікових робіт.

До основних належать такі завдання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції:

- збирання, опрацювання, узагальнення, зберігання та передавання інформації для оперативного управління витратами, обсягами реалізації та виручкою підприємства і прийняття оптимальних управлінських рішень з оптимізації виробничого процесу управління шляхом регулювання асортименту випуску готової продукції, активів та пасивів підприємства;
- перевірка законності та доцільності господарських операцій реалізації продукції, забезпечення збереження господарських засобів та коштів; ефективне використання майна;

- визначення підсумків реалізації продукції і оцінка ефективності реалізації в розрізі асортименту готової продукції, центрів відповідальності, управлінських і технологічних рішень;
- складання внутрішніх звітів реалізації готової продукції для власників та керівників (менеджерів) підприємств; зміст звітів може змінюватися залежно від їх цільового призначення і посади управлінця.

Організація управлінського обліку для підприємств регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, де передбачено, що підприємство може самостійно розробляти систему і форми управлінського обліку, звітності та контролю господарських операцій.

Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції, робіт та послуг складається з таких процедур:

- *методологічної* — вибирається модель організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції, робіт та послуг; визначаються завдання, цілі, форми внутрішнього обліку, реєстрів, призначених для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;
- *технічної* — вибирається склад реєстрів аналітичного обліку реалізації продукції, послуг та робіт, форми внутрішнього обліку, визначаються напрями руху інформації всередині підприємства;
- *організаційної* — визначаються обов’язки працівників щодо здійснення внутрішнього обліку при реалізації продукції, робіт та послуг;
- *завершальної* — розробляються заходи та виконавці з усунення виявлених у минулому недоліків і прийняття управлінських рішень в майбутньому.

Діяльність підприємства спрямована на одержання прибутку через максимальне збільшення реалізації продукції за рахунок зниження собівартості. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік на підприємстві є ефективним при поточному контролі фінансових результатів: обсягу реалізації, собівартості продукції (робіт, послуг), ціни реалізації. Вплив менеджерів підприємства

на стадії формування фінансових результатів у процесі здійснення процедур різний. Так, обсяги виробництва залежать від рішення менеджера, витрати на виробництво залежать від нього частково, а ціни на продукцію підприємства не залежать від менеджера. Ціни формуються під впливом попиту та пропозиції і на них впливають макроекономічні показники — грошові доходи населення, індекс інфляції, емісія грошей, облікова ставка Національного банку.

Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції та формування фінансових результатів базується на вивченні й оцінці взаємозв'язку показників обсягу реалізації, виручки і собівартості. Внутрішньогосподарський облік впливає на формування фінансових результатів і забезпечує беззбитковість виробництва, здійснюється графічним способом на основі розрахунків маржинального доходу через постійний контроль за виробничим процесом (технологія виробництва; графіки відвантаження продукції споживачам; формування фінансових результатів).

Постійні зміни виробничих ситуацій, кон'юнктури на ринку зумовлюють зміни витрат, цін, асортименту продукції через аналіз визначення умови беззбитковості підприємства. На більшості підприємств не здійснюється внутрішній облік процесу реалізації і формування фінансових результатів, оскільки управління виробництвом здійснюється за технологією, а не за реалізацією продукції. На формування фінансових результатів підприємства впливає зменшення обсягу виробництва одного, меншою мірою рентабельного виду продукції і збільшення обсягів рентабельнішої продукції.

При насиченні ринку окремими видами продукції підприємство знижує ціни, що зумовлює зменшення прибутку від реалізації продукції і дає поштовх для зменшення обсягів виробництва. Прямолінійний підхід іноді виявляється помилковим, оскільки попит часто знижується не через абсолютну насиченість ринку продукцією, а через низьку купівельну спроможність покупців. Вказані розрахунки можуть бути орієнтиром лише на короткий період.

Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції впливає на формування фінансових результатів і потребує складних оперативних розрахунків витрат,

обсягу реалізації та виручки, що тісно взаємозв'язані з іншими показниками.

Важливим аспектом організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є документальне оформлення операцій з реалізації та відвантаження продукції. Аналітичну роботу щодо операції реалізації продукції та формування фінансових результатів підприємства виконують з урахуванням відповідних позитивних і негативних факторів. При реалізації продукції враховується ціна продажу.

Так, один із факторів негативного впливу полягає в тому, що за діючими стандартами бухгалтерського обліку в собівартість виробленої продукції не включаються адміністративні витрати, а до собівартості реалізації не зараховуються витрати на збут, але обидва види затрат списуються за рахунок фінансових результатів. Аналіз же даних обліку підприємств різних галузей засвідчує, що такі витрати досягають 20–30 % загальних витрат виробництва.

Приймаючи рішення про доцільність реалізації продукції, менеджер повинен мати інформацію не тільки про її виробничу собівартість, а й урахувати певну частку адміністративних витрат і особливості системи оподаткування. Витрати на збут, як правило, обернено пропорційні розміру реалізовуваної партії продукції, хоча загальний обсяг таких витрат збільшується зі збільшенням обсягу реалізації продукції.

Поведінка підприємства на ринку повинна бути гнучкою; підприємство повинно реагувати на всі зміни кон'юнктури з метою забезпечення стратегічного успіху. Контроль за реалізацією продукції, виконанням робіт і послуг підприємства здійснюють на підставі договорів, укладених з покупцями чи замовниками.

У внутрішньогосподарському (управлінському) обліку договори продажу (виконання) мають важливіше значення, ніж у фінансовому, оскільки в останньому відображаються вже наслідки дотримання чи недотримання договорів.

Контроль з боку внутрішньогосподарського обліку на стадії документального оформлення реалізації продукції здійснюється через графіки відвантаження (завершення) продукції.

Вигідність чи збитковість постачання окремих партій продукції залежить не тільки від ціни та виробничої собівартості, а й від

інших витрат, пов'язаних з реалізацією витрат на пакування, транспортування, маркетинг, рекламу, відрядження працівників збуту, на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, які використовуються для збуту, страхування продукції при доставці та ін.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік реалізації товарів, робіт і послуг передбачає прийняття рішення менеджерами з урахуванням чинників, які впливають на формування фінансових результатів підприємства. Одним з них є ціна реалізації.

В умовах ринкових відносин ціни на продукцію, роботи та послуги, які є товаром, формуються за об'єктивним економічним законом попиту–пропозиції на відміну від директивної економіки, де ціноутворення централізоване і базується на витратах підприємств. Процес ціноутворення в умовах ринку не регулюється, тому складається враження, що ціни формуються стихійно, але насправді за ними здійснюється постійний контроль.

Ціноутворення у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку базується на системному розв'язанні низки завдань, які передбачають вивчення попиту на продукцію і можливості його задоволення підприємством з урахуванням обсягів виробництва конкурентів чи імпорту; аналіз цін на ринку за якомога довший період у взаємозв'язку з макроекономічними показниками збільшення доходів населення, його зайнятості, індексів інфляції; оцінку витрат виробництва та на збут як у поточному періоді, так і на перспективу; вибору цін у майбутньому; застосування знижок чи надбавок.

Фінансові результати внутрішнього обліку формуються на основі системи взаємозв'язку витрат, обсягу реалізації і прибутку. У цій системі важливу роль відіграють ціни реалізації. Залежно від їх рівня щодо собівартості продукції визначаються рентабельність реалізації і загальний прибуток.

Підприємство з метою збільшення обсягу продаж продукції на ринку здійснює політику цінового приваблювання шляхом застосування моделі цінової конкуренції. Ціни можуть бути навіть меншими від собівартості одиниці реалізовуваної продукції — це здійснюється на стадії освоєння виробництва нової продукції.

У цьому разі з метою приваблювання ціни на продукцію менеджери можуть встановлювати такий її рівень, який не забезпечує досягнення точки беззбитковості.

На формування фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) впливають такі чинники, як обсяг реалізації, ціна і собівартість. Спостерігається така залежність: при зменшенні обсягу виробництва продукції (робіт, послуг) підвищується собівартість продукції і зменшується прибуток.

Контроль за формуванням фінансових результатів від реалізації продукції в системі внутрішнього та економічного обліку повинен здійснюватись через постійний моніторинг зміни чинників впливу на фінансовий стан підприємства.

Складовою внутрішнього обліку є оцінка дії чинників, які виникають безпосередньо у процесі реалізації продукції.

З дослідження випливає, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік є інструментом управління за діяльністю підприємства, який об'єднує всі функції управління (облік, планування, координацію, контроль, аналіз, прийняття рішень), а економічний облік є процесом ідентифікації, вимірювання, нагромадження, аналізу, підготовки, інтерпретації і надання інформації, необхідної управлінській ланці підприємства для здійснення планування, оцінки та контролю господарської діяльності, оптимального використання ресурсів підприємства і контролю за повнотою їх обліку. З огляду на мету та завдання вибирають модель стратегії організації внутрішнього обліку реалізації продукції.

Система організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції повинна здійснюватись через відповідні елементи: збирання інформації, структурування обліку за центрами відповідальності, бюджетування, розробку стандартів, аналіз системи показників, контроль і прийняття управлінських рішень.

Дослідження термінів “управлінський облік”, “маржинальний облік”, “контролінг”, “виробничий облік”, “економічний облік” засвідчує, що вони дають можливість визначити сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Визначивши їх сутність, можна визначити вплив відповідних чинників (обсягу реалізації, ціни, собівартості) і розробити оптимальну модель організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції з метою отримання прибутку. Оптимальну модель організації внутрішнього обліку реалізації продукції можна використовувати у практичній діяльності підприємства при визначенні ціни реалізації, витрат на виробництво, обсягів реалізації продукції, точки беззбитковості, що є основним чинником діяльності підприємства.

2.13. Трансформація обліку і формування нематеріальних активів

Збільшення обсягів виробництва товарів та послуг в умовах зменшення ресурсів визначає необхідність пошуку достовірної інформації для застосування новітніх технологій. Традиційний метод обліку та аналізу залишків на бухгалтерських рахунках не забезпечує вирішення цієї проблеми.

Заміна аналізу та обліку залишків у балансі на динаміку взаємозв'язку з оборотом економічних ресурсів підприємства для отримання повної економічної інформації становить проблему визначення та впровадження новітніх технологій.

На цьому етапі відчувається нестача інформації на мікрорівні, невизначеність покривається за рахунок національних стандартів та статистичної звітності. Проблема невизначеності впливає з того, що дані бухгалтерської звітності не “стикуються” з економічними показниками. Відсутні як теоретичні, так і методологічні розробки взаємозв'язку бухгалтерського обліку, статистики, національних рахунків. Невизначеність і великий обсяг інформації, необхідної при розробці та прийнятті управлінських рішень, впливають на впровадження інтелектуальної власності, зумовлюють формування нових підходів до інформаційно-аналітичних інструментаріїв.

На сучасному етапі розвитку економічної науки інструментами інформаційного забезпечення управління є управлінський облік, контролінг, еккаунтінг. При цьому зазвичай їх визначають як рівноправні інструментарії, мета і функції яких перетинаються, що зумовлює методологічну невизначеність і ускладнює їх використання на практиці. При цьому потужні інструментарії інформаційного забезпечення управління впровадження новітніх технологій практично не використовуються через недосконалість нормативно-правової бази.

У світовій практиці використовується або управлінський облік, або контролінг залежно від специфіки облікової політики і загального підходу до організації процесу управління економічним об'єктом, але не використовується такий потужний інструментарій, як еккаунтінг.

У науковій літературі широко висвітлюються питання бухгалтерського, управлінського обліку, контролінгу, а дослідження з

питань еккаутінгу практично не виконуються. Концепції теорії контролінгу та еккаутінгу у вітчизняній літературі не досліджуються й не визначені, крім концепцій з управлінського обліку, незважаючи на те, що вони практично тотожні. Окремі дослідники визначають і конкретизують їх мету, функції та завдання, але в межах дисципліни “Контролінг”. Мета, функції та завдання управлінського обліку розкриваються в загальних рисах. Існують різні тлумачення інтелектуальної власності, що негативно впливає на впровадження новітніх технологій.

Бухгалтерська звітність не пов’язана з розв’язанням конкретних завдань, а тому не може бути ефективно використана органами статистики, фіскальними органами та органами виконавчої влади.

Економічні показники при перенесенні їх із форм бухгалтерської звітності у статистичну класифікуються й розшифровуються, а часом просто перейменовуються, внаслідок чого бухгалтерська звітність не “стикується” з економічними показниками, позаяк існує їх різна специфічна термінологія (тлумачення). Статистичними органами не розроблено методологію витягу з даних бухгалтерського обліку економічної інформації.

Для усунення нестикувань бухгалтерської звітності з економічними показниками необхідно впровадити баланс економічного обороту з метою формування наскрізних показників від мікро до макrorівня, а також нові методологічні методи використання даних бухгалтерського обліку, зокрема, такі:

- розгляд діяльності підприємства залишків у балансі в динаміці взаємозв’язку з оборотом економічних ресурсів підприємства;
- систему національних рахунків, що має будуватися на мікрорівні в інформаційній базі первинної ланки економіки.

Існує неоднозначність трактувань, що характеризують внутрішній зміст таких понять, як “управлінський облік”, “контролінг”, “внутрішньогосподарський облік”, еккаутінг, оскільки в різних країнах їх трактують відповідно до національної бази.

У зарубіжних країнах розвиток обліку пов’язаний з його модифікацією у складні обліково-аналітичні системи управління, які згідно з внутрішньою специфікою обліку називаються управлінським обліком або контролінгом. В Україні управлінський облік, еккаутінг та контролінг існують одночасно і, як прави-

ло, взаємозамінюються, що зумовлює значну методологічну невизначеність, а за кордоном еккаутінг є засобом спостереження, систематизації, аналізу господарської діяльності підприємства з метою розробки прийняття управлінських рішень.

Традиційний господарський облік є засобом реєстрації господарських операцій і використовується переважно для потреб зовнішніх користувачів. При цьому він не повною мірою забезпечує інформаційні потреби внутрішнього управління економічними об'єктами, насамперед у частині організації. Саме тому постала потреба у формуванні якісно нової системи обліку, що забезпечувала б інформацією управління, яку названо “управлінським обліком”. Управлінський облік повинен систематизувати та інтегрувати елементи всіх видів господарського обліку (оперативний, бухгалтерський, статистичний) відповідно до мети, функцій та завдань управління. Тому в найзагальніших рисах його необхідно визначати як інтегровану систему господарського обліку.

З усіх розглянутих визначень управлінського обліку випливає, що управлінський облік призначений для забезпечення функцій управління. При цьому недостатньо чітко формулюється мета управлінського обліку. Вона повинна впливати з мети управління. У широкому розумінні мета управління — реалізувати цілі діяльності економічного об'єкта. Саме тому метою управлінського обліку з урахуванням його облікової функції є забезпечення мети через забезпечення обліковою інформацією процесу розробки та прийняття управлінських рішень.

У різних нормативно-правових документах наводяться різні тлумачення нематеріальних активів. Це об'єкти інтелектуальної, у тому числі промислової, а також аналогічні права, визнані в порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності податку.

Нематеріальний актив — це немонетарний актив, який не має матеріальної форми, може бути ідентифікований і утримується підприємством з метою використання протягом періоду, що триває понад рік (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік), для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду інших засобів.

Разом з тим нематеріальний актив — це вартість об'єктів промислової та інтелектуальної власності, які належать конкретно-

му підприємству, зокрема, вартість винаходів, корисних моделей, промислових зразків, знаків для товарів і послуг, торгових марок, об'єктів авторських прав, програмного забезпечення обчислювальної техніки, гудвіл, ноу-хау.

Згідно зі ст. 420 Цивільного кодексу України до об'єктів права інтелектуальної власності належать:

- літературні художні твори;
- комп'ютерні програми;
- компіляції даних (бази даних);
- виконання, фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення;
- наукові відкриття;
- винаходи, корисні моделі, промислові зразки;
- компоновання (топографії) інтегральних мікросхем;
- раціоналізаторські пропозиції;
- сорти рослин, породи тварин;
- комерційні (фірмові) найменування, торгові марки (знаки для товарів і послуг), географічні зазначення;
- комерційні таємниці.

Через наявні суперечності у визначенні об'єктів цивільних прав залишаються нез'ясованими процедура і порядок обліку нематеріальних активів.

Необхідно запровадити облік на субрахунках за категоріями об'єктів інтелектуальної власності, встановлених Цивільним кодексом України.

З метою вдосконалення методології обліку необхідно запровадити обов'язкову реєстрацію об'єктів інтелектуальної власності та доповнити розподіл на субрахунки до їх визначення, закріпленого законодавством України.

Необхідною умовою підвищення ефективності управління економічними об'єктами є чітке визначення мети, функцій і завдань існуючих інформаційно-аналітичних інструментаріїв розробки та прийняття управлінських рішень, а також їх узгодження та інтеграція в єдину систему. У такій системі управлінський облік повинен виконувати облікову функцію і забезпечувати процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передавання інформації про діяльність економічних об'єктів внутрішнім користувачам для потреб управління.

2.14. Роль управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель

В умовах нестабільної бюджетної системи, що притаманна ринковій економіці, важливе питання полягає в забезпеченні ефективного використання державних коштів, необхідною умовою якого є запровадження сучасних форм контролю за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель, а також розробка і впровадження сучасних інформаційно-аналітичних інструментаріїв підготовки та прийняття рішень щодо використання державних коштів.

Однією з форм контролю за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель є тендер, який означає перевірку дотримання принципів державних закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти та виконання процедури закупівель.

Одним з основних інформаційно-аналітичних інструментаріїв забезпечення ефективного використання державних коштів та здійснення тендеру є управлінський облік. Він традиційно використовується для планування, бюджетування, відображення фактичних даних в аналітичному та синтетичному обліку і звітності, які є необхідними складовими інформаційно-аналітичного забезпечення ефективного використання державних коштів, у тому числі через тендер. Його використання сприятиме комплексному дослідженню руху коштів, прозорому плануванню необхідних витрат, контролю цих витрат та запобіганню або передбаченню складних ситуацій з нестачею коштів. Це забезпечить розробку ефективної та результативної стратегії державних закупівель і унеможливить зловживання при їх здійсненні.

У сучасній системі державних закупівель України можливості управлінського обліку практично не використовуються. Це зумовлено невизначеністю теорії управлінського обліку використання державних коштів.

У науковій літературі практично не розглядаються теорія і практика управлінського обліку використання державних коштів, зокрема, через здійснення державних закупівель.

Отже, необхідність формування теорії і практики управлінського обліку використання державних коштів, зокрема для здійс-

нення державних закупівель в Україні, зумовлена об'єктивними умовами розвитку ринкової економіки. Тому на сучасному етапі необхідно сформувати чітко визначену системну теорію управлінського обліку використання державних коштів.

З огляду на викладене необхідно визначити сутність, мету, завдання, принципи та особливості організації управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель.

Сутність управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель впливає з визначення управлінського обліку загалом і базується на змісті процесу закупівель товарів, робіт та послуг і принципах їх здійснення.

Процес закупівель товарів робіт і послуг за державні кошти регламентується Законом України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 22.02.2000 № 1490-III та Постановою Кабінету Міністрів України “Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель” від 25.09.2000 № 1469. Зокрема, це тривалий процес від визначення потреб до постачання товарів, виконання робіт і надання послуг, який потребує витрат часу і коштів.

Процес закупівель поділяється на такі фази: визначення, підготовка і реалізація. Згідно з цими фазами вирізняють кілька різних за змістом та тривалістю етапів: визначення; підготовка; проведення; реалізація; контроль; аналіз. Управлінський облік повинен здійснюватись на всіх цих етапах.

До основних належать такі принципи здійснення державних закупівель:

- діловий підхід до сприйняття кожної закупівлі як ділової операції з урахуванням обставин, що можуть викликати економічну зацікавленість упродовж довго- і короткотривалих періодів; спроби скористатися перевагами і сприяння існуючій конкуренції або її створення; належне планування закупівлі, у тому числі аналіз потреб; розробка графіка закупівлі для досягнення найкращих можливих умов; визначення необхідного рівня якості (не вище або не нижче результату);
- конкуренція;
- недискримінація та об'єктивність;

- довіра — створення посадовими особами, відповідальними за державну закупівлю, і підтримка ними довіри до здатності й бажання розсудливо витратити державні кошти, таким чином, щоб кожна витрачена гривня була підзвітною і давала населенню найбільшу економічну користь;
- співпраця з іншими державними органами — спільні закупівлі; участь у контрактах, які виконують інші міністерства або відомства; залучення експертної допомоги інших міністерств або відомств; обмін інформацією;
- загальна оцінка вартості пропозиції — при плануванні закупівлі та оцінюванні пропозиції необхідно враховувати всі можливі чинники ефективності витрат закупівельної операції, наприклад, поточні витрати, обслуговування.

Процес закупівель реалізується через процедури закупівлі, умови їх застосування, порогові показники вартості та вимоги до публікації оголошень.

Закупівля може здійснюватись шляхом здійснення таких процедур:

- відкритих торгів;
- торгів з обмеженою участю;
- двоступеневих торгів;
- запиту цінових пропозицій (котирувань);
- закупівлі в одного постачальника (виконавця).

Відповідно до кожної закупівлі вибираються процедури закупівлі, найприйнятніші для конкретного договору. Як правило, перевага надається процедурі відкритих торгів. Вона прозора і пропонує однакові можливості для всіх постачальників. Використовуючи цю процедуру, уповноважене відомство з питань закупівлі демонструє заохочення конкуренції.

Для організації та проведення процедур закупівлі за державні кошти створюються тендерні комітети (постійні та тимчасові) в організаціях — головних розпорядниках державних коштів та за узгодженням з організацією вищого рівня в організаціях-розпорядниках нижчого рівня.

Законодавством України передбачено такі основні вимоги до закупівель: економічність, справедливість, неупередженість, гласність, ефективність процесу, звітність і контроль за процесом.

Мета управлінського обліку використання державних коштів на здійснення державних закупівель полягає в інформаційно-

аналітичному забезпеченні підготовки та прийняття управлінських рішень щодо формування ефективної стратегії використання коштів для здійснення державних закупівель.

Об'єктом управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель є процес державних закупівель, а предметом — розрахунки за різними типами закупівель, основними з яких є товари, роботи та послуги.

Управлінський облік використання державних коштів для здійснення державних закупівель виконує насамперед інформаційну функцію — відображення на рахунках обліку всіх операцій, що здійснюються у процесі закупівель.

Процес закупівель постійно контролюється Міністерством економіки та з питань європейської інтеграції і Державною Контрольно-ревізійною службою, якій згідно з Постановою Кабінету Міністрів України “Про організаційні заходи щодо функціонування системи державних закупівель” від 25.09.2000 № 1469 доручено включати у програму перевірок і ревізій питання дотримання вимог порядку використання відповідно до законодавства державних коштів, що спрямовуються на закупівлю товарів, робіт та послуг. Саме управлінський облік є найдоцільнішим та найефективнішим засобом забезпечення контролю за використанням коштів для здійснення державних закупівель.

Загалом контроль за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель включає три етапи:

- попередній — аналіз проведення відкритих торгів, ділового підходу, конкуренції, недискримінації та об'єктивності, довіри, співробітництва з іншими державними органами, вартості пропозиції, а також оцінка елементів затрат;
- поточний — досліджується правильність відображення в обліковому процесі власника та замовника процедури закупівлі та елементів фактичних затрат і валових доходів;
- наступний — перевірка правильності розрахунків з бюджетом.

Розробку методики перевірки та організацію контролю за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель товарів, робіт та послуг доцільно здійснювати на основі програмно-цільового підходу.

Програмно-цільовий підхід до здійснення контролю — це підхід, при якому цілі пов'язуються з ресурсами за допомогою від-

повідних програм. Він базується на формуванні цілей контролю, їх розподілі на підцілі й виявленні ресурсів, необхідних для їх реалізації.

У загальному вигляді програмно-цільовий підхід до контролю за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель подано на рис. 2.8.

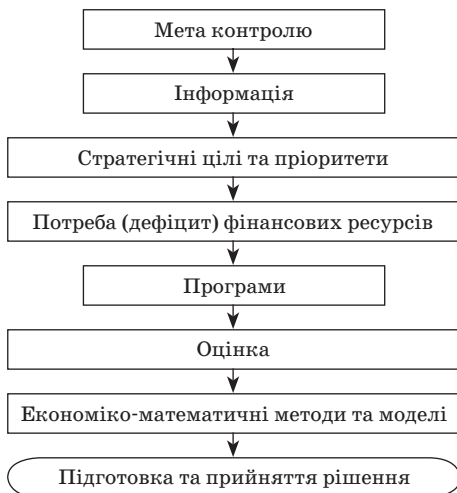


Рис. 2.8. Загальний вигляд програмно-цільового підходу організації контролю за використанням державних коштів для здійснення державних закупівель

При управлінському обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель необхідно дотримувати також принципи науковості, обачності, повного висвітлення, аналітичності, послідовності, безперервності, відповідності, достовірності, періодичності, систематичності та державності.

На основі управлінського обліку може здійснюватись управління використанням державних коштів на всіх рівнях здійснення державних закупівель.

Організація управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель може здійснюватися на трирівневих (на рівні країни) та дворівневих (на рівні області) системах обліку. При цьому відображаються операції на

основі одних і тих самих документів в єдиній базі даних бухгалтерського обліку.

Управлінський облік повинен супроводжуватися системою внутрішнього контролю облікової інформації на всіх стадіях і рівнях здійснення державних закупівель.

Вирішенням проблем розвитку та вдосконалення системи управління обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель є запровадження автоматизованої системи ведення обліку та електронних платежів.

2.15. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат на виробництво

В умовах ринкової конкуренції важливе значення має організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у формуванні собівартості продукції як одного з основних факторів збільшення прибутку.

Собівартість продукції є одним із показників, що характеризує ефективність діяльності підприємства, відображає організаційно-технічний рівень підприємства, якість випуску продукції, продуктивність праці та раціональне використання фінансових ресурсів.

Собівартість продукції — це якісний показник діяльності підприємства, що виражається у грошовій формі витрат підприємства на виробництво продукції та її збут. Від рівня собівартості продукції залежать фінансові результати діяльності підприємства загалом. Проблема полягає в постійному спостереженні та контролі за собівартістю продукції, що впливає на стабільність облікової політики та збільшення прибутку.

Ще одна проблема полягає у визначенні та групуванні витрат на виробництво за відповідними ознаками: видами витрат; місцем виникнення витрат на виробництво продукції; видами продукції; способами перенесення вартості на продукцію; ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; календарним періодом; участю у виробничому процесі; доцільністю витрачання.

Крім того, витрати, які включаються у собівартість продукції (робіт, послуг), групують за економічними елементами: ма-

теріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація основних засобів і нематеріальних активів; інші витрати. Це групування ідентичне для всіх галузей промисловості незалежно від форм власності та організаційно-правових форм.

Зазначені проблеми досліджують як вітчизняні, так і зарубіжні вчені. Сутність витрат визначається в загальних обґрунтуваннях. Досліджуються вплив і роль внутрішньогосподарського (управлінського) обліку при формуванні собівартості продукції.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат на виробництво за економічними ознаками через контрольну функцію поділяється на два види: внутрішньогосподарський облік та загальний оперативний управлінський облік.

Внутрішньогосподарський облік — це внутрішній контроль, який здійснюється у процесі господарських операцій.

Управлінський оперативний облік — це загальний контроль виявлення порушень після здійснення господарських операцій з метою прийняття управлінських рішень та недопущення їх у майбутньому.

Мета внутрішньогосподарського обліку витрат полягає в інформаційно-аналітичному забезпеченні прийняття рішень у процесі здійснення витрат, мета управлінського обліку — в інформаційно-аналітичному забезпеченні виявлення порушень після здійснення господарських операцій та прийняття рішень у майбутньому при формуванні собівартості.

За способом перенесення вартості на продукцію розрізняють витрати прямі та непрямі. Прямі витрати пов'язані з виробництвом відповідних різновидів продукції, які прямо зараховуються на одиницю продукції, а непрямі витрати не можна безпосередньо зарахувати на окремі різновиди продукції, тому що вони пов'язані з виготовленням різних виробів. Ці витрати зараховуються на об'єкти калькуляції шляхом розподілу пропорційно відповідній базі. Непрямими є загальновиробничі витрати та витрати на утримання основних засобів. Непрямі витрати пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (витрати на утримання та експлуатацію обладнання; загальновиробничі витрати), що включаються в собівартість за допомогою спеціальних засобів. Непрямі витрати утворюють комплексні статті калькуляції (тобто складаються з витрат, що включають кілька елементів), які відрізняються за функціональною роллю у виробничому процесі.

Витрати на виробництво необхідно групувати та визначати за відповідними ознаками — економічними елементами, які не залежать від форми використання у виробництві якогось виду продукції і місця здійснення цих витрат для визначення матеріаломісткості, енергомісткості, трудомісткості та фондомісткості продукції та впливу технічного прогресу на структуру витрат.

Витрати за статтями калькуляції вказують, з якою метою та в яких розмірах використано ресурси, а також обчислення собівартості окремих видів виробів за центрами зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення.

За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-постійні, умовно-змінні та граничні.

До умовно-постійних належать витрати, сума яких у певний період не залежить безпосередньо від розміру та структури виробництва і реалізації. Зокрема, це амортизація, оренда приміщень, погодинна оплата праці робітників, заробітна плата адміністративно-господарського апарату.

Умовно-змінними називаються витрати, розмір яких безпосередньо залежить від обсягів виробництва та реалізації, а також від їх структури при виробництві та реалізації кількох видів продукції. До змінних витрат належить відрядна заробітна плата виробничих працівників, сировина, матеріали, технологічне паливо, електроенергія.

Мета класифікації витрат за обсягом виробництва (їх розподіл на умовно-постійні та умовно-змінні) полягає у використанні інформації при аналізі беззбитковості (за окремими виробами і загальним асортиментом продукції) і пов'язаних з цим показників, а також при оптимізації продукції, що випускається.

Що ж до граничних витрат, то на підприємствах часто постає необхідність розширення або скорочення виробництва продукції.

У собівартість товарної продукції включають усі витрати підприємства на виробництво. Собівартість реалізованої продукції дорівнює собівартості товарної продукції плюс виробнича собівартість продукції, реалізованої із залишків минулого періоду.

Цехова собівартість — це витрати конкретного цеху на виробництво продукції.

Виробнича собівартість включає всі статті, крім адміністративних і на збут. Повна собівартість включає всі без винятку вит-

рати. Вона враховується при обґрунтуванні цін, визначенні конкурентоспроможності продукції та в інших розрахунках.

Собівартість товарної продукції визначається сумою витрат за всіма калькуляційними статтями окремих видів продукції, а собівартість реалізованої продукції — це алгебраїчна сума витрат на товарну продукцію і витрат, які містяться у зміні залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року.

Цехові витрати в більшості галузей промисловості включаються в собівартість окремих видів продукції через їх розподіл пропорційно сумі заробітної плати працівників. Сутність інших видів собівартості продукції впливає з їх назв. Облік, планування та аналіз собівартості здійснюються через узагальнюючі показники. Собівартість одиниці продукції є історичним показником. На підприємствах планується та обліковується собівартість одиниці продукції лише основних видів. Показник собівартості одиниці окремих видів продукції є незмінним для порівняльного аналізу. Його використовують у функціонально-вартісному аналізі (ФВА) для виявлення можливих способів зниження собівартості за рахунок змін у конструкції та технології виробів.

Планування та облік витрат за видами продукції передбачають великі трудові та матеріальні затрати. Мета визначення змін у структурі витрат на виробництво полягає в аналізі собівартості за елементами витрат. Елементи витрат — це однорідні за складом витрати підприємства, зокрема, це матеріальні витрати, оплата праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування, інші грошові витрати. Негативні відхилення за одними статтями не можна розглядати ізольовано від позитивних відхилень за іншими статтями.

Витрати за статтями калькуляції — це витрати за окремими видами виробів. Групування витрат за призначенням та статтями калькуляції показує, де саме, з якою метою, в якому обсязі використовуються ресурси. Групування необхідне для визначення собівартості окремих виробів, встановлення центрів зосередження витрат і пошуку резервів їх скорочення.

Аналіз собівартості фактично випущеної продукції за калькуляційними статтями здійснюється методом порівняння фактичних витрат з плановими. При цьому визначаються і оцінюються абсолютне та відносне відхилення щодо кожної калькуляційної статті.

В Україні спостерігається тенденція до постійного підвищення цін. Одна з основних причин — постійне збільшення витрат, зумовлене стійкою інфляцією. Підвищення цін здійснюється через постійне інфляційне очікування і побоювання запровадження державного контролю над цінами. Ціни можна підвищити практично непомітно, скасувавши знижки і поповнивши асортимент дорожчими видами товару, а також неправильно сформувавши собівартість готової продукції тощо.

Аналіз фактичних витрат на виробництво використовується для прогнозування собівартості на майбутнє і визначення прибутку. На прибуток і витрати на виробництво впливає оновлення основних фондів — джерела фінансування капітальних вкладень.

Промислові витрати на оплату праці мають меншу питому вагу в собівартості продукції, ніж матеріальні витрати. Тому насамперед слід приділяти увагу аналізу витрат на оплату праці.

На сучасному етапі підвищення рівня заробітної плати є важливим економічним і соціальним фактором, який не лише залежить від продуктивності праці, а й повинен узгоджуватися з фінансовим станом підприємства (прибутком), на що безпосередньо спрямований насамперед внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

Дослідження вітчизняних вчених виявляють необхідність контролю за витратами на виробництво продукції. При вирішенні цієї проблеми так само важливу роль відіграє внутрішньогосподарський (управлінський) облік через організацію обліку та розподіл його на внутрішньогосподарський та управлінський.

2.16. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік інвестицій основних фондів

Проблемою процесу інвестування для оновлення основних фондів є розмір і структура інвестицій. Темпи приросту ВВП тісно пов'язані з приростом обсягу продукції, структурними та якісними змінами капіталовкладень. Без інвестування в основні фонди позитивні зрушення в економіці України неможливі. Так, процеси структурного і якісного оновлення товаровиробництва та ринкової інфраструктури відбуваються шляхом інвестування.

В Україні необхідно створити конкурентоспроможні господарські системи, спрямовані на модернізацію і реконструкцію основних фондів. Фізична і моральна застарілість виробничих фондів у промисловості, сільському господарстві, транспорті, а особливо у вугільній промисловості, досягла катастрофічних розмірів, що погіршує ситуацію, призводить до аварій і катастроф, пов'язаних з людськими жертвами, зупиненням господарської діяльності через виведення з ладу діючого обладнання.

Інвестиційна діяльність в Україні пов'язана з проблемою здійснення економічної політики держави. Цю проблему неможливо вирішити без подолання загальноекономічної кризи і оновлення виробничих фондів, забезпечення приросту соціального ефекту, збалансованості макроструктури, підвищення оплати праці до рівня стимулювання високої продуктивності праці та ринкової платоспроможності, що є могутнім каталізатором загальноекономічного піднесення і прогресивних зрушень, залучення інвестицій в основні фонди.

Як зазначалося, одним з інструментаріїв залучення інвестицій в основні фонди є внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

Необхідно дослідити і виявити умови привабливості інвестування в основні фонди, визначити його сутність та розкрити вплив на нього внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що є складовою фінансового інструментарію модернізації і реконструкції основних фондів.

Реалізація стратегії впровадження та залучення фінансових інвестицій в основні фонди залежить від привабливості інвестиційної політики.

Поняття “інвестиції” — первинна категорія, що є базою для побудови ієрархії решти категорій і відображає відтворення основного та оборотного капіталів.

До 1991 р. поняття “інвестиції” підмінялося поняттям “капітальні вкладення”. Капітальні вкладення (інвестиції) як економічна категорія трактувались як система окремих економічних відносин, пов'язаних із рухом вартості, авансованої в довгостроковому порядку в основні фонди — від моменту виділення коштів до реального їх відшкодування.

Капітальні вкладення — це процес руху вартості, авансованої у відтворення основних фондів за рахунок джерел фінансування.

При формуванні складу капітальних вкладень (інвестицій) витрат оборотних фондів існує проблема уточнення витрат. Виділення коштів на приріст оборотних фондів виявляється в концепції розширення складу витрат та обігу інвестування на окремих стадіях інвестиційного циклу.

Сутність капітальних вкладень як форму інвестування слід розглядати в динаміці процесу послідовного перетворення первісно акумульованих ресурсів на продукт інвестиційної сфери, відшкодування витрат і одержання доходу від реалізації продукції. Економічну характеристику інвестування можна розглядати як інвестиції, що відображають відносини, пов'язані з довгостроковим авансуванням грошових, майнових засобів та інтелектуальної власності, що втілюються в оборотні фонди від моменту авансування до реального їх відшкодування і одержання прибутку або соціального ефекту. Інвестування може існувати у грошовій або матеріальній формі. До інвестування основних фондів належать грошові кошти, банківські вклади та ін.

При цьому велику роль відіграє внутрішньогосподарський (управлінський) облік управління інвестування, що здійснюється у процесі відновлення основних фондів через процедуру “ресурси (кошти) — вкладення (витрати) — дохід (ефект)”. Реалізація процедур інвестування в основні фонди — це інвестиційна діяльність, яка включає три етапи. На першому етапі здійснюється перетворення грошових коштів на вкладення (витрати). Це — процес трансформації інвестування в об'єкти інвестиційної діяльності. На другому етапі здійснюється метаморфоза “вкладення — приріст капітальних вартостей”. Це — перетворення інвестування, поява нової споживчої вартості. На третьому етапі (“приріст капітальних вартостей — дохід”) реалізується кінцева мета інвестування — одержання доходу від інвестицій.

Дослідження і аналіз інвестування у відновлення основних фондів (модернізація і реконструкція) засвідчують, що кінцеві ланки ланцюжка з'єднуються, утворюючи новий взаємозв'язок “дохід — ресурси”. Цей взаємозв'язок відображає процеси накопичення, що становлять основу інвестиційного попиту. Таким чином, хоча процеси накопичення безпосередньо входять в інвестиційну діяльність, вони є її необхідною передумовою і наслід-

ком здійснення інвестиційної діяльності. Інвестиційна діяльність становить організаційну основу постійного обігу, тобто кругообіг інвестування, і поширюється на інвестиційний цикл, який охоплює один оборот інвестицій, рух фінансових ресурсів, авансованих в капітальне майно, від моменту інвестування грошових коштів до реального відшкодування.

Процедуру здійснення інвестування в основні фонди можна подати у вигляді оптимальної моделі (рис. 2.9).

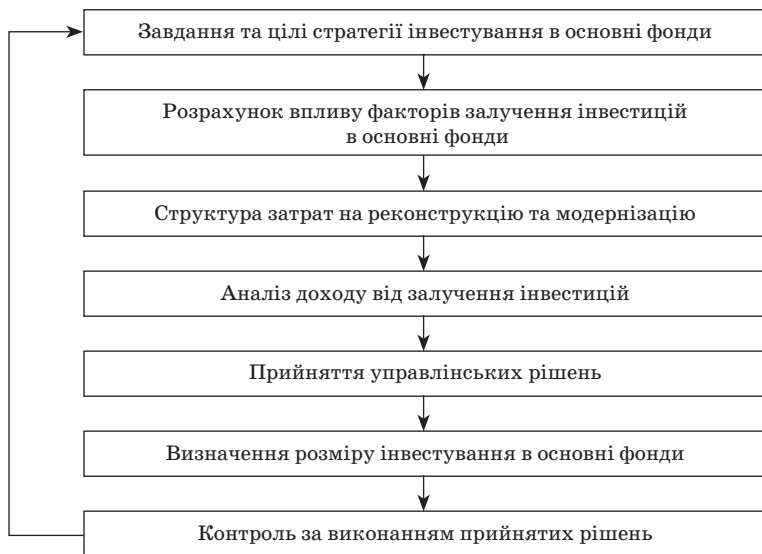


Рис. 2.9. Оптимальна модель процедур привабливості залучення інвестицій в основні фонди та отримання доходів

Аналіз руху інвестування в основні фонди України засвідчує, що в період економічної кризи саме ця сфера виявилась найвразливішою через вплив таких чинників: процесу відтворення основних фондів, який був деформований у періоди позитивних темпів збільшення показників соціально-економічного розвитку; умов високих темпів інфляції (гіперінфляції) при зниженні інтересу до використання інвестицій. Останніми роками проблемам регулювання відтворення виробничих фондів шляхом інвестицій приділялося недостатньо уваги. Державні програми еко-

номічних реформ були спрямовані на впровадження жорстких монетаристських методів регулювання економіки. Досвід країн з розвинутою ринковою економікою, де минули кризові періоди, засвідчує про необхідність структурної перебудови, активізації виробництва на основі технічного переозброєння за рахунок інвестування.

Процес демократизації відносин власності потребує внесення змін у взаємовідносини держави і ринкового сектора. Якщо управління державним сектором потребує жорсткого контролю, то функціонування ринкового сектора — регулювання. Перехід до ринкової економіки передбачає вплив держави на економіку і відповідно на процес відновлення основних фондів на базі формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Основні фонди підприємства — це засоби праці, які мають вартість, функціонують у виробничому процесі тривалий час, не змінюючи при цьому форм і розмірів, а їх вартість переноситься на вартість готової продукції поступово шляхом амортизації відрахувань. Основні фонди підприємства поділяються на виробничі, які функціонують у сфері матеріального виробництва підприємства, і невиробничі (невиробничої сфери підприємства). Належність певних цінностей до основних фондів регулюється законодавством.

Виробнича структура основних фондів — це співвідношення різних груп основних фондів в їх загальній вартості. Структура основних фондів відображає технічну озброєність підприємства. На якість виробничої структури основних фондів впливають такі фактори: виробничі та матеріально-технічні особливості галузі; форми суспільної організації виробництва; форми відтворення основних фондів; технічний рівень виробництва; рівень розміщення будівельних робіт; розміщення підприємства.

Облік основних фондів на підприємствах здійснюється в натуральній і вартісній формах. Натуральні показники використовуються при визначенні виробничої потужності, розробці балансів обладнання, удосконаленні складу основних фондів, а вартісні форми — при визначенні амортизації та калькулюванні собівартості продукції.

Вартість основних фондів поділяється на первісну, відновну та залишкову. Первісна (початкова) вартість основних фондів — це сукупність витрат, пов'язаних з придбанням або спорудженням

об'єктів основних засобів (купівельна ціна, устаткування, вартість монтажу, кошторисна вартість об'єктів будівництва та ін.). Відновною вартістю основних фондів вважається вартість витрат, які мають бути зроблені для відтворення в певний момент. Залишкова вартість основних засобів — це їх первісна або відновна вартість, зменшена на частину, яка вже перенесена на готовий продукт. Таким чином, залишкова вартість менша від первісної (відновної) на величину зносу. Залишкова вартість є балансовою вартістю основних засобів. З 1 липня 1997 р. в Україні запроваджено новий порядок обліку і відображення у фінансовій звітності балансової (залишкової) вартості основних засобів.

Державне регулювання процесу відтворення основних фондів здійснюється через певні функції: індикативну (пов'язану з визначенням орієнтирів і розробкою рекомендацій щодо рівня народногосподарських потреб у капітальних вкладеннях, основних фондах), стимулюючу (виявляється через створення економічних умов та стимулів для зацікавлення всіх учасників у забезпеченні нормального режиму відтворювальних процесів) та контрольну (пов'язану безпосередньо з контролем процесу відтворення основних фондів, а також аналізом того, як фактично виявляються умови і стимули). Ці функції реалізуються різними методами на основі поєднання прямих та непрямих регуляторів.

Амортизаційна політика відіграє ключову роль у регулюванні процесу відтворення основних фондів. Амортизаційна політика — це сукупність заходів, що здійснюються державою і спрямовані на забезпечення нормального режиму відтворення основних фондів. У розвинених країнах більшість потреб у фінансуванні капітальних вкладень забезпечується на основі самофінансування.

Дієздатність і ефективність амортизаційної політики визначаються обґрунтованістю терміну служби основних фондів і нормами амортизації. На практиці існують такі терміни служби засобів праці: фактичні, нормативні та економічні.

Терміни служби основних фондів і методи норм амортизації тісно пов'язані з проблемою диференціації норм та класифікації основних фондів. Метод амортизації визначається низкою об'єктивних факторів залежно від специфіки виробництва, темпів технічного прогресу, складності та особливостей розрахунків. В умовах командно-планового ведення господарства як основний метод нарахування амортизації використовувався рівномірно-

прямолінійний метод, а в розвинених країнах — прогресивний метод прискореної амортизації.

Обсяг інвестицій в основні фонди залежить від економічної привабливості на ринку.

Аналіз інвестування в основні фонди показує, що на привабливість інвестування в основні фонди (модернізацію та реконструкцію) впливає багато факторів. Так, у процесі здійснення процедур залежно від мети через функції та цілі можна визначити сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Запроваджена модель впливу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку на процедури здійснення інвестування в основні фонди позначається на процесі модернізації та реконструкції.

Контрольні питання

1. Роль внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в управлінні собівартістю продукції (робіт, послуг).
2. Сутність, завдання та функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
3. Предмет і метод управлінського обліку.
4. Сутність та порядок дії принципів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
5. Етапи розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
6. До елементів методу управлінського обліку належать:
 - а) функціонально-вартісний аналіз; б) дисконтування; в) калькуляція; г) індекси; д) рахунки та подвійний запис.
7. Основні переваги та недоліки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в Україні на сучасному етапі.
8. Схеми організації управлінського обліку при різних системах обліку.
9. Місце управлінського обліку в системі плану рахунків України.
10. Види управлінського обліку та їх характеристика.
11. Фактори взаємозв'язку контролінгу та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

12. Перспективи розвитку контролінгу в Україні.
13. Стримуючі фактори розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в Україні.
14. Фактори формування системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та контролінгу в Україні.
15. Необхідність створення служби контролінгу на підприємствах України та її функції.
16. Функції та завдання відділу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
17. Порівняльна характеристика систем контролінгу Німеччини та США. Які концептуальні підходи можна впровадити в Україні?
18. Необхідність запровадження управлінського обліку використання фінансових інвестицій.
19. Що є предметом та об'єктом управлінського обліку фінансових інвестицій?
20. Характеристика складових моделі прийняття рішення використання вкладених фінансових інвестицій.
21. Основна мета управлінського обліку державної бюджетної системи.
22. Види управлінського обліку виконання бюджету.
23. Складові моделі прийняття рішень про формування державного бюджету.
24. Можливості використання управлінського обліку податкової системи та його перспективи.
25. Модель прийняття рішення про формування ефективного податкового процесу.
26. Фактори впливу на впровадження організації управлінського обліку реалізації продукції в Україні.
27. Основні завдання управлінського обліку реалізації готової продукції.
28. Необхідність формування концепції управлінського обліку використання коштів на здійснення державних закупівель.
29. Основна мета управлінського обліку витрат на виробництво. Відповідь обґрунтуйте.
30. Роль управлінського обліку управління інвестиціями у процесі оновлення основних фондів.
31. Модель процедури залучення інвестицій в основні фонди.

ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ КОНТРОЛІНГУ — ВНУТРІШНЬОЇ ФУНКЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

3.1. Зародження і етапи розвитку контролінгу

Контролінг — це нове явище в теорії і практиці сучасного управління, що виникло на стику економічного аналізу, планування, управлінського обліку і менеджменту. Контролінг підносить управління підприємством на якісно новий рівень, інтегруючи, координуючи та спрямовуючи діяльність різних служб і підрозділів підприємства на досягнення оперативних та стратегічних цілей.

В основу контролінгу — нової концепції системного управління організацією — покладено бажання забезпечити успішне функціонування організаційної системи (підприємства, торговельної фірми тощо) у довгостроковій перспективі таким шляхом:

- адаптації стратегічних цілей до умов змінного зовнішнього середовища;
- узгодження оперативних планів стратегічним планом розвитку організаційної системи;
- координації та інтеграції оперативних планів за різними бізнес-процесами;
- створення системи забезпечення менеджерів інформацією для різних рівнів управління в оптимальні терміни;
- створення системи контролю виконання планів, коригування їх змісту та термінів реалізації;
- адаптації організаційної структури управління підприємством з метою підвищення її гнучкості та здатності швидко реагувати на змінні вимоги зовнішнього середовища.

Однією з основних причин виникнення та впровадження концепції контролінгу була необхідність системної інтеграції різних аспектів управління бізнес-процесами в організаційній системі. Контролінг забезпечує *методичну та інструментальну базу*

для підтримки основних функцій менеджменту: планування, контролю, обліку і аналізу, а також оцінки ситуації для прийняття управлінських рішень.

Слово “контролінг” походить від англійського слова *control* — контролювати, керувати, яке, у свою чергу, походить від французької і означає “реєстр, список для перевірки”. Проте в англомовних джерелах термін “контролінг” практично не використовується; у Великобританії і США усталився термін “управлінський облік” (*managerial accounting, management accounting*), хоча працівників, у посадові обов’язки яких входить ведення управлінського обліку, там називають контролерами (*controller*). Власне термін “контролінг” прийнятий у Німеччині. У вітчизняній термінології, яка поки що не усталилася, використовуються обидва терміни: і контролінг, і управлінський облік. Однак *термін “контролінг” інформаційно місткіший і включає не лише суто облікові функції, а й весь спектр управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів підприємства.*

Концепції контролінгу

Різні вчені вкладають різний зміст у поняття концепції контролінгу. Одні розуміють під цим сутність і основні завдання контролінгу, які вкладались у той чи той період у систему контролінгу, інші розглядають її як інтегровану модель інформації і управління.

Розглянемо *етапи розвитку контролінгу* та відповідні їм концепції:

- першою виникла *концепція, орієнтована на систему обліку* (у 30-ті роки);
- *концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему*, що була популярною в 70–80-ті роки (збігається в часі з бурхливим розвитком комп’ютерної техніки);
- *концепція, орієнтована на систему управління*, що безпосередньо пов’язана з розвитком проектного менеджменту, появою матричних організаційних структур.

Сутність і основні завдання контролінгу в межах цих концепцій такі:

- *концепція, орієнтована на систему обліку* — переорієнтація системи обліку з минулого в майбутнє, створення на базі облікових даних інформаційної системи підтримки управлінських рішень, пов’язаних з плануванням і контролем діяльності підприємства;

- *концепція, орієнтована на управлінську інформаційну систему* — створення загальної інформаційної системи управління (*management information system*); розробка концепції єдиної інформаційної системи, її впровадження, координація функціонування інформаційної системи, оптимізація інформаційних потоків;
- *концепція, орієнтована на систему управління:*
 - *з акцентом на планування і контроль* — планування і контроль діяльності структурних підрозділів підприємства;
 - *з акцентом на координацію* — координація діяльності системи управління підприємством (управління управлінням).

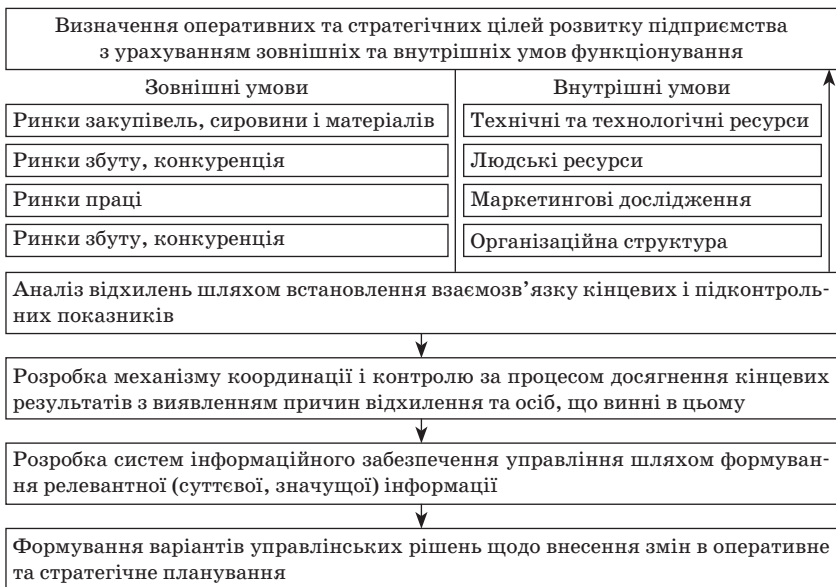


Рис. 3.1

Матрична організаційна структура — це тип організаційної структури, в якій для кожного реалізованого на підприємстві проекту створюється спеціальна тимчасова робоча група, яку очолює керівник проекту. Члени цієї групи підпорядковані як керівнику проекту, так і керівникам функціональних відділів, в яких працюють постійно. Після завершення виконання проекту група розформовується, а її члени повертаються до відділів, де

постійно працюють. Матрична організаційна структура широко використовується в авіаційній промисловості, автомобілебудуванні та ін. (див. підрозд. 3.18).

Розглянемо *контролінг як концепцію інформації і управління* (рис. 3.1).

Загалом система контролінгу на підприємстві розв'язує всі перелічені на рис. 3.1 завдання, але акценти можуть бути різні.

3.2. Сутність, цілі, завдання і основні функції контролінгу

Нині дослідники не дійшли єдиної думки щодо сутності та функцій контролінгу. Тому розглянемо наявні в сучасній науковій літературі різні визначення контролінгу:

- у широкому розумінні — система забезпечення виживання підприємства у двох аспектах: короткостроковому — оптимізація прибутку і довгостроковому — збереження і підтримка гармонійних відносин та зв'язків підприємства з іншими сферами: природною, соціальною та господарською;
- сукупність методів оперативного та стратегічного управління: обліку, планування, аналізу і контролю, що об'єднані на якісно новому етапі розвитку ринкових відносин на Заході в єдину систему, функціонування якої підпорядковано певній меті;
- управлінська концепція ефективного управління підприємством і забезпечення його довгострокового існування;
- концепція інформації і управління;
- система управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства, тобто з позицій економіки з певною умовністю система управління прибутком підприємства;
- система регулювання витрат і результатів діяльності, яка сприяє досягненню цілей підприємства, уникненню несподіванок і вчасному ввімкненню червоного світла, коли економіці підприємства загрожує небезпека, що потребує вжиття заходів протидії;
- функціонально відособлений напрям економічної діяльності підприємства, пов'язаний із забезпеченням фінансово-економічної коментуючої функції в менеджменті для прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень;
- система управління досягненням цілей підприємства.

Система контролінгу є синтезом елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного та стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей і результатів діяльності підприємства.

Основна мета контролінгу полягає в орієнтуванні управлінського процесу на досягнення всіх цілей підприємства, підтримці його ефективного функціонування, орієнтації управлінської діяльності на максимізацію прибутку й вартості капіталу при мінімізації ризику та збереженні ліквідності (платоспроможності) підприємства.

Цілі контролінгу як напрямку діяльності підприємства випливають безпосередньо з основної цілі й можуть виражатися в економічних термінах, наприклад, у досягненні певного рівня прибутку, рентабельності або продуктивності організації при заданому рівні ліквідності.

Цілі повинні виражатися кількісно і задовольняти такі вимоги: бути конкретно визначені, результативні та досяжні. Звідси випливає таке:

- процес постановки цілей потребує використання таких інструментів, як бюджет (кошторис) витрат, оскільки в іншому випадку неможливо однозначно і адресно задати кількісні орієнтири;
- неможливо розмежувати постановку цілей та планування стилю і філософії управління.

Для формування цілей підприємства зазвичай використовують такі показники:

- збільшення обороту порівняно з попереднім періодом на 20 %;
- збільшення частки ринку на 8 %, тобто підприємство повинно не просто розвиватись, а робити це на 8 % швидше від усіх інших у його галузі;
- досягнення 15 %-ї рентабельності капіталу до виплати податків і відсотків;
- досягнення 30 %-ї рентабельності грошового потоку (співвідношення суми прибутку і амортизації до обороту) для можливості фінансового маневрування;
- доведення обороту на одного працюючого до 200 тис. DM як мети для вжиття заходів раціоналізації і автоматизації.

У завдання планування входить також пошук шляхів (стратегій) до поставлених цілей і визначення обсягу ресурсів, на які необхідно при цьому розраховувати. Комплекс планів (з обороту, реклами, виробництва, логістики, закупівель, персоналу, НДДКР, фінансовий, прибутку) приймається залежно від виконання цільових показників, які, у свою чергу, визначаються цільовою картиною. Якщо плани прийнято, то одночасно з елементами комплексу планів задаються індивідуальні бюджети, або “розклад руху”, для структурних підрозділів. При цьому через систему планування цілей підприємства вони досягають головних відділів, підрозділів, груп і в кінцевому підсумку окремих працівників.

Одна з функцій контролера полягає в піклуванні про те, щоб кожний мав певну мету, яка через систему бюджетів інтегрується із загальною метою підприємства.

Цільова картина описує завдання підприємства. Цілі показують, що досягається у процесі діяльності. Кожний потребує мети для виконання свого завдання. Таким чином, *загальне завдання підприємства, що виражається цільовою картиною, розкладається на окремі підзавдання.* Так само і загальна мета підприємства розкладається на окремі підцілі або формується з підцілей. Це й є шлях постановки цілей у формі системи з двостороннім рухом “згори вниз” і “знизу вгору”.

Функції контролю визначаються поставленими перед підприємством цілями і включають ті види управлінської діяльності, які забезпечують досягнення цих цілей. До них належать облік, підтримка процесу планування, контроль за реалізацією планів, оцінка процесів, що відбуваються, виявлення відхилень, їх причин і підготовка рекомендацій для керівництва щодо усунення причин відхилень.

Контролінг забезпечує виконання таких функцій:

- координація управлінської діяльності щодо досягнення цілей підприємства;
- інформаційна і консультаційна підтримка прийняття управлінських рішень;
- створення і забезпечення функціонування загальної інформаційної системи управління підприємством;
- забезпечення раціональності управлінського процесу.

Функції контролінгу:

- **інформаційна** — підготовка контролінгової інформації для управління шляхом трансформації даних (інформаційних потоків), що надходять у відділ контролінгу;
- **обліково-контрольна** — складання планових та фактичних показників для вимірювання і оцінки ступеня досягнення мети, встановлення допустимих меж відхилень від заданих параметрів, інтерпретація причин відхилень і підготовка пропозицій щодо їх зменшення;
- **аналітична** — підготовка основних підконтрольних показників, за допомогою яких оцінюється ефективність діяльності підприємства, ступінь впливу різних факторів на кінцевий результат; підготовка заходів усунення наявних відхилень та попередження їх у майбутньому; оцінка доцільності та доцільності комерційних угод;
- **планування** — координація окремих виробничих планів щодо загального плану в межах коротко- та довготермінового планування, складання бюджету; підготовка планової та цільової інформації;
- **внутрішній контроль** на підприємстві — визначення цілепрямованості роботи окремих структурних підрозділів;
- **сервісне обслуговування апарату управління** — забезпечення інформацією, необхідною для прийняття рішень.

До **об'єктів контролінгу** належать:

- господарські процеси;
- ресурси підприємства;
- показники результативності діяльності підприємства;
- фінансова діяльність підприємства.

Причини застосування контролінгу на сучасних підприємствах такі:

- підвищення нестабільності зовнішнього середовища, що зумовлює *додаткові вимоги до системи управління підприємством*;
- зміщення акценту з контролю минулого на аналіз майбутнього;
- пришвидшення реакції на зміни зовнішнього середовища, підвищення гнучкості підприємства;
- необхідність безперервного відстеження змін, що відбуваються в зовнішньому і внутрішньому середовищі підприємства;

- необхідність продуманої системи дій із забезпечення життєздатності підприємства і попередження кризових ситуацій;
- ускладнення систем управління підприємством, що передбачає розробку механізму координації всередині системи управління;
- наявність великих обсягів інформації при нестачі релевантної (суттєвої, значущої), що зумовлює розробку спеціальної системи інформаційного забезпечення управління;
- загальнокультурне тяжіння до синтезу, інтеграції різних галузей знань, людської діяльності;
- нестабільність зовнішніх і внутрішніх факторів, що зумовлює додаткові вимоги до системи управління підприємством;
- необхідність пошуку нових і досконаліших систем управління, що забезпечують гнучкість і надійність функціонування підприємства;
- суттєві зміни в організації і методології системи інформаційного забезпечення;
- відсутність коментарів різних варіантів управлінських рішень.

3.3. Контролінг у системі управління підприємством

Основна кінцева мета будь-якого комерційного підприємства — отримати прибуток, а тому контролінг можна назвати системою управління прибутком підприємства.

Разом з тим цілі підприємства можуть бути й інші, наприклад, завоювання частки ринку, усунення конкурентів. Тоді контролінг орієнтує зусилля підприємства в напрямі цих цілей, хоча *кінцева мета така сама — одержати прибуток.*

Перебуваючи на перетині обліку, інформаційного забезпечення, контролю і координації, контролінг відіграє особливу роль в управлінні підприємством (табл. 3.1): поєднує всі ці функції, інтегруючи і координуючи їх, причому не підмінє управління підприємством, а лише підносить його на якісно новий рівень.

Контролінг (управління) є своєрідним механізмом саморегулювання на підприємстві, що забезпечує зворотний зв'язок у контурі управління.

Таблиця 3.1

Процес управління	Роль контролінгу в управлінському процесі
Планування	<ul style="list-style-type: none"> • Координація планів і розробка консолідованого плану підприємства. • Розробка методики планування. • Розробка графіка складання планів. • Надання інформації для складання планів. • Перевірка планів, складених підрозділами підприємства
Організаційна діяльність	• Облік і контроль витрат і результатів за підрозділами
Стимулювання	Стимулювання виконання планів за підрозділами
Контроль і регулювання	<ul style="list-style-type: none"> • Порівняння планових і фактичних показників для визначення і оцінки ступеня досягнення мети. • Встановлення допустимих меж відхилень від плану. • Аналіз відхилень, інтерпретація причин відхилень плану від факту і вироблення пропозицій для зменшення відхилень
Аналіз рішень, інформаційні потоки	<ul style="list-style-type: none"> • Участь у розробці архітектури управлінської інформаційної системи (постановка завдань для програмістів). • Збирання найвагоміших для прийняття управлінських рішень даних. • Консультації з вибору коригуючих заходів і управлінських рішень. • Розробка інструментарію для планування, контролю і прийняття управлінських рішень

Філософія дохідності, цикл контролінгу

Контролінг не є системою, яка автоматично забезпечує ефективність діяльності підприємства, звільняючи менеджерів від функції управління.

Вузловими компонентами контролінгу є такі:

- орієнтація на ефективну діяльність підприємства у відносно довгостроковій перспективі — *філософія дохідності*;
- формування організаційної структури, зорієнтованої на досягнення стратегічних і тактичних цілей;
- створення інформаційної системи, адекватної завданням цільового управління;
- *розмежування завдань контролінгу на цикли*, що забезпечують ітеративність планування, контролю за виконанням та прийняттям скоригованих рішень.

Розглянемо детальніше найважливіші компоненти — філософію дохідності та зміст завдань циклу контролінгу.

Філософія дохідності означає таке:

- орієнтацію мислення і дій працівників підприємства на *рентабельність*;
- чітке розуміння *контролю витрат і заходів* їх зниження як безперервного процесу;
- гармонійне *поєднання орієнтації на клієнтів і дохід*;
- зв'язок системи *стимулювання працівників* з їх конкретним внеском у *досягнення цілей* підприємства (рентабельність);
- *синхронізацію цілей* підприємства і особистості (доходи особи, кар'єра);
- *збільшення активів* підприємства як одного з можливих засобів досягнення стратегічної мети;
- *безперервну оцінку клієнтів за критерієм дохідності*, тобто знання того, скільки підприємство заробило на конкретному клієнті.

Філософія дохідності дає змогу поєднати різнопланові інтереси всіх суб'єктів ринку (підприємств, окремих ринків товарів і послуг, громадян); її покладено в основу функціонування складніших соціально-економічних систем (галузь, економіка регіональна та національна), що сприяє переведенню управління на наукові засади.

Цикл контролінгу включає ітеративні етапи планування, контролю, виконання і прийняття коригуючих рішень. *Етап планування* в межах циклу контролінгу здійснюється за технологією “зустрічних потоків”: спочатку планування відбувається “згори вниз” (розробка методики планування, координація і деталізація планів за рівнями), а потім “знизу вгору”. Як наслідок у завдання контролінгу входять розробка методики коригування планових завдань, координація окремих планів і зведення їх в єдиний план підприємства. *Етап контролю відхилень плану і факту* передбачає аналіз фактичних даних за величинами, за якими здійснюється контроль, і розробка заходів усунення небажаних відхилень. При цьому кожний працівник підприємства повинен діяти самостійно для усунення відхилень у межах встановленої компетенції. Якщо відхилення перевищують його компетенцію, працівник звертається до вищого рівня ієрархії управління.

Класифікація фірм, підприємств та видів економічної діяльності

Фірма — це організація, яка здійснює господарську діяльність, має певні комерційні цілі й права юридичної особи. Будь-

яка фірма як організаційно-господарська одиниця може мати одне або кілька *підприємств*, що спеціалізуються на конкретних видах діяльності у сферах промисловості, торгівлі, будівництва, транспорту, наукових і проектно-конструкторських робіт.

При цьому законодавства більшості країн не вважають підприємство самостійним суб'єктом права, воно не визнається господарським утворенням, що володіє відокремленим майном, власним балансом і має права юридичної особи.

Фірма початково розглядається як основний суб'єкт ринкових відносин, що органічно поєднує функції власності та господарювання, несе відповідну майнову відповідальність.

Діяльність підприємства спирається на правові засади, які викладені в Конституції, законах України “Про підприємства в Україні”, “Про підприємництво”, “Про власність”, “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом”, “Про іноземні інвестиції”, “Про господарські товариства”, Господарському кодексі, Положенні про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ін.

Закон та інші чинні законодавчі акти України встановлюють основні цілі діяльності підприємства, види і організаційні форми підприємств та їх об'єднань, порядок створення та реєстрації підприємств, механізм підприємницької діяльності, регламентують господарську, економічну та соціальну діяльність, регулюють відносини з державою та іншими об'єктами господарювання, визначають відповідальність та порядок ліквідації підприємства.

Підприємство може розпочинати діяльність після реєстрації статуту у відповідному виконавчому комітеті Ради народних депутатів або державній адміністрації за місцем розташування підприємства. Ліквідація підприємства вважається завершеною, а підприємство таким, що припинило свою діяльність, з моменту внесення запису про це в Реєстр державної реєстрації.

Законодавства розвинених країн вирізняють доволі *загальну класифікацію фірм* за низкою ключових ознак.

Види і характер господарської діяльності (галузева ознака)

Об'єктами класифікації видів економічної діяльності є всі види економічної діяльності господарюючих суб'єктів (фізичних та юридичних осіб).

Економічна діяльність — це процес поєднання дій, що завершуються отриманням відповідного набору продукції та послуг.

Вид діяльності наявний тоді, коли об'єднуються ресурси (обладнання, робоча сила, технологічні засоби, сировина і матеріали) для виробництва конкретної продукції та надання послуг. Таким чином, вид діяльності характеризується використанням ресурсів, виробничим процесом, випуском продукції і наданням послуг. Окремий вид діяльності може складатися з одного простого процесу, наприклад, ткацтва, або об'єднувати низку процесів, кожний з яких входить у відповідну категорію класифікації. Наприклад, виробництво автомобілів вважається окремим видом діяльності незважаючи на те, що це комплексний виробничий процес, який включає лиття, ковальські роботи, зварювання, складання, фарбування та ін. Якщо виготовлення окремих елементів (двигунів, коробок передач, меблів, приладів) є складовою одного й того самого процесу виробництва, то всі процеси разом розглядаються як один вид діяльності.

Галузь — це сукупність усіх виробничих одиниць, які беруть участь переважно в однакових або подібних видах виробничої діяльності.

Міжнародна стандартна господарська класифікація видів економічної діяльності (ухвалена Економічною і соціальною радою ООН на 7-й сесії 27 серпня 1948 р. і наведена з поправками до 1968 р. включно) містить такі розділи та підрозділи.

1. Правовий статус (організаційно-правова форма):

- *одноосібне підприємство*, що є власністю однієї особи або сім'ї, що відповідає за зобов'язаннями всім капіталом підприємства і всім особистим майном (якщо воно не відособлено від капіталу підприємства);
- *об'єднання підприємств*.

Господарський кодекс України визначає такі господарські товариства:

- *об'єднання осіб* — базується на особистій участі їх членів в управлінні фірмою:
 - *повне товариство* — це господарське товариство, усі учасники якого відповідно до укладеного між ними договору здійснюють підприємницьку діяльність від імені товариства і несуть додаткову солідарну відповідальність за зобов'язаннями товариства всім своїм майном. Учасники повного товариства мають бути зареєстровані як суб'єкти підприємництва;

- *командитне товариство* — це господарське товариство, в якому один або кілька учасників здійснюють від імені товариства підприємницьку діяльність і несуть за його зобов'язаннями додаткову солідарну відповідальність усім своїм майном, на яке за законом може бути звернено стягнення (повні учасники), а інші учасники присутні в діяльності товариства лише своїми вкладами (вкладники). Повними учасниками командитного товариства можуть бути лише особи, зареєстровані як суб'єкти підприємництва;
- **об'єднання капіталів** — ставить за мету концентрацію капіталів та звільнення учасників від ризику, що виникає в результаті господарської діяльності:
 - *акціонерне товариство* — це господарське товариство, яке має статутний фонд, поділений на певну кількість акцій однакової номінальної вартості, і відповідальне за зобов'язаннями тільки майном товариства, а акціонери несуть ризик збитків, пов'язаних із діяльністю товариства, у межах вартості належних їм акцій;
 - *товариство з обмеженою відповідальністю* — це господарське товариство, статутний фонд якого поділений на частки встановлених установчими документами розмірів і яке відповідальне за своїми зобов'язаннями тільки власним майном. Учасники товариства, які повністю сплатили вклади, несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах своїх вкладів;
 - *товариство з додатковою відповідальністю* — це господарське товариство, статутний фонд якого поділений на частки встановлених установчими документами розмірів і яке відповідальне за своїми зобов'язаннями власним майном, а в разі його недостатності учасники цього товариства несуть додаткову солідарну відповідальність у встановленому установчими документами однаково кратному розмірі до вкладу кожного з учасників.

2. *Форми власності:*

- *приватна* — існує як самостійна незалежна компанія; об'єднання, утворене на основі системи участі; об'єднання, утворене на основі домовленостей між учасниками;
- *державна* — акціонерне товариство або товариство з обмеженою відповідальністю. Поділяються на державну (державі належить весь акціонерний капітал, який націоналізований

або знову створений), змішану (державно-приватна) або напівдержавну (держава в особі якогось міністерства або утримуючої компанії може володіти значною часткою пакету акцій (понад 50%) і здійснювати контроль за діяльністю фірми);

- *комунальна* — власність, що належить місцевій громаді (місту);
- *кооперативна* — пайове об'єднання споживачів, фермерів або дрібних виробників для забезпечення господарської діяльності, яка має комерційні цілі.

3. Мета об'єднання капіталів, ступінь самостійності й характер господарських відносин учасників:

- картелі;
- синдикати;
- пули;
- трести;
- концерни;
- промислові холдинги;
- фінансові або фінансово-промислові групи.

4. Приналежність капіталу:

- національні;
- іноземні;
- змішані.

Крім того, з метою макроекономічного обліку доходів згідно з міжнародними статистичними стандартами підприємства розрізняють за *видами діяльності та дохідністю*:

- нефінансові корпорації — прибуткові підприємства, що функціонують на ринку нефінансових послуг;
- фінансові корпорації — прибуткові підприємства, що функціонують на ринку фінансових послуг;
- некомерційні організації, що обслуговують домашні господарства — неприбуткові громадські організації.

3.4. Зв'язок контролінгу з іншими економічними науками

Контролінг базується на наукових досягненнях різних наук:

- економічної теорії;
- аналізу господарської діяльності;
- бухгалтерського обліку і аудиту;

- планування;
- менеджменту;
- фінансів;
- кібернетики (системного аналізу);
- економіко-математичного моделювання;
- соціології;
- статистики;
- мікро- та макроекономіки.

Опанування контролінгу потребує широкого кругозору та аналітичного мислення, а також знань широкого спектру предметів, пов'язаних з економікою, управлінням, кібернетикою, економіко-математичним моделюванням тощо.

Не існує готових рішень усіх проблем, що повсякчас постають перед підприємством. Реальні економічні проблеми завжди нестандартні та складні. Тому слід комбінувати різні підходи, активно застосовувати весь накопичений досвід знань для пошуку рішень в умовах невизначеності й неповної інформації.

3.5. Види контролінгу: стратегічний та оперативний

Сучасний менеджмент поділяє цілі підприємства на оперативні (короткострокові) та стратегічні (довгострокові, перспективні). Контролінг як система пояснення фінансово-економічної функції менеджменту так само має два основних аспекти (підсистеми): стратегічний і оперативний.

Сутність оперативного контролінгу полягає у формуванні засобів і методів ефективного управління поточними цілями підприємства, що можуть бути визначені як прибутковість і ліквідність.

Сутність стратегічного контролінгу полягає в забезпеченні довготривалого виживання підприємства, його орієнтації на потенціал успіху, що може бути охарактеризований як шанси і ризики.

Оперативний і стратегічний контролінг тісно взаємопов'язані. При стратегічній постановці питань завжди домінує питання оперативного здійснення або, навпаки, оперативні проблеми прибутковості можуть бути непомічені при нехтуванні стратегічною постановкою питання. Цей взаємозв'язок має фундаментальний характер. Тому основне призначення контролінгу полягає в орієнтації системи управління підприємством на досягнення

поставлених цілей. Контролінг при цьому є складною конструкцією, що поєднує різні елементи управління і використовує їх у розв’язанні завдань оперативного і стратегічного характеру. З огляду на це контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, сьогоденні та майбутньому, комплексний підхід виявлення і розв’язання проблем, що постають перед підприємством.

Мета оперативного контролінгу полягає у створенні системи управління досягненням поточних цілей підприємства, а також прийнятті своєчасних рішень щодо співвідношення “витрати — прибуток”. На відміну від стратегічного оперативний контролінг орієнтований на досягнення короткострокових цілей. Основними підконтрольними показниками є рентабельність капіталу, продуктивність і ступінь ліквідності. Систему оперативного контролінгу використовують для підтримки оперативних рішень щодо недопущення кризового стану.

Порівняльну характеристику оперативного і стратегічного контролінгу наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Порівняльна ознака	Оперативний контролінг	Стратегічний контролінг
1	2	3
Орієнтація	Переважно на внутрішнє середовище підприємства	Як на зовнішнє, так і на внутрішнє середовище підприємства
Мета	Забезпечення прибутковості та ліквідності підприємства шляхом виявлення причинно-наслідкових зв’язків при порівнянні витрат від реалізації і витрат	<ul style="list-style-type: none"> • Забезпечення виживання. • Впровадження антикризової політики. • Недопущення виникнення банкрутства. • Спрямованість на потенціал успіху
Завдання	<ul style="list-style-type: none"> • Управління при плануванні і розробці бюджетів (поточне та оперативне планування). • Визначення вузьких і пошук слабких місць для тактичного управління. • Визначення сукупності підконтрольних показників відповідно до встановлених поточних цілей. 	<ul style="list-style-type: none"> • Участь у встановленні кількісних та якісних цілей підприємства. • Відповідальність за стратегічне планування. • Розробка альтернативних стратегій. • Визначення критеріїв зовнішніх та внутрішніх умов, які покладено в основу стратегічних планів.

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> • Порівняння планових і фактичних показників підконтрольних результатів та витрат з метою виявлення причин і наслідків відхилень 	<ul style="list-style-type: none"> • Визначення вузьких і пошук слабких місць. • Визначення основних підконтрольних показників і згідно зі встановленими стратегічними цілями. • Порівняння планових і фактичних значень підконтрольних показників з метою виявлення причин відхилень, осіб, що допустили їх, і наслідків цих відхилень

Стратегічний контролінг відповідає за обґрунтованість стратегічних планів. Перед тим як здійснювати контроль за досягненням будь-якої мети, необхідно встановити, якою мірою обґрунтовано її вибрано і реальність досягнення. Перевірка стратегічних планів включає щонайменше перевірку повноти планів, їх взаємоузгодженість і відсутність внутрішніх суперечностей. За результатами перевірки слід або розробити систему контролю за виконанням плану, або розпочати розробку альтернативних варіантів стратегічного плану.

Якщо вибраний варіант стратегічного плану задовольняє, то для розробки системи контролю за досягненням стратегічних цілей слід вибрати сфери контролю:

- стратегічні цілі (як якісні, так і кількісні);
- критичні зовнішні та внутрішні умови, які покладено в основу стратегічних планів;
- вузькі та слабкі місця, виявлені в результаті аналізу стратегічного плану.

Вимоги до визначення системи підконтрольних показників такі:

- обсяги показників повинні бути обмежені;
- показники повинні містити дані по підприємству загалом, а також за всіма його підрозділами;
- вибрані показники повинні бути динамічні та перспективні (необхідно забезпечити можливість порівняння даних як мінімум за п'ять років);

- показники повинні мати характер раннього попередження;
- при виборі показників необхідно звертати увагу на те, щоб вони були порівнянні (з минулими досягненнями, з іншими підприємствами галузі тощо).

Аналіз вибраних підконтрольних показників включає:

- порівняння нормативних і фактичних значень з метою визначення відхилень;
- виявлення причин та відповідальних (винуватців) за відхилення;
- визначення залежності між отриманими відхиленнями і кінцевими результатами діяльності підприємства;
- аналіз впливу отриманих відхилень на кінцеві результати.

Аналітична інформація передається з деякою періодичністю керівникам підприємства для прийняття управлінських рішень.

3.6. Структура і зміст розділів контролінгу

Знову нагадаємо, що контролінг часто розглядають як концепцію інформації і управління; він посідає надзвичайно важливе місце в системі управління підприємством; стратегія і тактика діяльності підприємств зумовлюють розподіл контролінгу на стратегічний та оперативний; він тісно пов'язаний з іншими економічними науками. У цьому зв'язку детальніше розглянемо логіку контролінгової діяльності — структуру і зміст розділів контролінгу.

Контролінг має таку *структуру*:

- встановлення цілей;
- планування;
- управлінський облік;
- інформаційні потоки;
- моніторинг;
- контроль;
- аналіз планів, результатів та відхилень;
- вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень.

Встановлення цілей — це визначення якісних та кількісних цілей підприємства і вибір критеріїв, за якими можна оцінити ступінь досягнення поставлених цілей.

Планування — це перетворення цілей підприємства на прогнози і плани. Перший крок планування — *аналіз сильних і слаб-*

ких місць підприємства, можливостей і небезпек (SWOT-аналіз). На цій основі спочатку розробляється *стратегія* підприємства, а потім *план*. Згідно з цим планом оцінюється реальне досягнення цілей, а також що допомагає або заважає їх досягненню. План — це кількісне відображення цілей підприємства і розробка шляхів їх досягнення. Плани розробляються по підприємству загалом і за підрозділами. Контролінг забезпечує розробку методики планування, координує діяльність різних підрозділів і служб підприємства у процесі планування, а також оцінює плани щодо їх відповідності цілям, стимулюючої ролі, реальності виконання.

Оперативний управлінський облік відображає всю фінансово-господарську діяльність підприємства у процесі виконання *плану*. Як складова контролінгу він принципово відрізняється від бухгалтерського обліку. Специфіка управлінського обліку полягає в його орієнтації на інформаційні потреби керівників підприємства і підрозділів, на підтримку прийняття управлінських рішень; бухгалтерський облік забезпечує інформаційні потреби насамперед зовнішніх користувачів — податкових органів, банків, інвесторів, кредиторів, акціонерів та ін.

Система інформаційних потоків — найважливіший елемент системи контролінгу на підприємстві. Власне процес управління часто розглядається як процес перетворення інформації: управлінські впливи — це особлива інформація. У теорії інформації математично доведено, що існує деякий мінімальний обсяг інформації, без якого ефективне управління неможливе. Що різноманітнішою може бути реакція об'єкта управління, то більше потрібно інформації. Щодо підприємства це означає: що мінливіше економічне середовище, складніша внутрішня будова підприємства, то більше інформації необхідно для ефективного управління. Тому управляти можна, лише володіючи інформацією. Одне з основних завдань контролінгу — інформаційну підтримку управління — можна розв'язати за умови чіткого і злагодженого функціонування системи інформаційних потоків підприємства.

Контролінг надає інформацію, необхідну для функціонування системи управління на підприємстві. Інформація — це сукупність повідомлень, що зменшують ступінь невизначеності. Інформація, яку надає система контролінгу, повинна задовольняти такі вимоги: вірогідність; повноту; релевантність; корисність; зрозумілість; своєчасність; регулярність.

Цим вимогам має відповідати будь-яка інформація. Однак значущість різних вимог різна: якщо для бухгалтерського (фінансового) обліку головне — *достовірність*, то в системі контролінгу — *релевантність*. Інші вимоги до інформації в межах контролінгу виконують допоміжну функцію: несуттєва інформація, навіть якщо вона цілком достовірна, не може допомогти у прийнятті управлінських рішень; суттєва інформація, але достовірна лише на 95 %, може надати велику допомогу керівнику.

Релевантними вважаються повідомлення, безпосередньо пов'язані з конкретним рішенням:

- умови, в яких приймається рішення;
- цільові критерії;
- набір можливих альтернатив (які рішення можна прийняти);
- наслідки прийняття альтернативних рішень (що відбудеться, якщо буде прийнято те чи те рішення).

Моніторинг. Маючи інформацію, керівник може здійснювати моніторинг усієї фінансово-господарської діяльності підприємства:

- відстежувати процеси, що відбуваються на підприємстві, у режимі реального часу;
- складати оперативні звіти за короткий час (день, тиждень, місяць);
- порівнювати цільові результати з фактично досягнутими.

На основі такого порівняння роблять висновки про сильні та слабкі сторони підприємства, динаміку їх змін, сприятливі та несприятливі тенденції розвитку зовнішніх умов. Зміна умов зовнішнього та внутрішнього середовища спричинює перегляд цільових параметрів:

- необхідно перевірити, якою мірою оптимальні поставлені цілі в нових умовах;
- чи зможе підприємство через зміни, що відбулися, домогтися поставлених цілей.

На основі зміни цільових параметрів, прогнозу змін сильних і слабких сторін коригується план дій щодо цілей, і вже переглянутий план втілюється в життя, тобто коло замикається.

На основі всієї зібраної інформації система контролінгу здійснює контроль.

Контроль. Контролінг не тотожний контролю:

- контроль фіксує і оцінює факти, що вже сталися в діяльності підприємства;
- контролінг спрямований на перспективу.

Контролінг виконує певні контрольні функції, тому природа контролю суттєво змінюється.

Контроль поділяється на попередній, поточний і заключний.

Попередній контроль:

- контроль цілей (чи правильно поставлені цілі, чи коректно побудовано дерево цілей підприємства, чи не взаємно суперечливі різні цілі, якою мірою адекватно кількісні критерії відображають якісні цілі підприємства);
- контроль прогнозів (якою мірою вони реалістичні, обґрунтовані, інформативні, як допомагають підприємству розв'язати поставлені завдання);
- контроль розриву між цільовим і прогнозованим значеннями (якою мірою прогноз розвитку подій не відповідає цілям);
- контроль обмежень (які зовнішні або внутрішні умови заважають підприємству досягти поставлених цілей, які тенденції у розвитку цих умов);
- контроль планів (якою мірою різні плани підприємства оптимальні з позицій досягнення його цілей, чи не взаємно суперечливі плани);
- бюджетний контроль (контроль за витратами підрозділів шляхом розробки бюджетів).

Поточний контроль:

- контроль і моніторинг зовнішнього середовища підприємства з метою виявлення “слабких сигналів”;
- моніторинг внутрішнього середовища з метою раннього виявлення проблем.

Заключний контроль: контроль виконання планів (розрахунок відхилень фактичних значень від планових, аналіз їх причин).

Таким чином, у системі контролінгу акценти зміщуються з простого фіксування минулих фактів у бік перспективного, випереджального контролю, а також оперативного відстеження поточних подій; у фокусі контролю постає не минуле, а сьогодення і майбутнє.

Аналіз планів, результатів та відхилень. Аналізувати можна як минуле, так і сьогодення й майбутнє. Аналіз минулого спрямований на оцінку результатів минулої діяльності підприємства (чи досягло підприємство поставленої мети, що йому допомогло, що перешкоджало; які сильні та слабкі сторони під-

приємства). Аналіз сьогодення допомагає визначити, що відбувається на підприємстві в цей час і в якому напрямку воно розвивається. Аналіз майбутнього оцінює, чи зможе підприємство домогтися поставлених цілей, які можливості перед ним відкриваються, на які ризик слід очікувати.

Вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень. На основі аналізу готують рекомендації для прийняття управлінських рішень. З урахуванням поточної ситуації, а також майбутніх можливостей і небезпек контролінг визначає, які альтернативи дій є на підприємстві в цей момент, і оцінює ці альтернативи з позицій досягнення цілей підприємства. На основі таких рекомендацій керівник може діяти осмислено.

Отже, основне завдання контролінгу — спрямовувати систему управління підприємством на досягнення поставлених цілей. Контролінг поєднує різні елементи: встановлення цілей, планування, облік, контроль, аналіз, управління інформаційними потоками і вироблення рекомендацій для прийняття управлінських рішень. Завдяки інтегрованості контролінг забезпечує синтетичний, цілісний погляд на діяльність підприємства в минулому, сьогоденні та майбутньому, комплексний підхід до виявлення і розв’язання проблем підприємства.

Розділи контролінгу тісно пов’язані з контролінгом напрямів діяльності.

3.7. Класифікація витрат

Витрати підприємства — основний об’єкт управління в системі контролінгу.

Як зазначалося, основна мета діяльності підприємства — одержати дохід (прибуток). Тому контролінг надає велику увагу витратам — видам витрат, місцю їх виникнення, принципам управління ними. За розміри витрат на підприємстві відповідають керівники різних служб і підрозділів. Звідси найважливішими об’єктами контролінгу є “витрати” і “центри відповідальності”.

Забезпечення збільшення прибутку можливе за рахунок раціонального використання і зниження витрат на виробництво (собівартість) продукції. Тому витрати підприємства на виробництво продукції — основний об’єкт управління в системі контролінгу.

Мета класифікації витрат — виокремити із загальної маси *релевантної частини* суттєвої частини, на яку можна впливати в цей момент. Спосіб класифікації залежить від конкретного завдання керівника. Отже, класифікація витрат пов'язана зі специфікою конкретних завдань.

Перед керівником підприємства можуть постати такі завдання:

- як зміниться прибуток при зміні цін, витрат і обсягів виробництва;
- які наслідки матимуть зміни структури випуску продукції;
- яка оптимальна структура випуску продукції;
- яким має бути обсяг виробництва;
- який ризик і який “запас міцності”;
- які витрати на виробництво загалом;
- які витрати конкретного підрозділу;
- які витрати на виробництво певного виду продукції або групи видів продукції;
- які відхилення “плану-факту” і їх причини;
- хто відповідальний за відхилення;
- чи можливий фінансовий маневр;
- які конкретні резерви економії.

З огляду на наведені завдання витрати класифікуються так:

- **за динамікою витрат щодо обсягу випуску:**
 - *змінні* — змінюються прямо пропорційно змінам обсягу випуску (витрати на основні матеріали);
 - *постійні* — залишаються незмінними незважаючи на зміни обсягу випуску (загальногосподарські витрати);
 - *змішані* — змінюються при зміні обсягів виробництва, але на відміну від змінних витрат не у прямій пропорції, іншими словами, це витрати, що містять постійну та змінну складові (витрати на електроенергію);
- **за можливістю зарахування до конкретного об'єкта калькуляції (продукції):**
 - *прямі* — належність яких до конкретного об'єкта калькуляції (виду продукції, підрозділу) відстежується безпосередньо (прямі витрати не збігаються зі змінними: наприклад, витрати на утримання і експлуатацію устаткування

цеху прями, але постійні; витрати на основні матеріали, заробітну плату робітникам і цеховому персоналу, утримання виробничого устаткування);

- *непрямі* — які неможливо безпосередньо зарахувати до певного об'єкта калькуляції (витрати на утримання заводу/управління);

• **за ступенем регулювання:**

- *цілком регульовані* — відображають чіткий (функціональний) взаємозв'язок “входу” і “виходу” процесу виробництва (основні матеріали);

- *довільні (частково регульовані)* — виникають у результаті рішень, які періодично приймає керівник. Між “входом” і “виходом” немає жорсткого причинно-наслідкового зв'язку, а можлива лише кореляційна залежність (витрати на маркетинг і рекламу);

- *задані (слаборегульовані)* — на розміри яких неможливо впливати в короткотривалому періоді (витрати на будівництво виробничого корпусу).

Різним витратам за ступенем регулювання, як правило, відповідають відповідні часові горизонти — цілком регульовані витрати простежуються в короткотривалій період (основні матеріали), частково регульованим витратам відповідає триваліший період (реклама, маркетингові дослідження), слаборегульованим витратам відповідає найтриваліший часовий горизонт (будівництво виробничого цеху).

Таким чином, *витрати слід розглядати одночасно за різними аспектами:*

- динамікою витрат щодо обсягу випуску;
- ступенем регулювання витрат;
- стадіями технологічного процесу;
- статтями витрат;
- видами продукції;
- центрами відповідальності.

Сучасний дослідник С. Н. Петренко пропонує *розширений варіант класифікації витрат*, що враховує різні способи розподілу витрат конкретного підприємства. Це сприятиме обґрунтованішому підходу до вибору системи обліку витрат. Класифікацію витрат за основними ознаками наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Класифікаційна ознака	Елементи класифікації
Економічний елемент	<ul style="list-style-type: none"> • Матеріальні витрати • Витрати на оплату праці • Відрахування на соціальні потреби • Амортизація основних фондів та ін.
Калькуляційна стаття	<ul style="list-style-type: none"> • Сировина і матеріали • Покупні вироби, напівфабрикати, послуги і роботи виробничого характеру • Паливо та енергія на технологічні цілі • Основна заробітна плата виробничих робітників • Додаткова заробітна плата виробничих робітників • Відрахування на соціальні нестатки виробничих робітників • Витрати на підготовку та освоєння виробництва • Загальновиробничі витрати • Загальногосподарські витрати • Інші виробничі витрати • Комерційні витрати
За обсягами виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • Постійні • Умовно-постійні • Змінні: пропорційні та прогресивні
За собівартістю	<ul style="list-style-type: none"> • Прямі • Непрямі, що зараховуються на собівартість пропорційно базі: основній заробітній платі виробничих робітників; прямим витратам та ін.
За складом витрат	<ul style="list-style-type: none"> • Прості (одноелементні) • Комплексні (складні)
За процесом виробництва	<ul style="list-style-type: none"> • Предметів праці • Засобів праці • Живої праці
За сферами кругообігу засобів	<ul style="list-style-type: none"> • Виробничі (витрати сфери виробництва) • Невиробничі (витрати сфери обігу)
За періодами	<ul style="list-style-type: none"> • Одноразові • Поточні • Періодичні
За процесами планування	<ul style="list-style-type: none"> • Плановані • Позаплановані
За продукцією	<ul style="list-style-type: none"> • Загальні (сумарні) • На одиницю продукції
За об'єктами управління	<ul style="list-style-type: none"> • У місцях виникнення • Центрів відповідальності

Розрізняють ще й такі класифікаційні ознаки витрат:

- за ступенем усереднення (загальні, середні);
- за зарахуванням до періоду генерації прибутку (продукт, період);
- за технологічним процесом (основні, накладні);
- за охопленням нормування (нормовані, ненормовані);
- за характером використання ресурсного потенціалу (повне/ безвідходне/ використання, використання з відходами).

Витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг), групуються за двома ознаками: економічними елементами та статтями калькуляції.

Релевантними (суттєвими, істотними, значущими) вважаються тільки ті майбутні витрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення. При цьому слід враховувати безповоротні та змінювані витрати. *Безповоротними є витрати* минулих періодів, неістотні для прийняття управлінських рішень. *Змінювані, обов'язкові* (рос. вменённые) витрати (альтернативні, упущена вигода) релевантні для прийняття рішень.

Контролінг спрямовує роботу всіх служб і підрозділів на раціональне використання всіх видів витрат.

Ефективність процесу управління витратами зумовлена необхідністю визначення вузьких місць на підприємстві, тобто встановлення зон підвищеного ризику, виникнення відхилень, а також суб'єктів, здатних це заподіяти. У цьому зв'язку доцільно розподілити повноваження і відповідальність у сфері управління (у тому числі оперативного), що, у свою чергу, розширить можливість й підвищить ефективність менеджменту.

Нині розвиток управлінського обліку відбувається через розвиток такого напрямку, як “управління витратами”.

3.8. Поведінка витрат. Фактор витрат

Витрати постійні та змінні. *Витрати на весь обсяг випуску.* Зміни обсягів випуску або реалізації будь-якого виду продукції пов'язані зі зміною прибутку, тому, приймаючи рішення, керівник має передбачати, як це позначиться на витратах і виручці.

Релевантною є частина витрат і вигод, що змінюються при зміні обсягу виробництва продукції. Тому для визначення обсягу випуску Q продукції необхідно систематизувати витрати, поділивши їх на постійні F (незалежні від обсягу випуску), змінні V (змінюються пропорційно обсягу випуску) та змішані M (включають постійну і змінну частини) (рис. 3.2):

$$F = a_0; \quad V = a_1 Q; \quad M = b_1 Q + b_0. \quad (3.1)$$

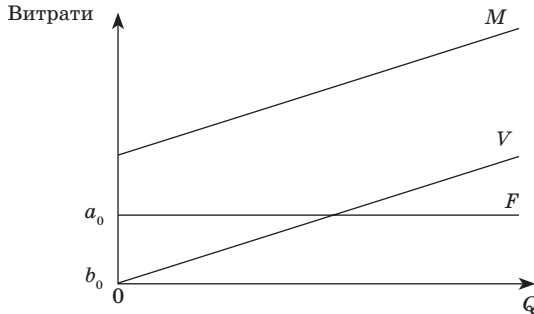


Рис. 3.2. Залежність витрат на весь обсяг випуску продукції (у вартісній формі) від обсягу випуску Q (у натуральних одиницях)

Наведені формули вказують на лінійну залежність витрат від обсягу випуску продукції.

Витрати на одиницю продукції. Постійні, змінні та змішані витрати на одиницю продукції обчислюють діленням відповідних витрат [див. (3.1)] на обсяг випуску:

$$f = a_0/Q; \quad v = a_1 = \text{const}; \quad m = b_1 + b_0/Q.$$

Таким чином, змінні витрати на одиницю продукції є константою, а постійні — гіперболічно залежать від обсягу випуску (рис. 3.3).

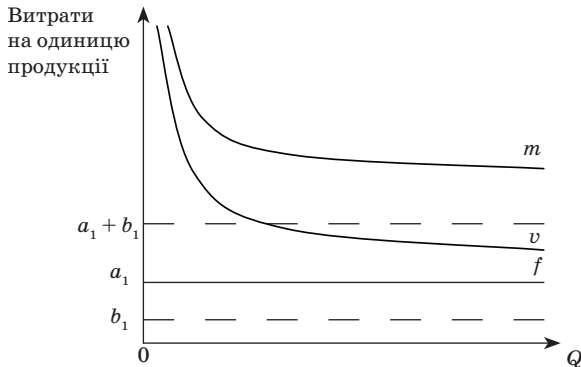


Рис. 3.3. Залежність постійних і змінних витрат на одиницю продукції (у вартісній формі) від обсягу випуску Q (у натуральній формі)

Постійні витрати в довготривалому періоді. Постійні витрати залишаються такими тільки нетривалий період, коли немає можливості збільшити або зменшити виробничі потужності.

Якщо обсяг виробництва перевищує існуючі виробничі потужності тривалий період, постійні витрати змінюються стрибкоподібно.

Ці зміни виникають у результаті додаткових витрат на придбання устаткування для збільшення обсягів випуску продукції, наприклад, понад певний рівень.

Для того щоб вирізнити постійні та змінні витрати, потрібно визначити період, коли виникають витрати, та інтервал обсягів випуску (вихід валової продукції).

Керівник може управляти змінними і постійними витратами. Постійні витрати не залежать від обсягу виробництва, але можуть змінюватися під впливом інших факторів (наприклад, витрати на утримання заводської їдальні постійні щодо обсягу випуску, але залежать від кількості працівників). У цьому зв'язку доцільно проаналізувати всі фактори, від яких залежать витрати, щоб визначити, від яких факторів залежать ці витрати і параметри цієї залежності (коефіцієнти пропорційності).

Залежність постійних витрат від обсягу випуску для виробничого устаткування потужністю 100 тис. т продукції на місяць при постійних витратах на його експлуатацію 300 гр. од. наведено на рис. 3.4.

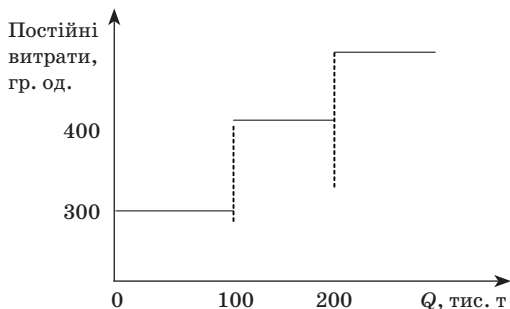


Рис. 3.4. Постійні витрати в довготривалому періоді

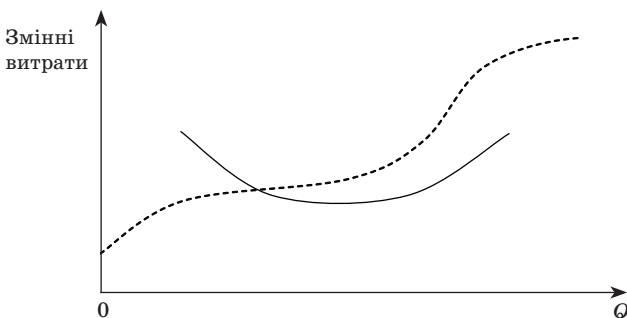


Рис. 3.5. Нелінійна залежність змінних витрат (у вартісній формі) від обсягу випуску Q (у натуральних одиницях)

При збільшенні обсягів виробництва працівники набувають досвід і кваліфікацію. Дослідна крива описує збільшення обсягів виробництва, а підвищення продуктивності праці зумовлює зменшення витрат. Якщо середня часова тарифна ставка робітника не змінюється, то зміну ставки змінних витрат на одиницю продукції можна подати у вигляді дослідної кривої (рис. 3.6).

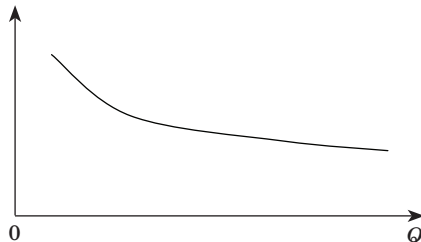


Рис. 3.6. Дослідна крива

Методи знаходження залежності витрат від обсягів випуску. Зокрема, це такі методи:

- інженерний (на основі технологічних схем);
- найменших квадратів (розподіл витрат на змінні та постійні включає групування витрат; збирання статистичної інформації; побудову графіка залежності витрат від обсягу; визначення числових параметрів залежності витрат від випуску; перевірку сили зв'язку між витратами і обсягом виробництва);
- візуального контролю (приблизна оцінка коефіцієнтів пропорційності);
- інтерполяції (побудова прямої на основі двох точок).

Фактори витрат

Менеджер може управляти постійними витратами, впливаючи на фактори витрат. Залежність витрат від факторів не завжди лінійна.

Приклади витрат, що змінюються пропорційно факторам, відмінним від обсягу випуску, наведено в табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Фактор впливу на витрати	Види витрат
Площа приміщення	Орендна плата
Вартість майна	Страховання
Кількість працівників	Витрати на утримання ідальні
Кількість замовлень	Витрати на оформлення замовлень
Кількість переналаджень	Витрати на переналадження устаткування
Фонд часу роботи устаткування	Витрати на технічний огляд устаткування

3.9. Центри відповідальності та їх класифікація

У межах системи контролінгу вся інформація групується та аналізується не по підприємству загалом, а за центрами відповідальності.

Центр відповідальності — це сегмент всередині підприємства, який очолює відповідальна особа, що приймає рішення.

Центри відповідальності класифікуються так:

- центри витрат регульованих та частково регульованих (довільних);
- центри прибутку;

- центри виручки;
- центри інвестицій.

Центри відповідальності формуються за видами діяльності .

Центр витрат — це підрозділ, керівник якого відповідає лише за витрати (ремонтний цех, цех основного виробництва, конструкторське бюро, адміністрація підприємства). Центром витрат вважається невеликий підрозділ, а центри відповідальності складаються з центрів витрат. Відповідно до класифікації витрат центри витрат поділяються на центри регульованих і частково регульованих (довільних) витрат (рис. 3.7).

Можливо встановити оптимальне співвідношення

Витрати \rightarrow Робота \rightarrow Обсяг випуску (у натуральній формі)
a

Неможливо встановити оптимальне співвідношення

Витрати \rightarrow Робота \rightarrow Обсяг випуску (у натуральній формі)
б

Рис. 3.7. Моделі функціонування центрів витрат регульованих *a* і частково регульованих (довільних) *б*

Наприклад, центром регульованих витрат є цех основного виробництва, центром довільних — конструкторське бюро, адміністрація підприємства.

Центр прибутку — це підрозділ, керівник якого відповідає як за витрати, так і за прибутки (підприємство у складі великого об'єднання). Центр прибутку може складатися з кількох центрів витрат (підприємство, що входить до складу об'єднання, складається з цехів і підрозділів; окреме підприємство у складі об'єднання).

Розподіл підприємства за центрами прибутку, як правило, здійснюється за дивізіональною організаційною структурою* (один дивізіон — один центр прибутку), але можливі й винятки.

* Дивізіональна організаційна структура — вид організаційної структури, де підрозділи фірми (дивізіони) самостійні у прийнятті оперативних рішень, а штаб-квартира здійснює лише загальний контроль стратегії і фінансових потоків. Розподіл фірми на дивізіони може здійснюватися за видами товарів і послуг, групами покупців, географічними регіонами. Дивізіональна організаційна структура широко застосовується великими фірмами, що випускають різноманітний асортимент продукції, транснаціональними корпораціями та ін.

Центр виручки — це підрозділ, керівник якого відповідає лише за виручку, але не за витрати (він відповідає також за витрати, але в обмеженому обсязі). Наприклад, відділ збуту відповідає не за всю собівартість реалізованої продукції, а лише за витрати на її реалізацію.

Центр інвестицій — це підрозділ, керівник якого відповідає за капіталовкладення, доходи і витрати (новий споруджуваний виробничий об'єкт, підприємство у складі об'єднання).

Іноді в центри прибутку виокремлюють функціональні підрозділи підприємства або його допоміжні служби: відділ маркетингу, підрозділ допоміжного виробництва. У цьому разі витратами відділу маркетингу вважатиметься нормативна заводська собівартість продукції плюс витрати відділу маркетингу, виручкою — виручка від реалізації, а прибутком — різниця між цими показниками. Такі функціональні центри називаються “псевдоцентрами прибутку”. Якщо підприємство виокремлює у центри відповідальності функціональні підрозділи або допоміжне виробництво, то постає питання про механізм формування внутрішніх цін.

Дослідник Б. В. Івашкевич крім перелічених центрів відповідальності вирізняє центри відповідальності за напрямками господарської діяльності:

- *центр відповідальності за постачання* — здійснює контроль не лише витрат на придбання і заготівлю товарно-матеріальних цінностей, а й розмір матеріальних запасів, ефективність складського господарства, якість матеріальних ресурсів;
- *центр збуту* — виконує аналогічні завдання, що й центр відповідальності за постачання, але щодо процесів і показників відпуску та реалізації продукції, робіт та послуг. Ці центри мають облікові показники обсягів діяльності та показники відповідних витрат;
- *центри відповідальності управління* — відділи та адміністративні служби, що здійснюють лише витрати;
- *виробничі центри відповідальності* — безпосередньо виробляють продукцію, виконують роботи, надають послуги.

Принципи розподілу центрів відповідальності на підприємстві такі:

- *функціональний*:
 - обслуговуючі центри — надають послуги іншим центрам всередині підприємства (наприклад, електростанція, робоча їдальня), це допоміжні центри;

- матеріальні центри — забезпечують заготовку і збереження матеріалів (наприклад, відділ матеріально-технічного постачання, склади), це можуть бути як основні, так і допоміжні центри. Витрати цих центрів можна зарахувати до конкретного виду продукції (при доволі детальному обліку);
- виробничі центри — це підрозділи основного і допоміжного виробництва. Витрати підрозділів основного виробництва, як правило, можна зарахувати до конкретної продукції. Витрати допоміжних виробничих центрів включаються в собівартість продукції опосередковано (через основні центри відповідальності);
- управлінські центри — заводоуправління, бухгалтерія, юридичний відділ та ін. Витрати цих центрів безпосередньо не пов'язані з конкретними видами продукції. На практиці зазвичай їх розподіляють за видами продукції пропорційно вибраній базі (заробітній платі, прямим витратам), хоча такий розподіл доволі умовний;
- збутові центри — здійснюють реалізацію продукції (наприклад, відділи маркетингу та збуту), це основні центри відповідальності, роботу яких зазвичай можна співвіднести з конкретними видами продукції;
- *територіальний* (доповнює розподіл за функціональним принципом):
 - в одному центрі відповідальності поєднано кілька функцій (підприємство має кілька представництв у різних регіонах, кожне з яких займається маркетингом, рекламою, збутом продукції, відстеженням угод);
 - один функціональний напрям діяльності поділяється на кілька центрів відповідальності (підприємство має кілька складів, розташованих у різних місцях міста);
- *відповідності організаційній структурі*;
- *подібності структури витрат*.

Ідею розподілу підприємства на центри відповідальності за функціональним принципом можна розвинути далі, розподіливши функціональні центри за *принципом подібності структури витрат* (додаткова зручність — можливість працювати з однаковими калькуляціями витрат, однаковими нормативами). Наприклад, ремонтний цех має кілька свердлильних та фрезерних верстатів, які можна об'єднати в одну структуру для спрощення розрахунків.

Вибір способу розподілу підприємства на центри відповідальності визначається специфікою конкретної ситуації, при цьому необхідно враховувати такі вимоги:

- у кожному центрі витрат мають бути показники для обчислення обсягу діяльності й база для розподілу витрат;
- у кожному центрі має бути відповідальний (керівник підрозділу);
- ступінь деталізації повинен бути достатній для аналізу, але не надлишковий, щоб облік не був надто трудомісткий;
- бажано, щоб для будь-якого виду витрат підприємства існував такий центр, для якого ці витрати були б прямі;
- до центрів витрат бажано зараховувати тільки прямі витрати (безпосередньо пов'язані з його діяльністю), а розподіл загальногосподарських витрат не враховувати;
- оскільки розподіл підприємства на центри відповідальності істотно впливає на мотивацію керівників відповідних центрів, необхідно враховувати соціально-психологічні фактори.

Розподіл підприємства на центри відповідальності і класифікація витрат є базою для створення на підприємстві системи управлінського обліку, що є найважливішим елементом системи контролінгу.

3.10. Показники діяльності центрів відповідальності

Ефективність діяльності центрів відповідальності визначається системою відповідних показників: для *центрів витрат* — це витрати, для *центрів прибутку* — це доходи та витрати, для *центрів інвестицій* — це інвестиції (капіталовкладення), доходи та витрати. Показниками центрів відповідальності є *натуральні вартісні показники*.

Витрати — один з найважливіших об'єктів управлінського обліку, що обліковуються за класифікацією витрат.

Загалом ефективність діяльності центрів відповідальності оцінюється через *систему бюджетів центрів відповідальності* та відповідних *показників рентабельності*.

Розрізняються такі методи обчислення *прибутку центрів відповідальності* [20, с. 390]:

- а) *маржинальний дохід* (виручка — змінні витрати) центру мінус постійні витрати, які контролює керуючий центру відповідальності;
- б) *маржинальний дохід*, що контролює керуючий центру відповідальності, мінус постійні витрати;
- в) *операційний прибуток центру* мінус розподілені корпоративні витрати;
- г) *прибуток* до виплати відсотків і податків мінус розподілені відсотки, які необхідно сплатити за довгостроковий кредит;
- д) *прибуток* перед оподаткуванням мінус розподілений податок на прибуток;
- е) *чистий прибуток*.

Аргументом на захист методів а) і б) є те, що на ці показники може впливати лише керуючий центру відповідальності, аргументом на захист методів в) — ж) — те, що підрозділ працює в межах підприємства і повинен нести частку загальних витрат.

Показниками бюджетів, наприклад, центрів прибутку є такі:

- обсяги випуску (виробництва, реалізації), які загалом визначаються отриманою виручкою;
- витрати, сформовані на основі класифікації за економічними елементами; статтями калькуляції; обсягами виробництва та ін.;
- отримуваний центром прибуток, який обчислюється як різниця обсягів випуску та здійснених витрат.

Крім того, важливими показниками ефективності діяльності центрів відповідальності є *показники маржинального доходу* і система коефіцієнтів, що характеризують якісні параметри діяльності центрів (коефіцієнт маржинального доходу та ін.).

Способи обліку витрат за центрами відповідальності

Облікове групування здійснюється на основі первинних документів, в яких вказується центр відповідальності та його код.

Це групування здійснюється одним з двох способів: застосуванням принципів подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках і послідовним перенесенням облікованих сум витрат з первинних на проміжні та кінцеві місця формування витрат; на основі використання спеціальних реєстрів (зведених звітів) і розрахунків матричної форми, що узагальнюють види витрат за місцями витрат.

При використанні методу подвійного запису розробляється спеціальний план рахунків місць витрат для кожного підприємства

тва. Він може бути пов'язаний із діючим планом рахунків бухгалтерського обліку витрат, але може також орієнтуватися на використання спеціальних рахунків управлінської бухгалтерії.

Облік і розподіл витрат за місцями їх формування за допомогою реєстрів матричної форми ґрунтується на поєднанні групвань за видами та місцями їх виникнення. Для цього складають спеціальну шахову відомість, за рядками і стовпцями якої відображаються види (статті, елементи) витрат і місця (центри) їх формування, а на перетині відповідних рядків і стовпців вказуються витрати. Якщо витрати неможливо зарахувати до певного центру витрат прямо, їх розподіляють прямо пропорційно вибраній базі.

Матричний взаємозв'язок місць і видів витрат наведено в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Види витрат		Місця витрат	
		допоміжні	основні
Первинні місця витрат	Місця одиничних витрат	Зарахування первинних загальних витрат до місця витрат	
	Місця загальних витрат		
Вторинні місця витрат		Обчислення баз розподілу	

Наведемо числовий приклад матричного взаємозв'язку місць і видів витрат.

Види витрат	Місця витрат	Загальні допоміжні місця	Місця матеріальних витрат	Виробництво				Місця управлінських витрат	Місця збутових витрат
				допоміжне місце	допоміжне місце	голове місце	голове місце		
Первинні витрати	Матеріал	350	400	300	200	1000	1890	1400	800
	Заробітна плата	50	30	40	20	400	300	160	40
	Інші витрати	—	—	—	—	—	—	—	—
	Разом	600	1800	900	1000	2500	3000	2000	1000

Розподіл витрат обслуговуючих виробництв	-600	120	260		120	100		
		-500	320		80	100		
			-1480	520	140	700	120	
				-1520	320	1200		
					-180			180
							-100	100
Кінцеві витрати	0	1420	0	0	2980	5100	2020	1280

Матричне подання реєстру зведеного обліку і групування витрат за місцями формування дає змогу поєднати нормування і облік за видами, місцями і цільовим призначенням витрат, уникнути дублювання і забезпечити єдину послідовність формування показників витрат.

Показники діяльності центрів відповідальності можна розглядати також в розрізі контролінгу напрямів діяльності підприємства, зокрема контролінгу управління, маркетингу, постачання, логістики, фінансового, інвестицій та інновацій.

3.11. Контролінг у системі управління

Сутність контролінгу можна визначити так (рис. 3.8):

- “робити правильну справу” — стратегічний контролінг;
- “робити справу правильно” — оперативний контролінг.

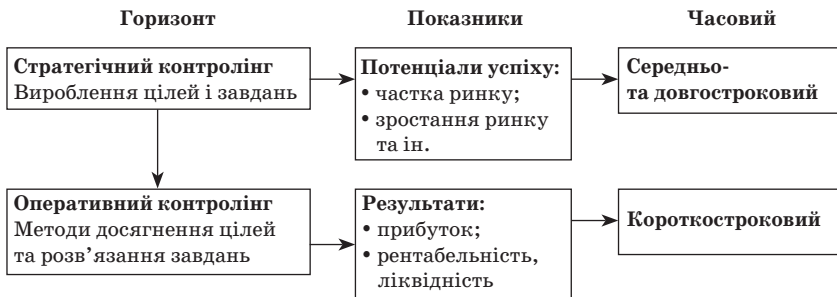


Рис. 3. 8

Стратегічний контролінг покликаний допомагати підприємству ефективно використовувати його переваги і створювати

нові потенціали успішної діяльності в перспективі. Служба стратегічного контролінгу є внутрішнім консультантом менеджерів та власників підприємства при виробленні стратегії, стратегічних цілей і завдань.

Оперативний контролінг покликаний допомагати менеджерам у досягненні запланованих цілей, які відображаються у формі кількісних значень — рівня рентабельності, ліквідності і/або прибутку.

Стратегічний контролінг координує функції стратегічного планування, контролю та системи стратегічного інформаційного забезпечення

Стратегічне планування. Цільове завдання стратегічного планування полягає в забезпеченні тривалого ефективного функціонування підприємства. Для цього необхідно формулювати та впроваджувати стратегії пошуку, побудови та збереження потенціалу успіху (дохідності).

Потенціали успіху розподіляють так:

- *нові та існуючі* (нові — здатність підприємства забезпечувати ефективніше, ніж у конкурентів, розв’язання наявних або нових проблем клієнтів; існуючі — потенціали, створені та використововані на підприємстві);
- *зовнішні та внутрішні* (зовнішні залежать від успішної комбінації “продукт/ринок”, внутрішні — інформаційні, структурні, технічні, фінансові, кадрові та ін.).

Центральною ланкою стратегічного планування є розробка *стратегії* — можливих дій щодо досягнення цілей підприємства. Стратегії формулюються та диференціюються в межах як підприємства загалом, так і його функціональних підрозділів.

Фази стратегічного планування такі:

- пошук і формулювання стратегічної мети;
- оформлення і оцінка стратегії;
- прийняття стратегічного рішення.

Стратегічний контроль. Завдання стратегічного контролю полягає у супроводі та підтримці стратегічного плану щодо забезпечення його життєздатності.

Фази стратегічного контролю такі:

- формування контрольованих величин;
- контрольна оцінка;
- прийняття рішення за результатами стратегічного контролю.

Система стратегічного інформаційного забезпечення. Ця система базується на стратегічному обліку та інструментарії стратегічних балансів. Існує кілька видів і методик складання стратегічних балансів. *Зовнішні баланси* будуються з метою виявлення та визначення шансів і ризиків підприємства на ринку (у зовнішньому середовищі). *Внутрішні баланси* спрямовані на виявлення вузьких місць на підприємстві шляхом оцінки сильних та слабких сторін його діяльності. *Методики побудови балансів* мають в основі бальну або відсоткову оцінку і порівняння сфер діяльності підприємства.

Оперативний контролінг координує процеси оперативного планування, контролю, обліку, звітності на підприємстві при підтримці сучасної інформаційної системи.

Основне завдання оперативного контролінгу полягає в забезпеченні методичної, інформаційної та інструментальної підтримки менеджерів підприємства для досягнення запланованого рівня прибутку, рентабельності та ліквідності в короткотривалому періоді.

3.12. Контролінг маркетингу

Основне завдання контролінгу маркетингу — інформаційна підтримка ефективного менеджменту щодо задоволення потреб клієнтів.

Розрізняються такі *напрями контролінгу маркетингу (маркетинг-міксу)*:

- політика щодо продукту;
- збутова політика;
- цінова політика;
- комунікаційна політика.

Стратегічний контролінг маркетингу включає:

- аналіз стратегічного портфолію (матриця “продукт — ринок”);
- методичну та інформаційну підтримку менеджменту при виборі та обґрунтуванні ідей нового продукту;
- координацію стратегічних планів.

Оперативний контролінг маркетингу охоплює такі завдання:

- формування і контроль цінової політики;
- формування і контроль збутової політики;
- формування і контроль комунікаційної політики.

Інструментами контролінгу маркетингу є такі:

- *GAP-аналіз* — аналіз стратегічних “люків”. Полягає у встановленні відхилень бажаного розвитку ситуації від очікуваного. Передбачає кількісне порівняння екстрапольованих та модифікованих значень бажаних та очікуваних цільових показників (рентабельність, прибуток, оборот та ін.);
- *портфоліо-аналіз* — оптимальний з позицій поєднання ризику та дохідності різних інвестицій. Передбачає розподіл діяльності підприємства за окремими стратегіями щодо продуктів і ринків;
- *розрахунок маржинального прибутку*. Дає змогу аналізувати ефективність заходів маркетингової політики цін і продуктів щодо поліпшення економічного результату діяльності підприємства. Різниця між доходами та витратами на маркетинг-мікс має бути максимальною. Предмети аналізу — групи продуктів, регіони, замовлення, групи клієнтів; об’єкт аналізу — доходи з обороту, маркетингові витрати;
- *порівняльні розрахунки* обмежуються лише аналізом витрат. При цьому витратам протиставлять результати діяльності підприємства: дохід, оборот, прибуток та ін.

У контролінгу маркетингу використовують такі показники: оборот/витрати на рекламу; оборот/ витрати продажів; оборот/ торговельна площа; оборот/витрати на обслуговування клієнтів після продажів.

3.13. Контролінг забезпечення ресурсами

Контролінг закупівель виробничих матеріалів має на меті знаходження та доставку з мінімальними витратами матеріальних ресурсів (сировинних, допоміжних та виробничих/основних), необхідних для виробничого процесу.

Контролінг забезпечення ресурсами виконує такі *завдання*:

- надання підрозділам постачання необхідної інформації про закупаювані матеріали для прийняття рішень про купівлю, верхню межу цін;
- аналіз матеріалів, що можуть стати критичними для підприємства, і в цьому зв’язку якими заходами ці вузькі місця можна подолати;

- оптимальне забезпечення підприємства матеріалами;
- розрахунок ефективності діяльності підрозділів постачання.

Інструментами контролінгу забезпечення ресурсами є такі:

- *дослідження ринків закуповуваних товарів і аналіз постачальників.* Безперервне накопичення, систематизація та оцінка інформації про ринки виробничих товарів і послуг. Особлива увага приділяється якості, кількості та цінам на товари різних постачальників; місцю розташування постачальників і термінам поставок;
- *ABC-аналіз* — подання допомоги покупцеві (службам забезпечення) при виборі найнеобхідніших для підприємства матеріалів. Полягає в тому, що закуповувані товари формуються у три групи, де товари групи А мають максимальну кумульовану вартість (кількість товару помножена на його ціну), відповідно товари групи С — мінімальну. Кумульовану вартість товарів подають у відсотках до вартості всіх придбаних товарів і напівфабрикатів, споживану кількість товару — у відсотках до загальної кількості всіх закуповуваних одиниць;
- *аналіз можливих ситуацій припинення процесу виробництва.* Безперервність виробництва може бути порушена відсутністю необхідних поставок, внаслідок чого виникають витрати, спричинені припиненням поставок;
- *визначення верхніх меж цін.* Верхня межа ціни — це максимальна ціна, за яку підприємство може придбати товар, що залежить від ступеня необхідності товару для виробництва. У разі існування товару-замінника його ціна і є верхньою межею ціни.

У контролінгу забезпечення ресурсами використовують такі показники:

- відносну частку вартості процесу закупівель у загальному обсязі закупівель:
= вартість процесу закупівель / обсяг закупівель;
- ефективність роботи співробітників відділу закупівель:
= загальна кількість замовлень / кількість працівників у відділі закупівель;
= досягнуте зниження цін / кількість працівників у відділі закупівель;
= фактична ціна / ринкова ціна;

- надійність забезпечення підприємства матеріалами і комплектуючими, що залежить від окремих постачальників:
 - квоти недопоставок:
 - = кількість недопоставок / загальна кількість поставок;
 - рівня обслуговування постачальниками:
 - = кількість вчасно отриманих замовлень / загальна кількість замовлень.

3.14. Контролінг у сфері логістики

Основне завдання контролінгу логістики — поточний контроль за економічністю процесів складування і транспортування матеріальних ресурсів, узгодження та оптимізація матеріальних потоків з іншими процесами, що відбуваються на підприємстві.

Інструментами контролінгу логістики є такі:

- *планування потреб у матеріалах.* Контролінг логістики, базуючись на виробничій програмі, визначає потреби в матеріалах, напівфабрикатах та комплектуючих. У його функції входять також розробка методики управління складськими запасами, вибір методу замовлення матеріалів до певного терміну, методів формування ритмів замовлень і відповідної політики закупівель. В усіх методах враховується загальний принцип — складський запас поповнюється після того, як обсяг запасу на складі досягне мінімального значення, або через певний період;
- *розрахунок витрат.* На основі планової кількості споживання запасів, визначеної за плановими цінами, можна розрахувати планові витрати в логістиці. Ці витрати поділяються на постійні та змінні. Основні місця виникнення витрат — прийняття матеріалів та напівфабрикатів, вхідний склад, система транспортування продукції підприємством, склад готової продукції;
- *контроль економічності та інформаційне забезпечення підготовки рішень.* Включає формування оптимальної стратегії надання підрозділам підприємства матеріалів, розрахунок оптимальної мережі поширення, вибір найефективнішої системи складування.

У контролінгу логістики використовують такі *показники*:

- ступінь готовності постачальника:
= кількість своєчасно задоволених потреб / загальна кількість потреб у матеріалах;
- вартість недоотриманого продукту:
= вартість припинення процесу виробництва / незадоволена потреба у продукції;
- тривалість прийняття товару:
= загальна тривалість прийняття товару / кількість поставок за місяць.

3.15. Фінансовий контролінг

Основне завдання фінансового контролінгу полягає в підтримці рентабельності та забезпеченні ліквідності, тобто здатності підприємства в будь-який момент виконати свої платіжні зобов'язання. Заходи у сфері фінансового контролю полягають у тому, що, маючи на меті підтримання фінансової рівноваги, працівники фінансового відділу повинні міркувати категоріями “план-факт”.

Завдання фінансового контролінгу такі:

- забезпечення ліквідності підприємства, що охоплює:
 - *структурну підтримку ліквідності* (передбачає підтримку збалансованої структури капіталу з метою отримання додаткових фінансових ресурсів, залучення кредитних ресурсів, можливість розширення бази власного капіталу, збалансований портфель інвестицій, вирівнювання структурного дисбалансу тощо);
 - *поточне забезпечення ліквідності* (орієнтовано виключно на фінансовий план і включає всі потоки платежів, усі надходження та виплати, особливо ті, що зараховуються до фінансування, інвестування та власного капіталу. Фінансовий контролінг покликаний координувати базові окремі плани (постачання, виробництво, збут, логістика), а також довгострокові інвестиційні плани);
 - *підтримку ліквідних резервів* (резерв ліквідності формується за рахунок надлишкових ліквідних коштів, що надходять. Велика невизначеність потребує форму-

вання більших за розмірами ліквідних засобів. Наявність ліквідних ресурсів з одного боку підвищує фінансову безпеку підприємства, з іншого — знижує його рентабельність);

- *фінансування*;

- узгодження фінансового та внутрішнього виробничого обліку;
- забезпечення взаємозв'язку внутрішніх і зовнішніх сфер підприємства завдяки бюджетуванню;
- використання фінансово-економічних показників.

Елементами фінансового контролінгу є такі:

- *довгострокове фінансове планування як інструмент підтримки ліквідності* (включає планування структури балансу і зв'язність капіталу, забезпечує фінансовий моніторинг на період до року, тобто дає змогу визначити, чи перебуває підприємство в довгостроковій структурній рівновазі. Мета структурної підтримки ліквідності полягає у збереженні для підприємства можливості фінансування діяльності завдяки залученому та власному капіталу; для підтримки оптимальної структури балансу використовуються такі балансові співвідношення: власний капітал / залучений капітал $\geq 0,5$; відповідно власний капітал / сума балансу $\geq 0,33$; власний капітал / основний капітал $\geq 0,5$; довгостроковий капітал / довгостроково пов'язана власність ≥ 1 ; ліквідний оборотний капітал / короткотерміновий залучений капітал $\geq 0,5$; оборотний капітал / короткотерміновий залучений капітал ≥ 1 . Структура балансу планується у процесі складання плану-балансу і аналізу руху балансу);
- *середньо- та короткострокове фінансове планування* для забезпечення поточної ліквідності (розробляється щоквартально та щотижня і орієнтоване на потік платежів).

До фінансового планування висуваються такі *вимоги*:

- *формальні* — наочність завдяки цілеспрямованому розподілу позицій плану; бруто-принцип, тобто неприпустимість розрахунку сальдо різних за якістю вимог та зобов'язань, особливо з різними термінами платежів;
- *змістовні* — передбачають узгодження і контроль виплат та надходжень за всіма сферами діяльності підприємства.

Фінансовий план у цьому разі є центральним об'єднуючим планом, що виконує інтегруючу функцію. При складанні фінансового плану доцільно дотримувати такий розподіл етапів планування: оборот; поточні зовнішні для підприємства платежі; інвестиційна діяльність; платежі, пов'язані із залученим фінансуванням; платежі від неосновної діяльності та податкові платежі; інші платежі.

Фінансовий контролінг використовується насамперед як інструмент аналізу балансу і звіту про прибутки/збитки. Для цього використовуються коефіцієнти ліквідності, часові порівняння балансів, схема показників, що характеризує платоспроможність клієнтів (схема застосовується банками).

Інструментами фінансового контролінгу є такі:

- *аналіз потоків платежів (КФ-аналіз).* Використовується для аналізу беззбитковості підприємства:

$$\begin{aligned} \text{КФ} = & \text{річний дохід після оподаткування} + \\ & + \text{збільшення пенсійного фонду (нетто)} + \\ & + \text{кошти, що спрямовуються до фондів, подібних} \\ & \text{пенсійному} + \\ & + \text{збільшення інших довгострокових фондів (нетто)} + \\ & + \text{сальдо результатів від непрофільної діяльності} + \\ & + \text{амортизація і переоцінка вартості обладнання;} \end{aligned}$$

- *аналіз робочого капіталу.* Показує частку оборотного капіталу, що використовується на покриття довгострокових обов'язків. Ця величина має бути невід'ємною.

$$\begin{aligned} \text{Робочий капітал} = & \text{вартість оборотного капіталу} - \\ & - \text{короткотерміновий залучений капітал;} \end{aligned}$$

- *фінансове "павутиння"* допомагає графічно пояснити зв'язок між різними цілями фінансового контролінгу (оборот, рентабельність обороту, прибуток після оподаткування, рентабельність власного капіталу, власний капітал, власний капітал як відсоток суми балансу, інвестиції, оборот капіталу). Перевага фінансового павутиння полягає у візуалізації найважливіших цільових співвідношень;
- *баланс руху засобів і фінансовий план.* За допомогою типової розрахункової схеми плануються конкретні платежі за угодами і аналізуються відхилення. Такий підхід дає змогу інтегрувати фінансове планування і планування результату.

3.16. Контролінг інвестицій

Основне завдання контролінгу інвестицій — досягнення цілей підприємства в інвестиційній діяльності.

До напрямів інвестиційного контролінгу належать:

- планування і координація інвестиційної діяльності в межах стратегічного та оперативного контролінгу;
- реалізація інвестицій (проект-контролінг);
- контроль за реалізацією інвестицій (поточні порівнянні розрахунки, контроль бюджету інвестиційного проекту);
- ініціювання нових інвестиційних проектів і вироблення пропозицій щодо їх реалізації, особливо проектів, що забезпечують довготривалі потенціали успіху.

Типова схема інвестиційного процесу така: ініціювання інвестицій; опис інвестиційної проблеми; встановлення критеріїв оцінки; визначення факторів-обмежень; пошук альтернативних інвестицій; попередній вибір альтернативних інвестицій; оцінка і вибір альтернатив, яким надається перевага; реалізація проекту; контроль реалізації інвестиційного проекту.

Розглянемо *інструменти інвестиційного контролінгу*.

1. *Статистичні методи інвестиційних розрахунків* — оцінюють окремі інвестиційні проекти на основі очікуваного результату від їх реалізації за один період:

- *порівняння витрат і результату* — співвідносяться щорічні витрати двох або більше інвестиційних проектів з метою виявлення проекту з мінімальними витратами. При порівнянні результатів кількох проектів рішення приймаються виходячи з величини прибутку в одиницю часу;
- *розрахунок вартості машино-години* — для інвестиційних проектів порівнюються вартості одного машинного часу. Вибирається проект з найменшою вартістю одного машинного часу;
- *порівняння рівнів рентабельності* — співвідносяться додатковий (очікуваний від реалізації проекту) середньорічний прибуток (до і після оподаткування) і капітал, використовуваний протягом терміну реалізації проекту. Таким чином, за статичною рентабельністю оцінюється середня відсоткова ставка інвестованого у проект капіталу:

$$\text{Статична рентабельність} = \frac{\text{Середній прибуток}}{\text{Середня величина пов'язаного капіталу}}$$

Прибуток є результатом економії витрат. Згідно з критерієм статичної рентабельності вигідніші інвестиції, в яких рентабельність не нижча встановленого мінімального рівня;

- *статичне порівняння термінів окупності* — порівняння процесів повернення капіталу шляхом розрахунку періоду повернення капіталу:

$$\text{Термін окупності} = \frac{\text{Використовуваний капітал}}{\text{Середня сума повернення капіталу}}$$

Перевагу необхідно надавати проекту, у якого період повернення капіталу не перевищує раніше встановленого терміну.

2. *Динамічні методи інвестиційних розрахунків* — передбачають розрахунки для всього терміну реалізації інвестиційного проекту:

- *метод приведеної величини доходу* — суми надходжень та виплат протягом терміну використання об'єкта інвестицій приводять до початкового моменту, тобто дисконтують. Формула для розрахунку:

$$E_0 = -C_0 + \sum_{t=1}^n (K_e - K_a) q^{-t},$$

де E_0 — приведена величина доходу; C_0 — початкова вартість інвестицій; n — термін реалізації інвестиційного проекту; K_e, K_a — відповідно надходження та виплати за інтервал часу t .

Коефіцієнт дисконтування визначається так:

$$q = \frac{1}{(1+i)} = (1+i)^{-1},$$

де i — відсоткова ставка за інтервал часу;

- *метод внутрішньої норми дохідності* є критерієм ефективності і передбачає таку відсоткову ставку (r), при якій дисконтна сума потоку платежів дорівнює нулю:

$$E_0 = -C_0 + \sum_{t=1}^n (K_e - K_a) \frac{1}{(1+r)^t} = 0.$$

Рівняння розв'язується графічно, аналітично або числовими методами;

- *метод ануїтету* є інверсією методу приведеної величини доходу:

$$d = E_0 \frac{q^n (q-1)}{q^n - 1}.$$

Інвестиція ефективна, коли її ануїтет перевищує або дорівнює нулю;

- *метод динамічного терміну окупності.*

3. *Функціонально-вартісний аналіз.* Недолік статичних та динамічних методів полягає в тому, що вони базуються на монетарних величинах, і це часто ускладнює оцінку проекту. Доцільніше використовувати функціонально-вартісний аналіз, який базується на суб'єктивній оцінці технічних особливостей порівнюваних проектів (що часто спричинює помилкові результати). Загальний алгоритм функціонально-вартісного аналізу такий:

- побудова системи цілей (ієрархія цілей);
- зважування цілей за допомогою коефіцієнтів;
- складання таблиці значущості функцій;
- визначення і оцінка альтернатив реалізації функцій;
- розрахунок корисності й формування послідовності в матриці цінності цілей;
- аналіз чутливості отриманої послідовності до зміни вагових коефіцієнтів цілей;
- оцінка і видання результатів.

3.17. Контролінг інноваційних процесів

В умовах зростаючої динаміки ринків особливо важливим стає управління процесом нововведень, які, у свою чергу, є основою досягнення комерційного успіху. Крім того, інновації (особливо технологічні та продуктові) більшою мірою, ніж інші види діяльності підприємства, поєднані зі значними обсягами інвестицій і ризиками.

Розрізняються такі *інноваційні ризики*:

- *технічні* — означають ймовірність того, що у процесі реалізації інноваційного проекту не буде досягнуто заданих техніко-експлуатаційних характеристик виробу;
- *часові* — зумовлені несвоечасністю реалізації інноваційного проекту: “пізній” вихід може означати втрату конкурентоздатності продукту або відсутність його задля сучасних умов і вимог;
- *економічні (фінансові)* — виникають у результаті перевищення фактичних витрат ресурсів над запланованими; про-

дукція може бути надто дорогою і через це погано продавати. А це призводить до втрати ліквідності підприємства.

Інновації можна розглядати як окремі проекти, позаяк їм притаманні всі ознаки проекту:

- інновації поєднані з новизною, нерегулярністю і відповідно невизначеністю;
- інноваціям притаманні комплексність і слабка структурованість;
- інноваціям притаманні ризики (технічні, часові, економічні);
- інновації мають чітку мету, визначені за змістом, обмежені термінами реалізації, що спрямовані на зміни;
- бюджет інновацій (проекту) обмежений;
- інноваційний процес можна поділити на стадії з проміжними цілями і завданнями.

Оскільки інновації можна вважати окремими проектами, для їх управління може застосовуватись *методологія “управління проектами” (Project management)*.

Розрізняються такі *організаційні форми управління проектами:*

- *керівник підприємства*, який самостійно виконує функції інтеграції окремих програм, етапів і стадій проекту;
- *спеціальні комітети*, що відповідають за реалізацію проектів (нововведень), виконують координаційно-інтегруючі функції. Проте їх рішення швидше консультативні, тоді як для ефективного виконання стадій проекту необхідні конкретні дії;
- *інститут спеціальних помічників керівника* — керуючих проектів — найпоширеніший.

Існують такі *схеми функціонування проектних груп в організаційній структурі підприємства:*

- *з функціональною координацією*. Керівник проекту та його підлеглі виконують допоміжну координуючу функцію. Керівник проекту налагоджує зв'язки між функціональними підрозділами і координує роботи проекту, виконуючи при цьому функції помічника керівника з питань реалізації проекту;
- *проектне управління*. Формується одна або кілька груп, в яких концентруються матеріальні, людські та фінансові ре-

сурси. Створюється автономна лінійно-функціональна організація, підрозділи якої виконують конкретні завдання проекту: проектування і розробку продукції, виробництво, управління фінансами, взаємовідносини з підрядчиками і постачальниками;

- *матричні структури.* Керівники проектів взаємодіють з керівниками функціональних підрозділів, налагоджуючи горизонтальні зв'язки. Можливе формування тимчасових проектних груп зі співробітників функціональних підрозділів. Керівник проекту визначає зміст і терміни виконання робіт за проектом, координує технічний та фінансовий аспекти проекту. Функціональний керівник відповідає за методи досягнення поставлених цілей, підготовку співробітників (що займаються проектом), підвищення їх кваліфікації, інформаційне забезпечення.

Основне завдання *проект-контролінгу* полягає у спостереженні за процесом реалізації проекту, контролі та інформаційній підтримці ефективного управління проектом.

Контрольні питання

1. Управлінський облік і контролінг: обов'язкові для будь-якого підприємства; необов'язкові; не обов'язкові, але бажані. Відповідь обґрунтуйте.
2. Відмінності оперативного та стратегічного контролінгу полягають у такому: орієнтації; предметі; завданнях; меті. Відповідь обґрунтуйте.
3. Які існують концепції контролінгу? Розкрийте їх.
4. Об'єктом контролінгу є: господарські процеси; бухгалтерська звітність; фінансова діяльність підприємства; показники результативності діяльності підприємства; ресурси підприємства. Відповідь обґрунтуйте.
5. Контролінг та управлінський облік можуть використовуватись: лише на промислових підприємствах та в будівельних організаціях; у будь-яких комерційних організаціях; у будь-яких організаціях, включаючи бюджетні. Відповідь обґрунтуйте.
6. Причини появи контролінгу на підприємствах.

7. Що таке “філософія дохідності”? Наведіть власні пояснення.
8. Які існують об’єднання підприємців і за якими ознаками вони групуються?
9. Чи правомірно отожднювати поняття “управлінський облік”, “контролінг”, “внутрішньогосподарський облік”?
10. Чим зумовлені необхідність класифікації підприємств та їх розподіл за видами економічної діяльності?
11. Управлінський облік і контролінг орієнтовані переважно на облік та контроль: підсумкових показників діяльності підприємства; показників роботи внутрішньозаводських підрозділів і служб; відбувається в інтересах власників підприємства (схоронності майна, правильності розрахунку дивідендів та ін.). Відповідь обґрунтуйте.
12. Об’єктом управління в системі контролінгу є: витрати виробництва; витрати діяльності; поведінка витрат; витрати центру відповідальності. Відповідь обґрунтуйте.
13. Чим зумовлена необхідність класифікації витрат підприємства?
14. Які найсуттєвіші ознаки покладені в основу класифікації витрат?
15. Як поділяються витрати щодо обсягу виробництва?
16. Як поводяться витрати в довготривалому періоді?
17. Постійні витрати підприємства незмінні в загальній сумі витрат або постійні в розрахунку на одиницю продукції. Відповідь обґрунтуйте.
18. Витрати, що включаються в собівартість продукції, групуються за такими ознаками: об’єктом управління; статтями витрат; економічними елементами витрат; періодом.
19. Охарактеризуйте методи оцінки поведінки витрат.
20. Визначте, яке з наведених тверджень правильне: постійні витрати не змінюються нетривалий період; постійні витрати змінюються залежно від зміни обсягу виробництва в довгостроковій перспективі; у результаті перевищення обсягу виробництва над виробничою потужністю постійні витрати змінюються лінійно; у результаті перевищення обсягу виробництва над виробничою потужністю постійні витрати змінюються стрибкоподібно.
21. Сутність класифікації витрат за центрами відповідальності.
22. Визначення поняття “центр відповідальності” і сутність класифікації за центрами відповідальності.

23. Внутрішній зміст понять “центр прибутку”, “центр витрат”, “центр інвестицій”.
24. Територіальна відокремленість центрів відповідальності обов’язкова; бажана; немає значення. Відповідь обґрунтуйте.
25. Принципи розподілу і основні вимоги до центрів відповідальності.
26. Між витратами та результатами діяльності підприємства існують кількісні взаємозв’язки; вартісні залежності; кількісні та вартісні залежності. Відповідь обґрунтуйте.
27. Релевантні витрати залежать: від віку підприємства; обсягів діяльності та продажів; управлінського рішення. Відповідь обґрунтуйте.
28. Основна мета контролінгу підприємства, що працює в нормальних умовах — зменшити витрати підприємства; досягти максимального прибутку; збільшити обсяги продажів. Відповідь обґрунтуйте.
29. Головну роль у досягненні кінцевих цілей підприємства відіграють центри: продажів; інвестицій; виробничі. Відповідь обґрунтуйте.
30. Способи обліку витрат за центрами витрат.
31. Основні відмінності стратегічного та оперативного контролінгу і їх причини.
32. Основні завдання стратегічного та оперативного контролінгу.
33. До напрямів контролінгу маркетингу належать: цінова політика; фінансова політика; товарна політика; збутова політика; інформаційно-комунікаційна політика. Відповідь обґрунтуйте.
34. Коротко охарактеризуйте інструменти, що застосовуються при здійсненні контролінгу маркетингу.
35. Основні завдання контролінгу забезпечення ресурсами.
36. Основними інструментами контролінгу забезпечення ресурсами є: аналіз постачальників; АВС-аналіз; планування потреби в матеріалах; метод внутрішньої норми дохідності. Відповідь обґрунтуйте.
37. Які інструменти застосовуються при здійсненні контролінгу логістики?
38. Завдання контролінгу логістики полягає в контролі: за процесом надходження матеріальних ресурсів та мінімізацією витрат; за процесом впровадження нововведень та результатів їх функціонування; за рівнем прибутковості та платос-

проможністю підприємства в короткому періоді; за економічністю процесу заготівлі та транспортування матеріальних ресурсів.

39. До основних належать такі завдання фінансового контролінгу: підвищення ділової активності; підтримка рентабельності; забезпечення ліквідності; забезпечення фінансової стійкості. Відповідь обґрунтуйте.
40. Переваги та недоліки статистичних та динамічних методів інвестиційних розрахунків при здійсненні інвестиційного контролінгу. Як вони впливають на прийняття управлінських рішень?
41. Проект-контролінг — це здійснення контролю: за процесом розробки проекту; за ризиками, пов'язаними з проектом; за процесом реалізації проекту. Відповідь обґрунтуйте.

ЗАГАЛЬНІ АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ — ЗОВНІШНЬОЇ ФУНКЦІЇ УПРАВЛІННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

4.1. Сутність, мета і функції фінансового контролю

Необхідною умовою визначення сутності фінансового контролю, його мети та функцій є розкриття поняття “контроль”.

Поняття “**контроль**” використовується в науці тривалий час. Розкриттю його змісту присвячено багато праць юристів, соціологів, економістів, що досліджують контроль як сферу діяльності органів державного і господарського управління. Проте це поняття залишається невизначеним.

Існує багато підходів до трактування поняття “контроль”. Їх різноманітність зумовлена складністю і багатогранністю змісту контролю. По суті різні визначення контролю розкривають різні його аспекти. Загалом їх можна умовно об’єднати у дві групи.

До першої групи належать *найзагальніші трактування поняття “контроль”*:

- *відповідно до походження слова “контроль”*: слово “контроль” походить з латинської поєднанням слів *zola*, що означає “рулон паперу із записами, документ”, і *contra* — “протиставлення щодо розміщених у документі тверджень”. Французьке слово *controle* означає “порівняння” або “протиставлення”. Закономірності та форми контролю вивчають з позицій ставлення суб’єкта до об’єкта, розгляду об’єкта на стадіях його виникнення, становлення і розвитку. Контроль покликаний коригувати поведінку підконтрольного об’єкта і спрямовувати процес управління на формування ідеальної моделі. Сутність контролю як відносно відокремленої частини полягає в перевірці відповідності діяльності підконтрольного об’єкта настановам, які цей об’єкт отримав від управлінської ланки;

- *регулярна перевірка дотримання господарського законодавства, виявлення порушень державної дисципліни.* Таке звуження сутності контролю до засобів забезпечення законності, перевірки дотримання правових норм багато вчених не поділяють. Так, І. А. Белобжецький зазначав, що за важливості перевірки виконання законів та інших нормативних актів не можна зводити сутність контролю тільки до цього. Другий його аспект — це наявність зворотних зв'язків, що виявляється в активному впливі контролю на раціональніше використання ресурсів, усунення перешкод на шляху оптимального функціонування різних ланок управління;
- *систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів.* У цьому підході не визначено сутності “заданих параметрів” і хто або що ці “параметри” “задає”;
- *перевірка виконання господарських рішень з метою встановлення їх законності та економічної доцільності;*
- *інструмент дослідження економічної реальності, що пізнається в порівнянні* (гносеологічний (пізнавальний) підхід). Контроль як тип відносин є ставленням суб'єкта до власної діяльності або діяльності інших суб'єктів з позицій дотримання конкретних норм. Нехтуючи контролем, свідомо або несвідомо позбавляючись його, суб'єкти втрачають можливість порівнювати, а також пізнавати реальність. Оскільки контроль базується на порівнянні кількох величин, його слід розцінювати як безальтернативний спосіб пізнання, особливо у практично-пізнавальному трактуванні. Це означає, що може йтися про гносеологічну роль і функцію контролю в суспільно-господарському бутті.

Контроль є невіддільною складовою управління, що підтверджено у ст. 1 Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI) у 1977 р.: організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими ресурсами, оскільки результатом такого управління є відповідальність перед суспільством.

Управлінський цикл складається з кількох стадій: планування, організації, виконання, звітування, контролю. Причому,

“контроль” є водночас самостійною стадією управління і може бути реалізований щодо окремих стадій. Цикл управління завершується заключним контролем, а висновки такого контролю є підставою для прийняття нового управлінського рішення і забезпечення нового управлінського циклу. Без контролю цикл управління залишається незавершеним, оскільки результати управління не перевірені та не піддані об’єктивній критиці для виявлення можливих адміністративних помилок, відхилень від стандартів або недотримання управлінських принципів.

Отже, сутність контролю повинна визначатися відповідно до його ролі в системі управління.

Саме такої концепції дотримуються автори визначень поняття “контроль”, які належать до другої групи. **Поняття “контроль” вони пов’язують із системою управління** і визначають так:

- *форма зворотного зв’язку, через яку управлінська система отримує необхідну інформацію про справжній стан керованого об’єкта і виконання управлінських рішень. Цей підхід кібернетичний. Відповідно до нього на перший план висувуються технічні аспекти контролю, а не соціально-економічні;*
- *елемент управлінської діяльності:*
 - *перевірка виконання кожного управлінського рішення. Цей підхід характерний для фахівців з теорії управління. У ньому контроль не розглядається як цілеспрямований і певною мірою відокремлений напрям управлінської діяльності;*
 - *знаходження і аналіз результатів виконання стратегічних планів, планів маркетингу та прийняття коригуючих заходів;*
 - *контроль, що є складним процесом, скерованим на перевірку відповідності контрольованих об’єктів вимогам та заданим параметрам;*
 - *контроль, що є складовою управління економічними об’єктами та процесами і полягає у спостереженні за об’єктом з метою перевірки відповідності бажаному та необхідному стану, передбаченому законами, положеннями, інструкціями, іншими нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами;*
- *контроль — невіддільна складова системи регулювання, мета якої полягає у виявленні відхилень від прийнятих стандартів та порушень принципів, законності, ефективності й*

економії витрачання матеріальних ресурсів на якомога ранній стадії з тим, щоб мати можливість вжити коригуючих заходів, а в окремих випадках притягнути до відповідальності винних, отримати компенсацію за спричинені збитки або вжити заходів попередження чи скорочення таких порушень у майбутньому (ст. 1 Лімської декларації);

- *спостереження і перевірка* відповідності процесу функціонування об'єкта прийнятим управлінським рішенням — законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам тощо; виявлення результатів впливу суб'єктів на об'єкт, відхилень від вимог управлінських рішень, від прийнятих принципів організації та регулювання;
- *система спостереження та перевірки*:
 - відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на об'єкт управління з виявленням відхилень, допущених при прийнятті цих рішень;
 - відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт з виявленням відхилень, допущених при прийнятті цих рішень; за допомогою контролю встановлюються причини і винні у відхиленнях з метою усунення негативних явищ і недопущення їх у майбутньому;
 - процесу функціонування відповідного об'єкта; контроль здійснюється з метою встановлення відхилень від заданих параметрів, передбачає вивчення, виявлення, фіксацію, аналіз, порівняння проблем, а також відображення в обліку змісту господарських операцій. При цьому контроль дає змогу не лише виявляти, а й запобігати помилкам і недолікам у роботі учасників управління, шукати нові резерви та можливості;
- *функція управління*:
 - контроль як одна з функцій управління в найзагальнішому вигляді — система спостереження і перевірки процесу функціонування та фактичного стану керованого об'єкта з метою оцінки обґрунтованості й ефективності управлінських рішень і результатів їх виконання, виявлення відхилень від вимог цих рішень, усунення несприятливих

ситуацій і сигналізуванню про них; у цьому визначенні підкреслюється активна роль контролю в управлінні економічними процесами й те, що він не вичерпується лише констатацією відхилень від вимог управлінських рішень.

Контроль як функція управління підпорядкований розв'язанню завдань системи управління. Тому призначення контролю відповідає цілям управління, які зумовлюються економічними і політичними закономірностями розвитку певної формації. Сутність контролю полягає в тому, щоб за допомогою певної системи перевірок забезпечити виконання господарських планів, раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Сутність контролю як функції соціального управління та політичного керівництва держави різна. Контроль як *функція соціального управління* — це система спостереження і перевірки процесу функціонування відповідного об'єкта в соціальній сфері суспільства з метою встановлення відхилень від заданих параметрів. Як функція соціального управління контроль об'єктивно необхідний. Він спрямовує процес управління за встановленими ідеальними моделями, коригуючи поведінку підконтрольного об'єкта. Контроль як *функція політичного керівництва* — це засіб зміцнення демократії в умовах багатопартійного суспільства. Основна спрямованість цього контролю полягає в перевірці виконання правлячою партією своїх програмних настанов і передвиборних платформ щодо прискорення соціально-економічного розвитку країни і подальшого зростання добробуту народу. Завдання контролю полягає у своєчасному виявленні порушень і конституційному їх усуненні.

Як функція управління контроль є позитивною організуючою діяльністю творчого процесу, зміст, форми і методи якої постійно вдосконалюються. Специфічне призначення функції контролю в управлінні дає можливість стверджувати її самостійність, відокремити її від інших функцій управління як у методологічному, так і організаційному плані;

- *визначення, встановлення або виявлення фактів, їх порівняння з цілями і регламентами, сигналізація компетентним органам про результати.* Разом з тим у компетенцію

контролю не входить прийняття рішення про зміни напряму діяльності досліджуваної ланки. Для контролю характерні не засоби втручання чи покарання, а інформаційно-аналітичне забезпечення вищих управлінських ланок. У разі надання обов'язкових вказівок щодо коригування управлінської діяльності має йтися не про контроль, а про нагляд за адміністративними органами. При цьому слід враховувати, що нагляд не обмежується спостереженням, а включає також елемент управління за допомогою відповідних директив. Водночас на відміну від адміністративного нагляду органи контролю цікавляться не тільки тим, чи не порушив суб'єкт управління чинне законодавство, а й тим, якою мірою правильно, доцільно й ефективно він використав усі надані йому повноваження. При цьому специфіка адміністративного нагляду (наприклад, прокуратури) виявляється в обмеженні його компетенції перевіркою тільки законності дій конкретного об'єкта.

У широкому розумінні контроль необхідно розглядати як *процес, який повинен забезпечити відповідність функціонування керованого об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне здійснення окреслених цілей. Сутність контролю* полягає у здійсненні цілеспрямованого впливу на об'єкти управління, що передбачає систематичний нагляд, спостереження за їх діяльністю для виявлення відхилень від встановлених норм, правил, вимог чи завдань у процесі їх виконання.

Фінансовий контроль є складовою **економічного контролю**. Поняття “економічний” підкреслює сферу поширення контрольних функцій лише на галузь економіки як сукупність продуктивних сил і виробничих відносин суспільства, його базис.

Поняття “економічний контроль” у науковій літературі визначено недостатньо. Низка вчених розглядає його у вузькому значенні, наприклад, обмежує контролем господарювання підприємств, розглядаючи економічний контроль як систему конкретних заходів, скерованих на раціональне господарювання підприємств з різними формами власності в умовах ринкових відносин; контролем за виробництвом; вивченням фактів втрат та нераціонального використання ресурсів, незаконних витрат засобів та умов, що сприяли цим явищам; відстеженням реальної економіки, тобто створенням руху потоків товарів, робіт, послуг.

Часто економічний контроль ототожнюють з фінансовим, господарським, управлінським або фінансово-господарським.

Економічний контроль необхідно розглядати як об'єктивну економічну категорію і функцію управління суспільним виробництвом. Він забезпечує перевірку виконання завдань та зобов'язань, збереження всіх форм власності, дотримання законності та ефективності використання ресурсів у процесі створення та розподілу сукупного суспільного продукту.

Не повною мірою визначено й поняття “фінансовий контроль”.

Окремі науковці звужують фінансовий контроль до державного фінансового контролю, який є його складовою. Наприклад, фінансовий контроль визначають як діяльність державних та громадських органів, що полягає в перевірці обґрунтованості процесів формування і використання централізованих та децентралізованих грошових фондів з метою отримання планових пропорцій у розширеному виробництві. Мало того, фінансовий контроль розглядають як складову державного фінансового контролю.

Фінансовий контроль визначають так:

- одна з форм управління фінансами, особлива сфера контролю, зумовлена формуванням і використанням фінансових ресурсів в усіх структурних підрозділах економіки держави; передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх законності, економічної доцільності та досягнення позитивних результатів діяльності. Сферою фінансового контролю є господарські операції, здійснювані з використанням грошей, а в окремих випадках і без них (наприклад, бартерні угоди);
- комплексна і цілеспрямована фінансово-правова діяльність органів фінансового контролю або їх підрозділів чи представників, а також осіб, уповноважених здійснювати контроль, що базується на положеннях актів чинного законодавства; полягає у встановленні фактичного стану справ на підконтрольному об'єкті щодо його фінансово-господарської діяльності та спрямований на забезпечення законності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів для ефективного соціально-економічного розвитку всіх суб'єктів фінансових правовідносин, а також передбачає перевірку господарських і фінансових операцій щодо їх достовірності, законності, доцільності й ефективності.

У широкому розумінні під **фінансовим контролем** слід розуміти багатоаспектну міжгалузеву систему контролю та нагляду наділених контрольними функціями державних та громадських органів фінансово-господарської діяльності підприємств, установ та організацій з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності їх діяльності, встановлення законності та доцільності фінансово-господарських операцій і виявлення резервів збільшення доходів державного бюджету.

Мета фінансового контролю полягає у виявленні фактично фінансово-господарського стану об'єкта контролю, порівняння його фактичного стану з певними вимогами щодо його функціонування та нормативним станом відповідно до чинного законодавства, виявлення допущених відхилень від адміністративних рішень, стандартів, регламентів та принципів; аналіз причин цих відхилень та шляхів виправлення недоліків і подолання перешкод для підвищення ефективності функціонування всієї управлінської системи.

Завдання фінансового контролю такі:

- забезпечення законності формування та ефективного використання фінансових ресурсів;
- запобігання прийняттю управлінських рішень, які можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;
- нагляд за відповідністю об'єкта фінансового контролю прийнятним управлінським рішенням;
- аналіз виконання управлінських рішень, дослідження їх впливу на об'єкт фінансового контролю, виявлення і документальна фіксація фактів невиконання (неналежного виконання) управлінських рішень, які мають або можуть мати в майбутньому негативні наслідки для об'єкта фінансового контролю;
- прийняття за результатами фінансового контролю управлінських рішень, спрямованих на усунення наслідків невиконання (неналежного виконання) та/або вдосконалення (оптимізацію, уніфікацію), скасування попередніх управлінських рішень та подальший контроль за їх виконанням.

Мета і завдання фінансового контролю реалізуються шляхом виконання функцій. Функції фінансового контролю визначаються інтересами суспільства та суб'єктів господарювання, залежать від дій економічних законів, форм і цілей суспільства, інтереси

якого він забезпечує, і поширюється на економічну діяльність усіх сфер та суб'єктів економіки.

Відповідно до змісту фінансовий контроль є функцією управління. Тому функції фінансового контролю спрямовані на забезпечення потреб управління.

Основні функції фінансового контролю такі:

- **спостереження і контроль** за діяльністю та фактичним станом суб'єкта господарювання;
- **пізнавальна** — виявлення причин і доведення фактів негативного впливу на функціонування системи управління та впорядкування адміністративних відносин;
- **інформаційно-аналітична** — одержана у процесі контролю інформація є підставою для прийняття адекватних управлінських рішень і виконання коригуючих дій з метою забезпечення нормального функціонування об'єкта перевірки;
- **профілактична** — виявлення фактів порушень законодавства і сприяння ліквідації явищ, що породжують безгосподарність підприємств та недотримання ними вимог чинних нормативних документів у майбутньому;
- **сприяння** діяльності суб'єктів господарювання різних форм власності за допомогою економічних важелів і стимулів;
- **мобілізує** — виявлення у процесі контролю як недоліків, так і позитивів діяльності підприємств, які як позитивний досвід можуть використовуватися іншими підприємствами;
- **культурна** — виховання ощадливості при витрачанні матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- **перспективно-дієва** — надання пропозицій для вжиття заходів з удосконалення системи управління.

Одна з особливостей функції контролю полягає в тому, що вона, хоча й посідає в управлінському процесі особливе місце, разом з тим нерозривно пов'язана з реалізацією інших функцій управління. Функція контролю доволі наближена до функції обліку.

Функція контролю тісно пов'язана з функцією прийняття управлінських рішень. Це впливає з призначення контролю як джерела інформації, використання якого дає можливість дійти висновку про зміст управлінської діяльності, її якість та результативність. Якщо кінцевою метою управлінського рішення є створення чогось нового, зміна чогось, введення в дію, поліпшення, то систематична і кваліфікована перевірка на шляху

від прийняття рішення до його виконання є необхідною умовою ефективної діяльності підприємства.

Фінансовий контроль необхідний в усіх сферах суспільної діяльності, але не є самоціллю і потрібний для того, щоб забезпечити якісне прийняття та виконання рішень. Тому не слід ані перебільшувати роль фінансового контролю, ані недооцінювати. Систематичний якісний фінансовий контроль допомагає управлінню, а його відсутність або поверхнєве проведення дає негативні наслідки.

Важливим є розкриття *співвідношення фінансового контролю і бухгалтерського обліку*. Теорія бухгалтерського обліку на відміну від теорії фінансового контролю базується на традиції і широкому колі наукових праць, а фінансовий контроль є порівняно новою сферою науки, що виокремилась із бухгалтерського обліку. Окремі економісти заперечують правомірність такого виокремлення і обґрунтовують це тим, що бухгалтерський облік і фінансовий контроль мають спільний предмет. Разом з тим хоча бухгалтерський облік і фінансовий контроль взаємопов'язані, проте є різними сферами економічної науки, які мають різне цільове призначення і вивчають господарські процеси та явища в різних аспектах.

Господарський облік (бухгалтерський, оперативний, статистичний) є кількісною, цифровою реєстрацією господарських фактів і явищ з подальшим підбиттям підсумків. Без обліку, спостереження, вимірювання реєстрації і систематизації суспільних явищ і процесів контроль неможливий. Облік є одним з найважливіших засобів отримання інформації і основою раціонального управління. У процесі обліку може здійснюватися також контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Контрольні функції виконуються, наприклад, бухгалтерським обліком з використанням усіх елементів його методу: документації та інвентаризації, оцінки і калькуляції, системи рахунків і подвійного запису, балансового узагальнення і звітності.

Разом з тим не можна отожднювати поняття контрольної функції бухгалтерського обліку з поняттям фінансового контролю.

Фінансовий контроль значно ширший і є результатом синтезу та практичного використання контрольних функцій бухгалтерського обліку, статистики, фінансів, кредиту, економічного аналізу. Він вивчає фінансово-господарські процеси і операції з позицій законності, достовірності, господарської доцільності, забезпечення збереження коштів.

Бухгалтерський облік базується на безперервній, суцільній і документальній реєстрації всіх фінансово-господарських фактів, явищ та процесів, пов'язаних з рухом товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

На відміну від бухгалтерського обліку фінансовий контроль часто базується на даних вибіркового спостереження або одноразових дій (контрольні обмірювання, експертні оцінки тощо). Суб'єктами контролю є не тільки бухгалтерія, й інші служби підприємств, а також спеціальний контрольно-ревізійний апарат державних органів управління, що пов'язаний з аналізом отриманих у результаті обліку даних і спостережень з констатацією виконання або невиконання конкретних рішень та завдань, з'ясуванням причин і винуватців. Завдання контролю полягає в пошуку на основі аналізу даних обліку закономірностей у сукупності фактів і явищ, пізнання яких сприятиме своєчасному і правильному впливу на процес прийняття управлінських рішень. Контроль неможливий без накопичення даних, які отримують за допомогою обліку. Разом з тим за змістом це різні функції, які не можна ототожнювати.

Важливим суб'єктом обліку і контролю на підприємствах та в установах є бухгалтерська служба, яка повинна постійно слідкувати за збереженням і законністю використання матеріальних засобів та грошових коштів, дотриманням фінансової дисципліни. За допомогою зовнішнього контролю виявляються помилки та недоліки в побудові обліку і звітності, наприклад, недостовірність звітних даних. Отже, наслідками контролю можуть бути розробка і впровадження пропозицій з удосконалення системи обліку.

Функції контролю і аналізу так само тісно взаємопов'язані.

Попередній аналіз звітності та інших джерел інформації дає змогу правильно підібрати об'єкти і тематику ревізій та перевірок. Водночас прийоми економічного аналізу широко використовуються при виконанні контрольних дій, особливо комплексних ревізій діяльності господарських органів для виявлення різних негативних явищ. Навіть приховані розкрадання і приписки зазвичай відображаються на результатах фінансово-господарської діяльності та призводять до неузгодженості показників. Попередньо проаналізувавши звітність і записи в облікових реєстрах, можна відібрати первинні документи для детального їх вивчення у процесі ревізії, зосередити увагу на ймовірних фактах порушень і недоліків.

Економічний аналіз часто розглядається як методичний прийом або навіть форма чи метод контролю. Проте не можна зводити економічний аналіз тільки до контрольної функції, бо це самостійна функція управління з відповідним методом. Тому може йтися лише про використання методичних прийомів аналізу в контрольно-ревізійній діяльності.

Фінансовий контроль здійснюється з урахуванням змісту конкретної сфери діяльності. Його обсяг, форми і методи виконання диференціюються залежно від специфіки сфер і галузей управління, місця суб'єкта, який здійснює контроль, у системі організації суспільства, системі державного або громадського механізму управління.

4.2. Об'єкт і предмет фінансового контролю

Поняття “об'єкт” та “предмет” фінансового контролю найбільшою мірою невизначені в науковій літературі. Часто їх ототожнюють, тобто різні вчені під предметом і об'єктом фінансового контролю часто розуміють протилежні за змістом поняття. У науковій літературі спостерігається також невизначеність питання про те, яке з понять загальніше й відповідно первинне — предмет чи об'єкт.

Об'єкт контролю визначають так:

- те, що(хто) контролюється:
 - у системі управління виробництвом об'єктами контролю є народне господарство, його окремі галузі, регіони, міністерства, об'єднання та підприємства. Всередині цих об'єктів контролю можуть бути вирізнені процеси чи окремі елементи, які в них відбуваються і так само належать до об'єктів контролю;
 - у системі управління суспільним виробництвом об'єктами контролю є народне господарство, його окремі галузі, підприємства різних форм власності. Всередині підприємства об'єктами контролю є всі без винятку виробничі та фінансово-господарські процеси. Складність об'єктів контролю істотно впливає на вибір методів та засобів контролю;
- предмети та засоби праці, а також власне праця, що використовується у процесі:
 - розширеного соціалістичного відтворення;
 - розширеного відтворення суспільно необхідного продукту;

- усі види діяльності, а також явища і процеси господарського життя, які здійснюються в межах окремих видів економічної діяльності; об'єктами контролю можуть бути окремі аспекти діяльності виробничих об'єднань, організацій тощо. Об'єктами контролю є також норми, плани, управлінські рішення, накази, звітність підприємств та організацій;
- комплекс господарських процесів та грошових відносин сфери матеріального виробництва та невиробничої сфери;
- діяльність господарських систем, що забезпечують існування і розвиток економічних агентів — фізичних осіб, об'єднань громадян, суспільства загалом;
- юридичні та фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності. У конкретнішому значенні до об'єктів, які характеризують зміст окремих аспектів фінансово-господарського контролю, належать необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, дебіторська заборгованість); запаси; кошти, розрахунки та інші активи; власний капітал та забезпечення зобов'язань; довгострокові та поточні зобов'язання; доходи та результати діяльності; витрати за елементами, витрати діяльності тощо;
- безпосередньо органи державної влади і місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання, державні позабюджетні фонди тощо, а також операції, які вони здійснюють з коштами, матеріальними цінностями та нематеріальними активами.

Предмет контролю визначають так:

- діяльність окремих ланок як народного господарства, так і апарату управління, а також окремих посадових осіб цих ланок, що вивчає її з позицій законності, доцільності та правильності оформлення;
- виявлення законності та доцільності використання власності у процесі розширеного відтворення згідно з рішеннями керівництва щодо господарських питань;
- перевірка діяльності підприємств, установ, організацій як окремих ділянок процесу розширеного соціалістичного відтворення з метою забезпечення виконання державних планів, удосконалення методів управління та керівництва господарством, усунення матеріальних та грошових втрат, розкрадань;
- управлінські рішення, господарські та фінансові операції і процеси підприємств, об'єднань та інших підрозділів на-

родного господарства з позицій їх ефективності, економічної законності, достовірності та доцільності, забезпечення збереження власності;

- господарські та фінансові операції і процеси підрозділів сфери матеріального виробництва та нематеріальної сфери, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності, забезпечення збереження соціалістичної власності, зумовленості формування і використання централізованих та децентралізованих грошових фондів;
- процес виробництва суспільного продукту, а відносини, що складаються при цьому, опосередковуються господарським (виробничим) контролем;
- процеси розширеного соціалістичного відтворення і дотримання його нормативно-правового регулювання;
- процес розширеного соціалістичного відтворення, наявність і рух національного багатства при його здійсненні, затрати суспільної праці на окремих ділянках господарства і соціалістична власність у межах підприємств та організацій, узагальнених у відповідних показниках;
- процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і дотримання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки;
- предмет господарського контролю, що охоплює всі стадії розширеного відтворення — виробництво, розподіл, обмін і споживання валового внутрішнього продукту в суспільстві;
- предметом контролю таких об'єктів, як об'єднання, підприємство, організація, органи влади та їх окремі елементи або частини, є їх діяльність відповідно до встановлених законів, норм, прав, рішень, доручень, тобто стан об'єкта на конкретну дату;
- процеси і явища, що спостерігаються при функціонуванні народного господарства загалом, узятих з позицій можливої невідповідності окресленій меті, в якій відображені інтереси суспільства.

Об'єкт фінансового контролю в широкому розумінні — це суб'єкти господарювання, усі юридичні та фізичні особи, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності.

Згідно зі Стандартом державного фінансового контролю № 1 Стандартів державного фінансового контролю за використанням бюджетних коштів, державного і комунального майна, розроб-

лених та затверджених наказом ГоловкиРУ України від 09.08.02 № 168 *суб'єкти господарювання* — це юридичні особи незалежно від організаційно-правових форм та форми власності, їх відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи, а також фізичні особи, які є суб'єктами підприємницької діяльності, та постійні представництва нерезидентів, через які повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність. Це визначення не поширюється на розташовані на території України іноземні дипломатичні, консульські та інші офіційні представництва, міжнародні організації та їх філії, що мають імунітет і дипломатичні привілеї, а також на ті представництва нерезидентів, які не здійснюють підприємницької діяльності.

Під **предметом фінансового контролю** необхідно розуміти діяльність об'єктів фінансового контролю — суб'єктів господарювання, усіх юридичних та фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, і її окремі аспекти — фінансові операції та процеси, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності, збереження власності, правильності формування і використання капіталу.

Предмет фінансового контролю для суб'єктів господарювання, які займаються виробництвом товарів, робіт і послуг, необхідно деталізувати за циклами діяльності цих суб'єктів.

На стадії виробництва предметом фінансового контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані з процесом виробництва: власне виробництвом, предметами і засобами виробництва, які вивчаються з позицій дотримання правил нормування, тарифних ставок, розцінок, посадових окладів, умов і охорони праці, правильності та своєчасності розрахунків з робітниками і службовцями, додержання порядку формування прибутку, збереження, використання засобів виробництва та інших елементів виробничих процесів.

На стадії розподілу фінансовий контроль охоплює фінансові операції та процеси, пов'язані з відтворенням засобів виробництва, розподілом та перерозподілом знову створеного продукту. Контролю підлягають фінансові операції з відтворення виробничих запасів і предметів праці та їх модернізації, заробітної плати, відновлення та поповнення власного капіталу, відрахування коштів у бюджет.

На стадії обміну предметом фінансового контролю є фінансові операції та процеси, пов'язані з реалізацією продукції.

На стадії споживання (завершальному циклі) фінансовому контролю підлягають фінансові операції та процеси, пов'язані з виробничим й особистим споживання, відтворенням та розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

4.3. Основні фактори фінансового контролю

На організацію та здійснення фінансового контролю впливають багато факторів. Умовно вони поділяються на *зовнішні*, тобто такі, що безпосередньо не пов'язані з фінансовим контролем, проте визначають основні опосередковані умови його організації та здійснення (а також внутрішні, що становлять зовнішнє середовище існування системи фінансового контролю), і *внутрішні*, тобто такі, що безпосередньо пов'язані з організацією та здійсненням фінансового контролю і визначають внутрішні особливості та механізми організації і здійснення фінансового контролю (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Фактори фінансового контролю

Особливості системи господарювання визначають особливості організації системи фінансового контролю.

Існування різних організаційно-правових форм господарювання та форм власності зумовлює існування різних видів фінансового контролю (державного, муніципального, незалежного і контролю власника).

Ідеологічна спрямованість господарської діяльності за командно-адміністративної системи означала підпорядкованість усіх сфер і функцій завданням побудови комуністичного суспільства на основі єдиної форми власності — загальнонародної (державної), яку охороняла держава. У таких умовах господарські проблеми вирішувалися з позицій державних інтересів. У сучасних умовах, коли єдина форма власності змінена на господарську багатокласовість, держава є власником частини коштів і майна на рівні з іншими власниками — окремими громадянами, колективами, групами тощо. Кожний власник може організовувати контроль за своєю власністю на власний розсуд.

Суб'єкти господарювання дістали економічну свободу, багато операцій у сфері підприємницької діяльності, що раніше були заборонені, стали звичайними комерційними діями. Ліквідація адміністративно-командної системи, яка характеризувалась регламентацією господарської діяльності з боку держави, вплинула на організацію контролю.

Перехід до ринкових відносин, різноманітність форм власності й економічна свобода дали змогу вивести зі сфери фінансового контролю багато господарських дій, зорієнтувати його на кінцеві показники господарської діяльності, достовірність їх обліку. У приватних підприємствах багато зловживань відпадає, а контроль стає частиною діяльності власне суб'єктів господарювання.

Підвищилась роль внутрішнього повсякденного контролю власником або керівником господарської діяльності безпосередніх виконавців та взаємного контролю учасників господарського процесу.

Реорганізація і часткова ліквідація складних вертикальних керівних галузевих структур звужує сферу відомчого (зовнішнього) контролю, оскільки економічна свобода підвищується.

В умовах переходу до ринкових умов відбуваються поглиблення і вдосконалення всіх видів фінансового контролю.

Планово-розподільча система породжувала розкрадання, безгосподарність, низьку продуктивність праці на основі нічийої

власності та слабкість стимулів господарювання. Ринкові відносини на основі приватної власності знімають ці негативні явища, але посилюють прагнення до збагачення, створюють небезпеку несумлінного підприємництва, виникнення непорядної боротьби, хижацтва, інших антисуспільних проявів. У ринкових умовах існують можливості кваліфікованого скоєння великих економічних злочинів. Усе це зумовлює необхідність підвищення ролі фінансового контролю в системі управління державою.

В умовах планової системи господарювання економічні злочини здебільшого мали локальний характер, здійснювались у межах окремого підприємства. У сучасних умовах почастишали злочини, скоювані представниками різних господарських організацій, різних районів, особливо у сфері розрахункових операцій та банківсько-кредитній системі.

Досвід країн з розвинутою економікою засвідчує, що криміногенність не знижується, а змінює форми. Зміна форм власності, розвиток відносин приватної власності послаблюють одні кримінальні фактори при підсиленні інших і створенні нових.

Для соціалістичного періоду розвитку України були характерні такі форми і методи отримання тінєвих доходів:

- приписки, значне розкрадання державних матеріальних, технічних, фінансових ресурсів, дрібні крадіжки на виробництві, підпільна підприємницька та виробнича діяльність;
- випуск продукції, що не була відображена в обліку, і послуг на державних підприємствах;
- порушення в роздрібній торгівлі та громадському харчуванні;
- перепродаж дефіцитних товарів;
- неофіційне надання побутових послуг;
- корупція;
- кримінальний промисел.

В умовах ринкових перетворень зростанню економічної злочинності сприяють такі фактори, як низький рівень правової свідомості вітчизняних підприємців, нестабільність податкового законодавства; злочини у сфері оподаткування та ін.

Одним із видів зловживань є “перекачування” коштів державного бюджету, державних організацій у приватні підприємницькі фірми, незаконна приватизація державної власності. Розвиток ринкових відносин зумовлює появу таких видів економічних злочинів, як зловживання капіталовкладеннями, спекуляції з

цінними паперами, зловживання депозитними коштами, хибні банкрутства, грошові маніпуляції з кредитами, порушення прав споживача (необ'єктивна реклама, збут недоброякісної продукції та ін.); злочини, що пов'язані з фінансовою системою (приховування прибутку, ухиляння від сплати податків, махінації з державними фінансовими ресурсами), комерційні хабарі, комп'ютерна злочинність, незаконне вивезення капіталу за кордон.

Цим негативним явищем необхідно протиставити вдосконалення системи державного фінансового контролю на основі розвитку його методичних засад, методичного забезпечення контрольно-ревізійної діяльності, поліпшення організації і координації дій контролюючих органів.

Соціально-економічний розвиток країни визначає умови господарської діяльності та отримання доходів людей і відповідно їх рівень життя. Високий рівень соціально-економічного розвитку країни забезпечує можливість отримання високих доходів і відповідно високого рівня життя людей, що, у свою чергу, створює умови для відкритої економічної діяльності, оскільки немає потреби приховувати фінансові операції та отримувати тіньові доходи. За таких умов основною функцією фінансового контролю є фінансово-економічне регулювання, що полягає в забезпеченні стабільності та розвитку фінансової системи. Низький рівень життя людей змушує їх шукати шляхи забезпечення належного рівня життя, у тому числі й незаконні. У такій ситуації фінансовий контроль виконує переважно фіскальну функцію, спрямовану на виявлення зловживань та повернення незаконно отриманих доходів, що, у свою чергу, стримує формування реальних механізмів стабілізації та розвитку економіки.

Як зазначалося, фінансовий контроль є складовою фінансової системи. Тому його ефективність залежить від рівня організації, тобто визначеності та оптимальності розподілу функцій між її складовими, а також ефективності функціонування. Стабільна фінансова система створює реальні умови для реалізації всіх функцій та можливостей фінансового контролю в системі управління економікою.

Фінансовий контроль здійснюється відповідно до чинного законодавства. Тому повнота і досконалість відображення в нормативно-правових актах повноважень, прав та обов'язків контролюючих органів, форм і напрямів фінансового контролю та порядку їх здійснення забезпечують ефективність і дієвість фінансового

контролю. Рівень правового забезпечення фінансового контролю залежить від рівня розвитку правової системи держави.

Фінансовий контроль базується на даних, відображених у бухгалтерському обліку. Тому правильність, достовірність і повнота відображення фінансово-господарських операцій у бухгалтерському обліку безпосередньо визначають можливості, достовірність і результативність фінансового контролю.

Теоретико-методологічною базою розвитку фінансового контролю є насамперед теорія і методологія контролю. Від їх сформованості та довершеності залежить формування теорії і методології фінансового контролю. Правильне та чітке формулювання сутності фінансового контролю, його типів, видів та форм, мети, функцій та ролі в системі управління, а також способів та методів здійснення визначають рівень його організації, результативність і дієвість.

Ускладнення господарської діяльності та збільшення обсягів інформації про діяльність суб'єктів господарювання унеможливають здійснення достовірного об'єктивного фінансового контролю без використання сучасних інформаційних технологій та систем.

Чітке визначення об'єктів фінансового контролю, розподіл їх повноважень і координація діяльності (тобто організація контролю) зумовлюють повноту та ефективність здійснення фінансового контролю, унеможливаючи дублювання контрольних дій.

Здійснення якісного фінансового контролю залежить від професійно-кваліфікаційного рівня спеціалістів, які організують та здійснюють фінансовий контроль. Забезпеченість такими спеціалістами можлива лише за умови організації системи підготовки та перепідготовки кадрів для фінансового контролю, що може здійснюватись на базі закладів вищої економічної освіти та закладів підвищення кваліфікації системи фінансового контролю.

4.4. Класифікація фінансового контролю

Важливою умовою раціональної організації та ефективного здійснення фінансового контролю є визначення науково обґрунтованої його класифікації. Класифікація фінансового контролю — необхідна складова його теорії, що забезпечує поєднання теорії і практики через розробку науково обґрунтованої методології та методики фінансового контролю і відповідно подальше вдосконалення його організації та ефективності й якості його здійснення.

У науковій літературі класифікації контролю приділяється багато уваги, проте єдиного підходу до вирішення цієї проблеми немає.

Існує багато різних підходів до визначення класифікації контролю та її базових понять і критеріїв.

Наприклад, окремі науковці *об'єднують в один перелік контроль за різними ознаками* — залежно від того, хто здійснює контроль (його суб'єкт), що контролюється (об'єкт), цілі контролю, і називають цей перелік основними напрямками контролю:

- *державний (фінансовий) контроль* — забезпечує інтереси держави і суспільства, перевіряє виконання зобов'язань фізичних та юридичних осіб перед державою і забезпечення законності;
- *внутрішньогосподарський контроль* (бухгалтерський і громадський) — захищає інтереси підприємства та його колектив від зловживань, розкрадання, безгосподарності, а також забезпечує підвищення ефективності його господарської діяльності;
- *правовий контроль* — здійснюється в інтересах суспільства загалом правоохоронними органами у формі ревізій, судово-бухгалтерської експертизи та інших перевірок;
- *незалежний аудиторський контроль* — здійснюється в інтересах учасників господарських процесів (постачальників і покупців, банків та інших організацій) шляхом перевірки фінансової стійкості та кредитоспроможності підприємств, достовірності обліку і звітності.

Такий перелік безсистемний. У ньому державний контроль об'єдується фінансовим контролем, який, як зазначалося, є лише складовою державного контролю. Правовий контроль розглядається на рівні з державним, внутрішньогосподарським та незалежним аудиторським контролем, які розрізняються за статусами суб'єктів контролю, тобто видами контролю. У свою чергу, правовий контроль є типом контролю, оскільки загальніший.

Невизначеність класифікації контролю зумовлюється насамперед складністю і синтетичністю характеру контролю як економічної категорії, а також недостатнім рівнем сформованості понятійно-термінологічного апарату контролю як порівняно молодій сфері економічних знань.

Іншою причиною нерозв'язання проблеми класифікації контролю є її складність, зумовлена переходом економіки до ринкових відносин і як наслідок роздержавлення контролю, тобто

утворення поряд з державними іншими інститутів контролю, при-
таманних демократичному суспільству.

Основною умовою здійснення будь-якої класифікації, у тому
числі контролю, є визначення основних, найзагальніших кла-
сифікаційних ознак та їх співвідношень. Для контролю такими
ознаками є тип, види та форми контролю (рис. 4.2).

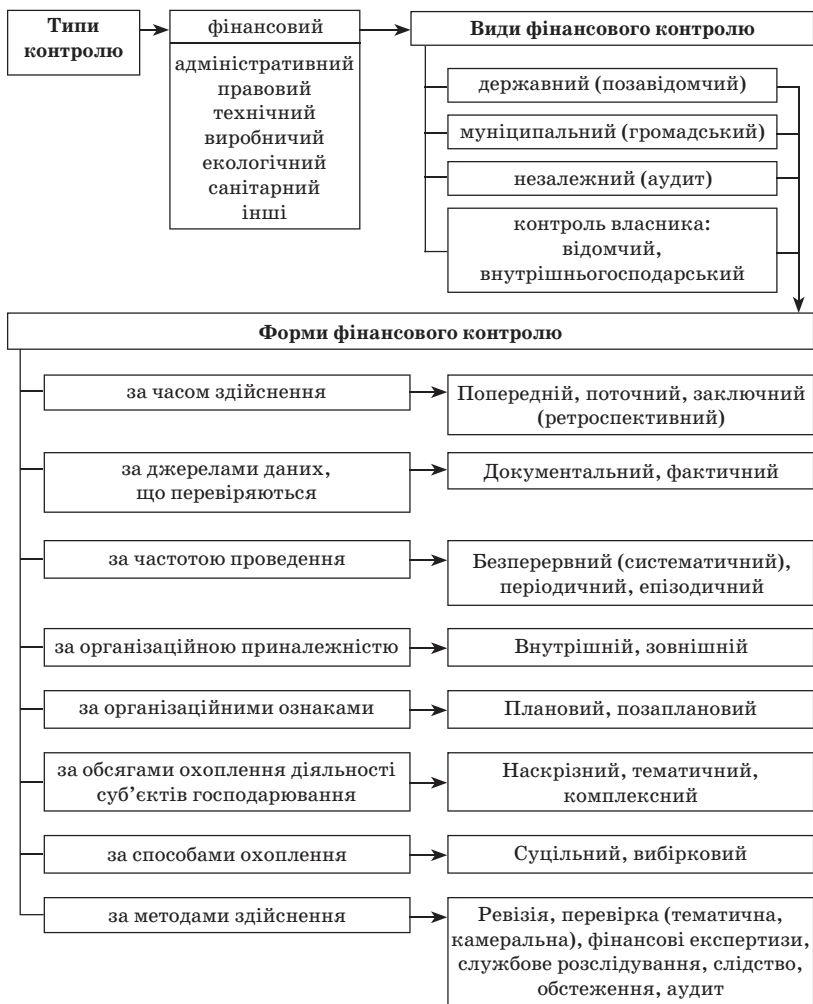


Рис. 4.2. Класифікація фінансового контролю

В основу класифікації контролю покладено *тип контролю*. Поняття “тип” визначає найсуттєвіші і найсталіші ознаки будь-якого соціально-економічного явища, у тому числі й контролю. Тип контролю визначає напрями його впровадження.

Як окремих тип контролю фінансовий контроль поділяється на *види*. Основною ознакою його розподілу на види є статус суб’єктів контролю (контролюючих органів), тобто чи діють вони від імені держави, створюються власниками або адміністрацією підприємства та чи є незалежними організаціями.

Види контролю реалізуються через його *форми* — способи здійснення фінансового контролю. Форма виражає внутрішній зв’язок і спосіб організації контролю, сприяє розкриттю його змісту і вказує техніку його здійснення.

Форма контролю — це багатофункціональний інструмент дослідження певного явища, об’єкта, процесу. Від вибору форми контролю значною мірою залежать його оперативність, витратність і можливість внесення обґрунтованих рекомендацій щодо економії та ефективності використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів.

Отже, класифікацію контролю необхідно розглядати поступово, переходячи від визначення типу контролю до визначення його видів і форм. Порушення цієї умови, а також різне тлумачення понять “типи”, “види” та “форми” контролю зумовили непослідовність і неоднозначність деяких класифікацій контролю.

Фінансовий контроль є типом контролю на рівні з адміністративним, правовим, технічним, виробничим, екологічним, санітарним та ін. (див. рис. 4.2). Якщо технічний, виробничий, екологічний, санітарний контроль є засобом відстеження проблем у технічній та технологічній сферах щодо виявлення недоліків у продуктивності виробництва, якості продуктів, впливу на навколишнє середовище, то адміністративний і фінансовий контроль поширюється на сферу господарського менеджменту і управління фінансовими ресурсами з метою розкриття порушень чи зловживань, а також встановлення можливих причин неефективного управління та вжиття заходів попередження цих проявів у майбутньому.

Вирізняють чотири **види фінансового контролю**:

- державний;
- муніципальний;
- незалежний;
- власника.

Державний фінансовий контроль — вид фінансового контролю, що здійснюється відповідними органами державного фінансового контролю. Він забезпечує інтереси держави та суспільства і полягає у встановленні фактичного стану справ щодо дотримання фізичними та юридичними особами вимог чинного законодавства, перевіряє виконання зобов'язань перед державою, забезпечує дотримання законності, ефективності, фінансової дисципліни і раціональності у процесі формування, розподілу, володіння, використання та відчуження активів, що належать державі. Державний фінансовий контроль охоплює всі операції, пов'язані з рухом державних коштів.

Основна мета державного фінансового контролю полягає у викритті на підконтрольних об'єктах порушень принципів законності, ефективності, доцільності й економії при формуванні та використанні державних фінансових і матеріальних ресурсів, відхиленні від прийнятих норм, стандартів на якомога ранній стадії; притягнення винних до відповідальності; забезпечення відшкодування заподіяних збитків; вжиття заходів з метою запобігання таким порушенням у майбутньому.

Муниципальний (громадський) контроль — це контроль за станом обліку і звітності на підприємствах та в організаціях, що перебувають у комунальній власності, дотриманням законності здійснення фінансових операцій при будівництві та експлуатації об'єктів соціального призначення і житлово-комунального господарства, а також за виконанням планів і програм економічного та соціального розвитку, додержанням зобов'язань щодо платежів до бюджету місцевого самоврядування підприємствами і організаціями та використанням бюджету.

Незалежний фінансовий контроль (аудит) здійснюється за діяльністю суб'єктів господарювання, юридичних і фізичних осіб, що пов'язана з використанням суспільної власності, на договірних платних засадах незалежними спеціалізованими фірмами та окремими фізичними особами, які мають право здійснювати цей контроль. Мета незалежного контролю полягає в перевірці достовірності фінансової звітності, встановленні відповідності та правильності відображення в обліку фінансових операцій і дотримання встановленого порядку їх здійснення, надання консультативних послуг щодо питань обліку, фінансів, економіки, а також аналізу фінансово-господарської діяльності

та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних, юридичних осіб тощо. Такий контроль здебільшого поширюється на об'єкти недержавного сектора економіки. Аудит може здійснюватися з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Відповідно до **Закону України “Про аудиторську діяльність”** із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 15.05.03 № 762-IV, аудит передбачає:

- підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності та видів діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю;
- обов'язкову аудиторську перевірку річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів один раз на три роки;
- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- перевірки емітентів цінних паперів;
- перевірки державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;
- порушення питання про визнання підприємства неплатоспроможним або банкрутом.

Аудиторські перевірки не виключають здійснення державними податковими інспекціями контролю за дотриманням податкового законодавства та виконання контрольних функцій іншими суб'єктами, уповноваженими на це законами України.

Предметом **фінансового контролю власника** (органу управління об'єкта контролю) є операції виключно з об'єктами права власності суб'єктів господарювання, фінансовими і матеріальними ресурсами та іншими активами, що перебувають в їх управлінні або повному господарському віданні, а також їх зобов'язаннями.

Вирізняють дві основні форми фінансового контролю власника:

- *відомчий* — здійснюється контрольно-ревізійними службами міністерств, відомств, концернів, асоціацій, акціонерних виробничих об'єднань відповідно до законодавства та інших нормативних актів, якими передбачено, що комплексні ревізії і контрольні перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств здійснюються з ініціативи власника, тобто органу, якому підпорядковане підприємство на правах власності. Завдання цього контролю полягає в контролі виконання планових завдань з фінансово-господарської діяльності, здійснення фінансових операцій, недопущенні фактів безгосподарності та марнотратства, збереженні власності, правильній постановці обліку, додержанні чинного законодавства з фінансово-господарської діяльності;
- *внутрішньогосподарський* — здійснюється через утворені власником органи, бухгалтерською та фінансово-економічною службами в межах визначених власником (органом управління) повноважень та/або шляхом залучення аудиторських фірм (аудиторів), які мають право на здійснення аудиторської діяльності, відповідно до чинного законодавства. Завдання цього контролю полягає в перевірці господарських операцій у структурних підрозділах з метою недопущення незаконних фінансових операцій, нераціонального використання фінансових ресурсів, забезпечення економії та збереження грошових коштів.

Форми фінансового контролю визначаються за такими ознаками:

- часом здійснення;
- джерелами даних, що перевіряються;
- методами здійснення.

За часом здійснення виокремлюють такі форми фінансового контролю:

- попередній;
- поточний;
- заключний (ретроспективний).

Попередній фінансовий контроль здійснюється шляхом перевірки законності операцій і ефективності прогнозних розрахунків перед здійсненням фінансово-господарських операцій на етапі розгляду, планування та прийняття рішень з фінансових

питань і організації адміністративних заходів з метою запобігання прийняттю необґрунтованих рішень, неефективному використанню коштів, попередження порушень та недопущення незаконних, недоцільних, необґрунтованих та неефективних витрат. Здійснюють його всі органи державного і господарського управління, а також власники.

Поточний фінансовий контроль — це регулярний контроль за здійсненням фінансово-господарських операцій з метою своєчасного виявлення відхилень при виконанні фінансово-господарських операцій, достовірності ведення обліку, а також вжиття необхідних заходів своєчасного припинення порушень та відхилень для забезпечення стабільного фінансового стану. Поточний контроль виконується безпосередньо у процесі здійснення операцій або виконання робіт і діє паралельно з метою своєчасного втручання для виявлення допущених порушень, недоліків, помилок, упущень та їх виправлення й усунення у процесі управління.

Окремі науковці називають поточний фінансовий контроль оперативним, що недоцільно, оскільки умовою поточного фінансового контролю є регулярна, поточна перевірка фінансово-господарської діяльності, а оперативність передбачає негайне здійснення контролю за будь-який період.

Заключний (ретроспективний) контроль — це фінансовий контроль після здійснення фінансово-господарських операцій з метою встановлення правильності, законності та економічної доцільності здійснення фінансово-господарських операцій, виявлення незаконності їх виконання і винних осіб, відшкодування збитків, притягнення винних до відповідальності, створення умов запобігання повторенню зловживань. Цей контроль називають також подальшим.

За джерелами даних, що перевіряються, традиційно розрізняють дві форми фінансового контролю:

- документальний;
- фактичний.

Документальний контроль характеризується насамперед тим, що предметом перевірки є документація, яка за змістом характеризує господарські операції. У процесі виконання документального контролю досліджуються достовірність і правильність адміністративних заходів через перевірку первинних документів, облікових реєстрів та звітності шляхом нормативного порів-

няння, застосування арифметичних та техніко-економічних розрахунків, методів економічного аналізу тощо.

Документальний контроль полягає у встановленні сутності й достовірності фінансово-господарських операцій на основі бухгалтерських документів за даними первинної документації, облікових реєстрів і звітності, де вони відображаються в бухгалтерському, внутрішньогосподарському і статистичному обліку.

Документальний контроль є основною формою фінансового контролю. За результатами документального контролю робляться висновки і узагальнення, що базуються на узагальненні даних різних документів, їх групуванні, порівнянні. Цей контроль передбачає перевірку дотримання чинних законодавчих та нормативних актів; вивчення бухгалтерських та інших документів, правильності відображення в обліку операцій з грошовими коштами і матеріальними цінностями; поновлення кількісного обліку на підприємствах, де виконується лише сумарний облік, але надходження і витрати товарів повністю або частково документуються; аналіз щоденного руху товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів; порівняння показників документів, що відображають рух товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, з даними інших документів, що відображають такі самі господарські операції, але в інших аспектах; порівняння даних про переміщення товарно-матеріальних цінностей з даними про рух тари, де вони перевозились або переміщувались; перевірка правильності арифметичних розрахунків у бухгалтерських документах та їх юридичного оформлення; порівняння показників документів, що відображають видачу коштів і товарно-матеріальних цінностей, з даними документів, на підставі яких нараховуються і виплачуються грошові кошти та видаються товарно-матеріальні цінності; перевірка обґрунтованості бухгалтерських записів про витрати грошових коштів та товарно-матеріальних цінностей, а також відповідність цих записів даним первинних документів.

Фактичний контроль здійснюється безпосередньо на місці в комбінації з документальним контролем. Він полягає у встановленні реального стану об'єкта контролю шляхом вимірювання, зважування, розрахунку, застосування лабораторних аналізів та контрольних обмірів для порівняння результатів такого контролю з нормативними і обліковими даними з метою виявлення розбіжностей, недостач і привласнень. Об'єктами фактичного фі-

нансового контролю є гроші готівкою в касі, основні засоби, матеріальні цінності, готова продукція, незавершене виробництво.

Фактичний і документальний види контролю тісно взаємопов'язані. Їх спільне застосування дає змогу встановити справжній стан об'єктів, розробити заходи усунення виявлених недоліків.

Залежно від *частоти проведення* розрізняють фінансовий контроль безперервний (систематичний), періодичний та епізодичний. Безперервний контроль передбачає перевірку кожної господарської операції. Періодичний та епізодичний види контролю застосовуються до об'єктів контролю в міру необхідності їх перевірки в разі підвищеного ризику незаконних, непродуктивних або неефективних управлінських дій. Періодичний контроль є профілактичним засобом для неправомірних адміністративних заходів у сфері управління.

За організаційною належністю або відомчою підпорядкованістю фінансовий контроль поділяється на такі види:

- *внутрішній (внутрішньосистемний, або внутрішньовідомчий)* — контроль у межах однієї галузі, відомства, підприємства, установи або організації, що реалізується силами штатних контролерів та інспекторів їх структурних контрольних підрозділів. Він є невіддільним елементом управління, що сприяє зміцненню фінансово-господарської дисципліни на локальному рівні;
- *зовнішній* — перевіряються організаційно невідпорядковані об'єкти, що є принциповою умовою ефективності такого виду контролю. Його здійснюють органи зі спеціальними контрольними повноваженнями — державного та аудиторського контролю (Державна контрольно-ревізійна служба України, Державна податкова адміністрація та ін.). Основною ідеєю організації зовнішнього контролю є незалежність контролюючої ланки від підконтрольного об'єкта.

За організаційними ознаками розрізняють такі види фінансового контролю:

- *плановий* — здійснюється відповідно до попередньо розроблених і затверджених планів для рівномірного охоплення об'єктів, дотримання сталої періодичності перевірок, а також уникнення необґрунтованої повторюваності та дублювання контрольних заходів;

- *позаплановий* — здійснюється в терміни, не передбачені затвердженим планом (у разі стихійного лиха, неефективної діяльності підприємства або взаємопов'язаних підприємств). Він здійснюється у зв'язку з нештатними обставинами, наслідком яких є негативні тенденції або за якими необхідно невідкладно прийняти адміністративне рішення, спрямоване на виправлення кризової ситуації.

Залежно від обсягів охоплення діяльності суб'єктів господарювання розрізняють такі види контролю:

- *наскрізний* — полягає у встановленні повноти, своєчасності та правильності відображення в обліку окремих господарських операцій через усі провадження на об'єктах, що стосуються цих операцій, шляхом застосування запитів, зустрічного документального контролю та елементів фактичного контролю;
- *тематичний* — це засіб контролю окремих аспектів діяльності суб'єктів господарювання для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо використання трудових, фінансових та виробничих ресурсів або здійснення адекватних управлінських заходів для розкриття недоліків з окремих питань;
- *комплексний* — застосовується для одночасного охоплення контролем певної території, широкого кола об'єктів або напрямів з питань, що характеризують систему управління загалом.

За способом охоплення предмета контролю розрізняють такі види контролю:

- *суцільний* — застосовується при комплексному та наскрізному контролі з метою відстеження однотипних господарських операцій у разі підвищеного ризику недотримання встановлених регламентів або в результаті виявлення таких випадків, що зумовлюють проведення контролю всіх аналогічних операцій за певний період;
- *вибірковий* — найпоширеніша форма контролю, що дає змогу невеликими силами охопити контролем різні стадії фінансово-господарської діяльності та управління для виявлення можливих негативів і порушень. За результатами цього контролю суб'єкти контролю приймають рішення про організацію тематичних та інших прискіпливіших контрольних заходів для всебічного розкриття порушених питань.

За методами здійснення розрізняють такі форми контролю:

- ревізії;
- перевірки;
- тематичні;
- камеральні;
- фінансові експертизи;
- службове розслідування;
- слідство;
- обстеження;
- аудит.

Така класифікація найповніша і найдетальніша. Окремі фахівці звужують цей перелік, наприклад, до трьох форм контролю: перевірки, ревізії та аудиту.

Незважаючи на тривалий час існування ревізій це поняття в науковій літературі залишається невизначеним.

У науковій літературі та нормативно-правових актах **ревізію** часто розглядають так:

• **як систему контрольних дій:**

- яка здійснюється спеціальним контрольним апаратом, що за певний час перевіряє виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємств з позицій доцільності та економічної ефективності цієї діяльності, достовірності та законності здійснених господарських операцій, забезпечення збереження засобів виробництва та продуктів праці;

• **як спосіб:**

- послідовного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій та закладів, у процесі якого встановлюються законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність встановленим положенням законодавчих та нормативних актів, достовірність облікових та звітних показників;

- перевірки виробничої і господарсько-фінансової діяльності юридичної особи з позицій дотримання законності, ефективності виробництва та якості роботи, що здійснюється за даними обліку, звітності та інших джерел;

• **як метод:**

- заключного контролю, який дає можливість всебічно оцінити виробничу і фінансово-господарську діяльність підпри-

емства та інших об'єктів підприємницької діяльності щодо виконання виробничих і фінансових планів, витрачання матеріальних і трудових ресурсів, результатів некомерційної діяльності за звітний період, забезпечення збереження власності, виявлення резервів підвищення ефективності виробництва;

- послідовного контролю за виробничою та фінансово-господарською діяльністю підприємства, у процесі якого встановлюються законність, достовірність та економічна доцільність здійснених господарських операцій, перевіряється стан бухгалтерського обліку, його відповідність обліковим та звітним показникам;
- контролю;
- господарського контролю;
- здійснення контрольних дій, коли згідно з отриманою програмою від керівника ревізуючого органу за певний час вивчаються законність, цілеспрямованість та економічна ефективність виконаних господарських операцій та процесів, а також правильність дій посадових осіб, що брали участь в їх здійсненні; виявляються помилки та недоліки в роботі, факти безгосподарності, марнотратства, порушення чинних законів та інструктивних наказів або зловживань, встановлюються причини їх виникнення й винні в цьому особи; виявляються внутрішні резерви підвищення ефективності виробництва і узагальнюються позитивний досвід роботи; перевіряються забезпечення збереження соціалістичної власності, а також дотримання діючих інструкцій з планування, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- **як форму:**
 - фінансово-господарського контролю, яка відрізняється від інших форм контролю тим, що здійснюється після виконання господарських операцій, процесів;
 - конкретного вираження та організації контрольних дій, спрямованих на вивчення та оцінку економічної діяльності, ступеня раціональності використання ресурсів, дотримання нормативно-правового регулювання процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту;
 - подальшого контролю на відміну від попереднього, який полягає в поглибленій і досконалій перевірці діяльності

підприємств та організацій з метою встановлення законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності здійснених господарських операцій;

- подальшого контролю фінансово-господарської діяльності підприємств та об'єднань;
- подальшого контролю, що здійснюється шляхом суцільного чи вибіркового перегляду документів або записів за певний час, а також перевірки фактичного здійснення окремих господарських операцій;
- подальшого контролю з метою вивчення спеціальними прийомами документального та фактичного контролю економічної ефективності фінансово-господарської діяльності, законності, достовірності та доцільності господарських і фінансових операцій.

Трактування ревізії як системи контрольних дій доволі узагальнене і розмите. У ньому не визначено найзагальнішої ознаки ревізії в системі контролю.

Правове визначення поняття “ревізія” подано лише в Законі України “Про державну контрольно-ревізійну службу” від 26.01.93 № 2939-ХІІ, де це поняття визначається як метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Наведене визначення ревізії не відповідає вимогам, що висуваються нині до державного фінансового контролю, бо, по-перше, на практиці при здійсненні ревізійних дій працівники органів державної контрольно-ревізійної служби зобов'язані застосовувати одночасно різноманітні прийоми (методи) як документального, так і фактичного контролю. По-друге, таке визначення ревізії не передбачає можливості надання відповіді на запитання, чи об'єкти контролю “роблять те, що потрібно” і чи роблять це “правильно і в найдешевший спосіб”.

Різноміт у визначенні ревізії як способу, методу та форми контролю зумовлений невизначеністю понять “спосіб”, “метод” та “форма” і їх співвідношення.

Під *методом* необхідно розуміти сукупність способів, прийомів та принципів пізнання дійсності, дослідження об'єктів, явищ

та процесів, що визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини. Отже, поняття “*спосіб*” вужче, ніж метод. Форму в контролі необхідно розглядати як засіб реалізації контролю з використанням відповідних методів. Отже, форма є загальнішим і відповідно первинним щодо методу поняттям.

Ревізію необхідно розглядати як *форму* документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності; спосіб документального викриття недочетів, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, запобігання фінансовим зловживанням. За наслідками ревізії складається акт.

Мета ревізії — виявляти фінансово-господарські порушення, зловживання, факти безгосподарності, розкрадання, марнотратства, визначати їх причини та умови, винних осіб, а також вживати заходів відшкодування збитків, розробляти заходи усунення недоліків і порушень, притягування до відповідальності осіб, які допустили правопорушення.

Ревізія здійснюється спеціальною уповноваженою ревізійною групою після виконання господарських операцій за певний період. Виявлені під час ревізії недоліки і порушення чинного законодавства, нормативно-правових актів, які регулюють господарську діяльність, відносини з бюджетом, обґрунтовуються системою доказів з визначенням розмірів збитків, втрат, нестач, конкретизацією винних службових осіб, матеріальної та правової відповідальності.

Усі види ревізій фінансового контролю системно взаємопов’язані та спрямовані на вдосконалення діяльності різних галузей економіки, раціональне використання ресурсів, дотримання нормативно-правового регулювання процесу розширеного відтворення державних фінансів.

Перевірка — це форма контролю за окремими ділянками фінансово-господарської діяльності та системи управління або за окремими господарськими операціями об’єкта контролю з метою виявлення і документування незаконних та невідповідних адміністративних заходів утворення, розподілу або використання трудових і матеріальних ресурсів.

Перевірка є ревізією у вузькому розумінні щодо охоплення окремих аспектів фінансової діяльності та управління підприємств, установ, організацій або їх підрозділів.

За характером впливу на об'єкт і предмет перевірки розрізняють такі форми перевірок:

- *превентивні (запобіжні)* — контрольні перевірки як профілактичний засіб, спрямований на прогнозування проблем та запобігання їм у майбутньому, який здійснюється на стадіях попереднього контролю фінансово-господарської діяльності підприємств. Власник перевіряє реальність фінансових планів і збалансованість різних видів ресурсів згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Кожна зафіксована фінансова операція підлягає повторній превентивній перевірці. Її здійснює головний бухгалтер або уповноважена ним особа. Цей вид перевірок — найефективніший засіб фінансового контролю, оскільки сприяє запобіганню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у господарській діяльності підприємства;
- *усувальні* — перевірки, націлені на ліквідацію існуючих перебоїв у системі управління;
- *регульовальні* — перевірки, призначені для підтримки встановленої схеми взаємодії суб'єктів господарювання;
- *стимулювальні* — виконують функцію двигуна, коли ставиться за мету поліпшення роботи всієї взаємопов'язаної системи або окремої організації навіть за відсутності явних відхилень та конкретних проблем.

У фінансовому контролі вирізняють також перевірки поточні, тематичні, камеральні та лічильні звітності.

Поточна перевірка — це засіб оперативного систематичного контролю конкретних операцій господарської діяльності підприємств, який здійснюють усі служби суб'єктів господарювання, на які покладено функції контролю.

Тематична перевірка — це засіб періодичного оперативного фінансового контролю, форма контролю окремих аспектів або тематичних питань фінансово-господарської діяльності підприємств та організацій (стану збереження матеріальних цінностей, розрахунків з бюджетом, державними цільовими позабюджетними фондами тощо). Такі перевірки здійснюють вищі та державні органи контролю відповідно до специфіки виконуваних ними функцій.

Тематичні перевірки подібні до поточних, але охоплюють ширше коло фінансово-економічних питань з окремих аспектів діяльності суб'єктів господарювання.

Якщо у процесі поточної перевірки використовують переважно методи фактичного контролю, то при тематичних — нормативну і договірну інформацію, а також дані обліку.

Одержані на підставі документального і фактичного контролю результати тематичної перевірки оформлюються довідками, а в разі виявлення зловживань складається акт. За результатами тематичної перевірки робляться висновки про фінансовий стан підконтрольного об'єкта і розробляються пропозиції щодо поліпшення ситуації, які розглядаються і затверджуються до виконання керівником органу, від імені якого здійснювалася тематична перевірка. Виконання пропозицій систематично перевіряється.

Камеральна перевірка — форма фінансового контролю, яку застосовують в органах виконавчої влади при одержанні й перевірці показників звітності. Наприклад, перевірка додаткових декларацій у податкових інспекціях.

Лічильна перевірка звітності — це форма фінансового контролю, яка є сукупністю спеціальних прийомів контролю достовірності фінансової звітності та здійснюється фінансовими органами, що контролюють розрахунки підприємств з бюджетом щодо платежів із прибутків (доходів). Крім того, достовірність звітних даних підлягає перевірці статистичними і банківськими органами, працівниками облікового, фінансового і контрольно-ревізійного апарату вищих органів при прийманні звітності, ревізії, тематичних перевірках і аналізі господарсько-фінансової діяльності підприємства. При цьому важливо перевірити достовірність вихідної облікової інформації виробничих одиниць та інших низових підрозділів, на підставі якої потім формуються зведені звітні показники об'єднання загалом. Лічильна перевірка включає елементи як технічної (формальної) перевірки, так і контролю по суті. Вона передбачає три етапи контролю: перевірку узгодженості показників різних форм звітності; порівняння окремих звітних показників із записами в реєстрах бухгалтерського обліку; перевірку обґрунтованості облікових записів за даними первинних документів. Така послідовність робить лічильні перевірки ефективним засобом контролю всієї постановки обліку на підприємстві, забезпечує зміцнення звітної дисципліни і усунення недоліків у бухгалтерському обліку.

Фінансова експертиза — це форма фінансового контролю, яка передбачає дослідження і оцінювання законодавчих та інших

нормативно-правових актів, фінансово-економічних результатів діяльності, підготовку обґрунтованих висновків і пропозицій для прийняття рішень про об'єкт експертного дослідження.

Службове розслідування — це форма фінансового контролю за дотриманням працівниками підприємств та організацій службових обов'язків, а також нормативно-правових актів, які регулюють виробничі відносини, що здійснюється спеціальною комісією за наказом керівника підприємства в разі виявлення крадіжок, недостач, втрат.

Слідство — це форма фінансового контролю, яка здійснюється судово-слідчими правоохоронними органами та є процесуальними діями, під час яких визначається провина відповідальних посадових, службових осіб у здійсненні порушень, пов'язаних з привласненням матеріальних цінностей, безгосподарністю, службовими зловживаннями. Результати слідства оформлюються протоколами і постановами.

Обстеження — це ознайомлення із фінансовим станом підконтрольного об'єкта на місці з метою виявлення переваг і недоліків фінансово-господарської діяльності підприємства. Результати обстеження оформлюються доповідними записками, довідками, висновками, пропозиціями.

Аудит — це форма фінансового контролю, що є незалежною експертизою стану публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою підтвердження достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Фінансовому контролю як окремій сфері економічної науки притаманний власний метод дослідження її предмету.

У науковій літературі зустрічаються різні підходи до визначення методу контролю:

- *підхід* до контролю явищ, що становлять предмет науки, сукупність способів пізнання предмета;
- *прийоми*, що розробляються та застосовуються контрольними органами для досягнення поставлених перед ними цілей, здійснення необхідного впливу на підконтрольний об'єкт;
- *сукупність методичних прийомів контролю* процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання;

- *сукупність способів та прийомів* перевірки законності, достовірності та доцільності операцій господарюючого суб'єкта шляхом документального дослідження, визначення реально-го стану, порівняння та оцінки результатів перевірки;
- *сукупність прийомів та способів* здійснення контрольних дій з метою вивчення економіки господарства, законності та доцільності витрачання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, ефективності здійснення господарської діяльності, виконання державних планів з найменшими затратами;
- *комплексне, органічно взаємопов'язане вивчення* законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності господарських, фінансових операцій та процесів на основі використання облікової, звітної, планової (нормативної) та іншої економічної інформації в поєднанні з дослідженнями фактичного стану об'єктів контролю; таке формулювання дещо штучне і складне, виходить із загальнонаукового трактування методу будь-якої сфери наукових знань як сукупності специфічних принципів, шляхів і засобів, що включає мету дослідження, емпіричні та теоретичні ступені пізнання;
- *система попереднього, поточного та подальшого вивчення* предмета господарського контролю з позицій дотримання законності, доцільності та якості управління.

Родовим щодо поняття “метод фінансового контролю” є поняття “метод”. Тому необхідною умовою визначення методу фінансового контролю є розкриття його змісту. Під *методом* (від грецьк. *methodos* — шлях дослідження) необхідно розуміти науково обґрунтовану систему способів, прийомів та принципів пізнання дійсності, дослідження об'єктів, явищ та процесів, що визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Метод фінансового аналізу як метод кожної науки визначається змістом і особливостями досліджуваного предмета, цілями, вимогами та завданнями, які постають перед аналізом на конкретному етапі розвитку економіки країни та на перспективу.

Таким чином, під **методом фінансового контролю** необхідно розуміти науково обґрунтовану систему способів, прийомів та принципів дослідження діяльності суб'єктів господарювання, усіх юридичних і фізичних осіб, діяльність яких пов'язана з використанням суспільної власності, та її окремих аспектів — фі-

нансових операцій та процесів, які розглядаються з позицій законності, достовірності, доцільності та економічної ефективності, збереження власності, правильності формування і використання капіталу.

Метод фінансового контролю має певні *специфічні особливості*, до яких належать:

- *діалектичний підхід до вивчення фінансово-економічних процесів та явищ.* Фінансово-економічним процесам властиві переходи кількості в якість, виникнення нової якості, заперечення заперечень, боротьба протилежностей, відмирання старого та виникнення нового, перспективнішого. Іншими словами, усі методи та прийоми діалектики повинні застосовуватись і застосовуються при здійсненні фінансового контролю відповідно до його мети та завдань. Згідно з діалектичним підходом в основу методу фінансового контролю покладено загальнонауковий метод пізнання, а власне фінансовий контроль повинен базуватися на дослідженні фінансово-економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємозумовленості, зміні та розвитку;
- *використання системи показників, що характеризують фінансово-економічні явища та процеси.* Фінансовий контроль спрямований переважно на дослідження фінансово-економічних явищ та процесів, які мають або можуть мати числову характеристику, тобто виражаються або можуть виражатися системою показників. Система показників для фінансового контролю базується, як правило, на системах та підсистемах фінансово-економічної інформації (фінансова, бухгалтерська та податкова звітність), а також включає спеціально розраховані показники;
- *необхідність постійних порівнянь.* Відповідно до діалектики всі явища і процеси необхідно розглядати в постійному русі, зміні й розвитку. Різні порівняння активно використовуються у фінансовому контролі: фактичні результати фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю порівнюються з нормативами, результатами минулих років, досягненнями інших підприємств, прогностичними показниками та ін.;
- *необхідність вивчення внутрішніх суперечностей, переваг і недоліків кожного досліджуваного явища та процесу.* Відповідно до діалектики кожний процес, кожне явище потрібно розглядати як єдність і боротьбу протилежностей;

- дослідження причин зміни показників фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю, що зумовлено причинно-наслідковою залежністю фінансово-економічних явищ та процесів;
- виявлення і визначення взаємозв'язку та взаємозалежності показників, які визначаються об'єктивними умовами діяльності економіки. Жодне фінансово-економічне явище (процес) не може бути правильно інтерпретоване, якщо воно розглядається ізольовано, без зв'язку з іншими; не можна також на основі окремо взятого явища, процесу робити загальні висновки про тенденції розвитку об'єкта загалом; однак це не виключає можливості та необхідності логічного виокремлення у процесі дослідження різних явищ та процесів;
- необхідність дослідження впливу факторів на результати фінансово-економічної діяльності об'єктів контролю.

Фінансовий контроль як спеціалізований вид управлінської діяльності й особлива сфера економічних знань використовує багато методичних прийомів (способів), що базуються на досягненнях суміжних наук (аналізу господарської діяльності, бухгалтерського обліку, статистики та ін.). Системність у контролі досягається комбінованим використанням різних способів контролю: логічного і математичного, документального і фактичного. Застосування їх сприяє всебічному аналізу і синтезу фактичного матеріалу, з'ясуванню послідовності дій суб'єкта контролю у складних господарських ситуаціях або в умовах невизначеності, встановленню достовірності залучених джерел інформації.

Не слід зараховувати до методичних заходів контролю такі дії, як ознайомлення з документами, письмовий запит, отримання письмових пояснень і довідок, опечатування справ і документів, вилучення дійсних документів — вони відображають окремі види контрольних дій, засоби оформлення ревізійних матеріалів або забезпечення збереження документів, а не методичні прийоми контролю.

Метод фінансового контролю реалізується через систему технічних прийомів і способів дослідження, які є найважливішими елементами методу фінансового контролю і становлять його інструментарій.

У фінансовому контролі використовуються дві найзагальніші групи методичних способів та прийомів: загальнонаукові та спеціальні (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Основні методичні способи фінансового контролю

Загальнонаукові (абстрактно-логічні) способи контролю не дають числової характеристики, а тільки відповідають на питання, як здійснювати дослідження (контроль) та які способи і підходи необхідно використовувати для вивчення закономірностей. До них належать *спостереження і контроль, аналіз і синтез, індукція і дедуція, аналогія і порівняння, абстрагування, конкретизація, узагальнення і обмеження, моделювання* та ін.

Розглянемо загальнонаукові способи — найпоширеніші у фінансовому контролі.

Аналіз (від грецьк. *analysis* — розкладання) у вузькому розумінні — це спосіб дослідження, який базується на уявному або практичному розкладанні об'єктів, явищ та процесів на складові, властивості, ознаки з метою їх вивчення.

Розкладання загального на складові уможливорює вивчення окремих його аспектів, але не створює цілісного уявлення про їх взаємодію.

Синтез (від грецьк. *synthesis* — складання, поєднання) — це спосіб пізнання об'єктів, явищ та процесів через об'єднання їх складових в єдине ціле.

Аналіз і синтез доповнюють один одного та утворюють діалектичну єдність. Діалектичний тандем аналіз–синтез називають аналізом у широкому розумінні як способом пізнання дійсності, який базується на поділі цілого на складові та вивченні їх в усій різноманітності зв'язків і залежностей.

Індукція (від лат. *induktion* — наведення) — це спосіб пізнання, який полягає в переході від часткового до загального, від знання окремих фактів до узагальнень, від причин до результатів.

При використанні способу індукції у фінансовому контролі дослідження фінансово-економічних явищ та процесів починається з одиничного — окремого факта, явища, ситуації, які їх становлять.

Індуктивний спосіб у фінансовому контролі використовується в поєднанні з дедуктивним.

Дедуція (від лат. *deductio* — виведення) — це спосіб пізнання, який полягає в переході від загального до часткового, від наслідків до причин.

Аналогія — це спосіб дослідження шляхом пізнання досліджуваних об'єктів, явищ та процесів на основі встановлення їх подібності з іншими.

Порівняння — це спосіб дослідження шляхом порівняння одних об'єктів, явищ та процесів з іншими.

Абстрагування (від лат. *abstrah* — відриваю) — спосіб відволікання, при якому переходять від конкретних фактів до загальних понять.

Конкретизація (від лат. *concretus* — густий, твердий) — це спосіб дослідження об'єктів, явищ та процесів в усій різнобічності їх реальності, а не абстрактної дійсності.

Моделювання — спосіб наукового пізнання, який базується на заміні досліджуваного об'єкта, явища, процесу їх аналогами, моделями.

Спеціальні методичні способи (прийоми) фінансового контролю — це прийоми, вироблені практикою контрольно-ревізійної діяльності та фінансового контролю на основі досягнень економічних та методологічних наук. Спеціальні методичні прийоми і способи фінансового контролю використовують для одержання необхідних доказів у процесі контрольних дій при проведенні ревізій або тематичних перевірок. Їх класифікують за двома групами: документальні та фактичні.

Документальні методичні прийоми фінансового контролю базуються на використанні інформації, відображеної в документах. Документ має юридичне значення як доказ законності здійснення операцій та правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Формальна перевірка документів полягає в контролі дотримання чинних форм документів, повноти і правильності оформлення та заповнення реквізитів, наявності відповідних підписів у документах.

При перевірці оформлення документів виявляється правильність заповнення всіх реквізитів документа, наявність необґрунтованих виправлень, підчищувань, дописок тексту і цифр, відповідність підписів посадових і матеріально відповідальних осіб. У разі необхідності підпис працівника в документі порівнюється з його підписом в інших документах, а при виникненні сумнівів слід отримати особисте підтвердження працівника або звернутись до правоохоронних органів про призначення спеціальної експертизи. Перевірка документів за змістом полягає у критичному оцінюванні змісту документа.

Нормативно-правова перевірка документів полягає в загальній перевірці змісту фінансово-економічної операції, відоб-

раженої в документі, згідно з чинним законодавством, вимогами статутів та інших установчих документів.

При перевірці законності та доцільності господарських операцій, відображених у первинних документах, визначається, чи не суперечить їх зміст чинному законодавству і нормативним актам. Якщо виявлено незаконні господарські операції, то перевіряючий встановлює, за чийм розпорядженням вони здійснені, а також розмір заподіяних матеріальних збитків.

Арифметична перевірка документів полягає в контролі виконаних у документі обчислень, підрахунків у підсумках, що здійснюються при оформленні та обробці документів. Наприклад, арифметична перевірка застосовується в разі контролю загальної суми до сплати за рахунками — фактурами постачальників матеріальних цінностей обсягів витрат — за матеріальними звітами, визначення залишків грошових коштів — за касовими звітами касирів тощо.

Логічна перевірка документів як методичний прийом фінансового контролю застосовується при дослідженні достовірності фінансово-економічних операцій, коли виникають сумніви щодо обсягів у кількісному та вартісному значеннях окремих показників. Суть прийому полягає в порівнянні відображеної в документі фінансово-економічної операції з різними взаємопов'язаними показниками інших господарських операцій для з'ясування, чи існувала об'єктивна можливість її виникнення. Наприклад, порівняння даних про обсяги перевезеного вантажу в дорожніх листах водія автомобіля і накладних постачальника сировини чи матеріалів; обсягів випуску готової продукції з виробничою потужністю устаткування.

Експертна перевірка документів — це поглиблене дослідження достовірності документів про фінансово-економічні операції за наявності ознак їх неправильного оформлення, що виявилось у порушенні вимог чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку щодо форми і заповнення реквізитів документів, застосовуваних способів внесення правомірних виправлень. Експертна перевірка документів доповнює формальну та арифметичну перевірки в разі виявлення в окремих реквізитах документа ознак підробки. Підроблені документи можуть визначитися сукупністю таких ознак: підчищення, дописування тексту, окремих цифр або літер, цифрових записів, закреслення,

часткове чи повне видалення та виправлення написаного тексту. Наприклад, виправлення дати здійснення операції, ціни, кількості, вартості, підроблені підписи відповідальних службових осіб. Документи з ознаками підробки попередньо вивчаються для визначення достовірності здійснених господарських операцій, які вони відображають, із застосуванням методів зустрічної перевірки документальних даних, взаємного контролю змісту різних документів, об'єктивної можливості виконання, здійснення.

Для виявлення додаткових доказів про підробку документів ревізор направляє їх до спеціальних лабораторій для кримінальної експертизи, для чого готує експертний висновок. Підробка документів класифікується як кримінальний злочин. У разі виявлення таких документів ревізор повинен терміново повідомити про це правоохоронні органи та вжити заходів збереження доказів порушення.

Зустрічна перевірка документів — один з ефективних прийомів документального контролю достовірності відображення в документах фінансово-економічних операцій. Суть такої перевірки полягає в дослідженні достовірності документів шляхом порівняння їх і записів в облікових реєстрах, що належать до одних і тих самих або різних, але взаємопов'язаних господарських операцій ревізованого підприємства та організацій, з якими воно має фінансові та виробничі відносини. Наприклад, документи складаються, як правило, у двох чи трьох примірниках, один з яких передається іншим взаємопов'язаним організаціям (постачальник — покупець; клієнт, замовник — виконавець). Порівняння даних різних примірників одного й того самого документа дає можливість встановити факти порушень, які завуальовані виправленнями в документах ревізованого підприємства окремих реквізитів чи складанням підставних документів, заміни ними справжніх документів.

При зустрічних перевірках первинні документи і облікові дані підприємства порівнюються з відповідними документами і даними, що перебувають у тих організаціях, від яких отримані або яким видані грошові кошти і матеріальні цінності. Наприклад, виписки банку з різних рахунків підприємства в необхідних випадках порівнюються з дійсними записами на цих рахунках в установах банку. Копії платіжних документів, наявних на підприємстві, порівнюються з оригіналами платіжних документів, що зберігаються в установах банку.

Взаємний контроль операцій здійснюється аналогічно зустрічній перевірці документів, але при цьому документи вивчаються за операціями, які відбувалися в підрозділах одного підприємства. Аналітичні та логічні прийоми передбачають використання розрахункових, обчислювальних, логічних процедур при дослідженні змісту документів. Наприклад, при арифметичній перевірці визначається правильність розрахунків у документах, наведених підсумків у касових звітах, платіжних відомостях на виплату заробітної плати тощо.

Контрольні порівняння збалансованості окремих показників застосовуються для контролю правильності оприбуткування та списання на витрати, використання окремих видів матеріальних цінностей, достовірності аналітичного обліку, якщо в бухгалтерії ведеться тільки вартісний облік матеріальних цінностей, а також коли аналітичний облік перебуває в занедбаному стані. Суть цього прийому полягає в порівнянні залишку на початок ревізованого періоду з документованим надходженням матеріальних цінностей з одного боку і документованих витрат та залишку на кінець ревізованого періоду — з іншого (Залишок на початок + Надходження = Залишок на кінець + Витрати).

Перевірка правильності відображення фінансово-економічних операцій за даними документів у реєстрах бухгалтерського обліку. Контролюються правильність визначення кореспонденції рахунків виходячи зі змісту фінансово-економічної відображеної в документі операції, повнота наявності та відповідності документів за здійсненими в облікових реєстрах записами на рахунках бухгалтерського обліку. Порушення можуть полягати в неправильній кореспонденції рахунків, невідповідності сум у реєстрах бухгалтерського обліку і документах, що додаються, відсутності бухгалтерських записів щодо окремих документів, повторенні кореспонденції рахунків в однакових сумах з одним і тим самим документом, не обґрунтованих документами додаткових чи сторнованих записів на рахунках бухгалтерського обліку. Досконале володіння методикою здійснення бухгалтерського обліку дає змогу виявити приховані зловживання.

Перевірка стану бухгалтерського обліку полягає в перевірці його достовірності. Викривлення обліку і звітності (вуалювання і фальсифікація) створює умови, що полегшують зловживання і повинні розглядатись як порушення законності.

Фальсифікація, викривлення бухгалтерського обліку зумовлюють неправильне уявлення про фінансові результати діяльності й майновий та фінансовий стан і створюють передумови для прийняття неправильних рішень. Мета цих перекручень полягає в досягненні такої оцінки фінансово-економічного стану, яка відповідає корисливим інтересам певних посадових осіб підприємства або його засновників. У сучасних умовах це часто пов'язано з процесами приватизації і зацікавленістю членів адміністрації підприємства у штучному заниженні оцінки балансової вартості майна та інших матеріальних цінностей. Техніка фальсифікації обліку багатогранна і мінлива; вона була започаткована ще в минулому сторіччі й дістала розквіту в епоху перебудови та ринкових перетворень, накопичення приватного капіталу. Вибір методів фальсифікації залежить від того, на які економічні показники треба штучно вплинути: чи то на питому вагу окремих елементів і статей витрат, чи на собівартість продукції загалом та її окремих видів, чи на загальні наслідки господарської діяльності, задекларовані перед державою.

Стан бухгалтерського обліку на підприємстві слід оцінити на початкових етапах фінансового контролю. При виявленні відсутності належного бухгалтерського обліку і звітності необхідно вимагати від керівництва об'єкта контролю їх поновлення у встановлений строк згідно з чинним законодавством.

Аналітична (камеральна) перевірка звітності та балансів. Сутність цього методичного прийому полягає в дослідженні обґрунтованості показників звітності та балансів за даними бухгалтерського аналітичного і синтетичного обліку. Він застосовується в поєднанні з іншими методичними прийомами та способами контролю і аналізу для дослідження фінансового стану підприємства, фінансових результатів його діяльності та взаємовідносин з питань платежів до бюджету, цільових спеціальних державних фондів, розрахунків з банками за позичками, а також з іншими підприємствами та організаціями.

Економічний аналіз показників виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств під час ревізії особливо необхідний. Тільки за допомогою ґрунтового аналізу можна з'ясувати причини невиконання завдання з реалізації продукції, прибутків і встановити фактори впливу на збільшення чи зменшення затрат тощо.

Функціонально-вартісний аналіз — це вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Фактичний контроль полягає в контролі стану об'єкта, що перевіряється за матеріалами огляду його в натурі спеціальними прийомами фактичного контролю. У разі потреби встановлюється повноцінність первинних документів і облікових записів. Іноді за бездоганно оформленими документами і записами приховуються розкрадання та інші зловживання. Методичні прийоми фактичного контролю мають на меті встановлення реального стану, обсягів і якості фінансових операцій, справжнього здійснення операцій, відображених у документах.

Інвентаризація — це методичний прийом контролю фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, стану розрахунків та його відповідності даним бухгалтерського обліку на одну й ту саму дату. У процесі ревізії виконують, як правило, часткові інвентаризації, передбачені у програмі перевірок, але в разі виявлення фактів зловживань, значних недостач матеріальних цінностей здійснюються ще й позапланові повні інвентаризації. Проведення інвентаризації регламентуються Інструкцією про інвентаризацію основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 № 69 (зі змінами). Особливість інвентаризації під час контрольних процедур полягає в тому, що головою інвентаризаційної комісії є контролер, який визначає перелік номенклатури об'єктів контролю в разі виконання часткових інвентаризацій.

Контрольні заміри — це прийоми фактичного контролю, які застосовуються при перевірці достовірності даних про обсяги виконаних робіт, наданих послуг.

Спостереження (обстеження) — це прийом фактичного контролю стану об'єктів, їх якісних характеристик.

Експертно-лабораторний аналіз — це прийом фактичного контролю якості сировини, матеріалів, готової продукції. Застосовується для перевірки дотримання стандартів і рецептур виготовлення продукції в харчовій, хімічній промисловості при випуску продовольчих і непродовольчих товарів. Для аналізу бе-

руть дві проби, які пломбують і разом з письмовим запитом ревізора направляють до відповідної лабораторії. На основі аналізу лабораторія надає висновок, який враховується при визначенні результатів контролю.

Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво або контрольне розкrojовання матеріалів здійснюється з метою перевірки фактичного витрачання сировини і матеріалів на виробництві, виході готової продукції, відходів виробництва, продуктивності обладнання, а також встановлення реальності розробки і застосування норм витрачання сировини і матеріалів, палива тощо. Цей спосіб контролю — ефективний засіб виявлення випадків необґрунтованого списання сировини і матеріалів на випуск продукції як за завищеними нормами, так і понад встановлені норми. Результати контрольного запуску оформлюються актом, який підписують ревізор, технолог і відповідальні працівники підприємства. Якщо під час ревізії постає потреба у висновку спеціаліста з питань якості товарно-матеріальних цінностей, готових виробів або якійсності проектно-кошторисної документації на будівництво чи ремонт якогось об'єкта, то фахівець запрошується за згодою керівника ревізуючої чи ревізованої організації.

Контрольне обмірювання полягає в тому, що фактичний обсяг виконаних робіт на окремих ділянках порівнюється з обсягом робіт, оформлених за документами, на підставі яких здійснено нарахування заробітної плати і списання матеріалів, а також з обсягом робіт, передбачених проектно-кошторисною, нормативною і технологічною документацією. Крім того, за допомогою контрольного обмірювання можна встановити факти завищення виконаних або незапроцентованих робіт. При виявленні завищеної вартості виконаних робіт не допускається залік вартості робіт, виконаних, але не включених в акти приймання.

За результатами контрольного обмірювання ревізор складає акт і відомість перерахунку вартості робіт. Ці документи підписують ревізор, представники замовника та підрядника.

Аналіз щоденної або поопераційної зміни залишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів характерний тим, що внаслідок хронологічного аналізу господарських операцій є можливість виявити відхилення від нормального обороту матеріальних цінностей або грошових коштів і як наслідок встановити перекручення даних про залишки, визначені після здійснення

кожної операції. Найбільший ефект цей прийом дає тоді, коли матеріально відповідальна особа несвоєчасно робить записи в касовій книзі, картках складського обліку чи лімітно-забірній карті.

Перевірка виконання прийнятих рішень є одним із прийомів фактичного контролю. Метод перевірки виконання законів, указів, постанов, положень, інструкцій, розпоряджень, наказів органічно поєднується як у фактичному, так і в документальному контролі.

Письмові пояснення матеріально відповідальних і посадових осіб потрібні для виявлення причин допущених порушень і винних осіб. Пояснення сприяють допоміжному з'ясуванню обставин і умов порушень та недоліків, реальності господарських операцій і достовірності фактів зловживань.

При здійсненні фінансового контролю використовують різні **способи перевірки документів**. Перевірка бухгалтерських документів і записів в облікових реєстрах аналітичного обліку здійснюють двома способами:

- **від запису до документа** — при перевірці за основу беруть облікові реєстри. Кожний запис у них, що відображає господарську операцію, перевіряють за виправданими документами;
- **від документа до запису** — за основу беруть папку (справу) з виправданими документами. Кожний документ, яким оформлена господарська операція, перевіряють за відповідними записами в облікових реєстрах. Записані в журналах масові господарські операції перевіряють способом від запису до документа.

Перевірка за цими способами може бути суцільною або вибірковою.

Суцільний спосіб передбачає перевірку всіх документів і записів у реєстрах бухгалтерського обліку (касові та банківські операції, розрахунки з підзвітними особами, вексельні операції, власний капітал і забезпечення зобов'язань, доходи і фінансові результати, витрати, непланові втрати) у несистематизованому хронологічному порядку.

Несистематизована суцільна перевірка документів насамперед передбачає, що вони піддаються несистематизованому розгляду у процесі здійснення операцій. Несистематизований суцільний перегляд документів сприяє ознайомленню з якістю документації,

перевірці достовірності та законності документів, виявленню сумнівних документів (неправильно або неповною мірою оформлених документів (відсутність необхідних реквізитів, зокрема підписів, недотримання встановленої форми), підроблених документів, що є знаряддям зловживань (підлягають поглибленому аналізу), фальсифікації і порушення, а також дає можливість з'ясувати, в яких напрямках слід виконати поглиблену перевірку.

Вибірковим способом перевіряють частину первинних документів, які систематизують та групують за видами господарських операцій. Цим способом перевіряють також записи про обороти і залишки в журналах-ордерах, відомостях. Якщо вибірковою перевіркою виявлено порушення або зловживання, то фінансовий контроль на цій ділянці здійснюється суцільним способом.

У фінансовому контролі може бути використано два **способи вивчення документальної інформації**:

- від первинних документів до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку;
- від звітних, підсумкових показників до реєстрів синтетичного та аналітичного обліку і від записів у них — до первинних документів.

Другий варіант раціональніший, дає змогу на основі попереднього аналізу звітних показників та інших матеріалів найдоцільніше відібрати коло первинних документів і облікових записів, які треба вивчити детально, зосередити увагу на найімовірніших ділянках порушень і недоліків. Це сприяє зменшенню кількості документів, що перевіряються, і скороченню термінів ревізії.

Необхідною умовою забезпечення ефективності фінансового контролю є дотримання основних принципів його організації та здійснення.

Принципи будь-якої науки виражають стан і етику дослідника, регулюють процедурний аспект методології і методики. Дотримання принципів є необхідною умовою фінансового контролю, запорукою вирішення завдань та досягнення поставлених цілей.

У науковій літературі не існує єдиного підходу до визначення основних принципів фінансового контролю. Традиційно до них зараховують демократизм, гуманізм, пріоритет прав людини і громадянина, незалежність, законність, об'єктивність, гласність, систематичність, професіоналізм та конфіденційність, які називаються методологічними принципами.

Окремі дослідники поділяють принципи фінансового контролю на принципи організації та здійснення. До принципів організації належать розмежування місця, ролі, завдань та функцій органів державного фінансового контролю згідно зі встановленим Конституцією та законодавством України розмежуванням компетенції законодавчої та виконавчої гілок влади; функціональна, організаційна, персональна та фінансова незалежність органів державного фінансового контролю та їх посадових осіб від підконтрольних об'єктів; координація діяльності органів державного фінансового контролю для уникнення дублювання в їх роботі та забезпечення єдиної системи державного фінансового контролю на всіх рівнях державної влади. Основними принципами здійснення державного фінансового контролю вважаються законність, обов'язковість, стратегічна спрямованість, неупередженість, всебічність (всеосяжність), системність, плановість, регулярність (своєчасність), конкретність, економічність, гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та інших видів таємниці, що охороняються законом), дієвість.

Обов'язковість. Фінансовий контроль обов'язковий для забезпечення ефективного управління діяльністю суб'єктів господарювання та нормального функціонування економіки на всіх рівнях.

Об'єктивність, точність і достовірність. Цей принцип має два аспекти. Він передбачає необхідність забезпечення контролюючими органами неупередженого однакового підходу до всіх підконтрольних суб'єктів при виконанні контрольних дій, узагальненні та реалізації результатів контролю, а також повинен базуватися на достовірній, перевіреній інформації, що реально відображає об'єктивну дійсність, а його висновки повинні обґрунтовуватися точними результатами перевірки. Об'єктивність, точність та достовірність передбачають відсутність помилок при виконанні контрольних процедур та правильне застосування методики проведення контролю.

Регулярність (періодичність, систематичність). Цей принцип передбачає необхідність регулярного, систематичного фінансового контролю певного об'єкта або групи об'єктів усіма контролюючими органами на засадах високої організації та планування контрольних процедур у терміни, що регламентують контрольний процес, з метою створення цілісного уявлення про стан і динаміку фінансово-господарських процесів на об'єкті контролю.

Доречність, своєчасність і оперативність. Інформація, отримана в результаті фінансового контролю, повинна бути доречною та своєчасною для забезпечення прийняття оптимальних управлінських рішень. Своєчасна та доречна інформація дає можливість оперативно оцінити минулі, теперішні та майбутні події і вжити необхідних заходів для виправлення або поліпшення ситуації. Дані контролю повинні не просто констатувати факти минулих подій, оцінювати їх, а насамперед бути інформацією для усунення нераціональних господарських подій з метою поліпшення фінансового стану підприємства, його фінансових результатів. Принцип доречності передбачає також відсутність зайвої інформації, тобто непотрібної для прийняття управлінських рішень. Оперативність передбачає швидке та чітке оформлення висновків і рекомендацій за результатами фінансового контролю, а також негайне прийняття і втілення управлінських рішень за результатами контролю. Оперативність гарантується високим ступенем підготовки та організації контрольного заходу й дотриманням чіткого плану у процесі його реалізації.

Плановість. Фінансовий контроль повинен здійснюватись за чітко визначеним планом.

Зрозумілість і адекватність тлумачення. Цей принцип передбачає обов'язкове пояснення отриманих результатів фінансового контролю у вигляді відповідних висновків, коментарів тощо.

Законність. Діяльність контролюючих органів повинна відповідати нормам чинного законодавства, які визначають їх функції, права, обов'язки і відповідальність.

Державність. Фінансовий контроль повинен базуватись на державному підході й відповідати інтересам держави.

Гласність. Цей принцип базується на широкому та правдивому висвітленні результатів контролю і передбачає необхідність висвітлення в засобах масової інформації основних результатів діяльності контролюючих органів з перевірки дотримання законодавства, викриття зловживань, запобігання неефективного, нецільового використання державних коштів.

Скоординованість. Контролюючі органи повинні координувати свою діяльність з метою запобігання дублюванню перевірок і зайвого відволікання працівників підконтрольних органів, а також забезпечення системності та комплексності фінансового контролю.

Незалежність. Відповідно до цього принципу органи контролю та їх посадові особи не повинні мати взаємозв'язків, які створюють чи можуть створювати для них прямі чи непрямі обов'язки, які не відповідають чинному законодавству або викликають чи можуть викликати у них бажання одержати певний результат контролю.

Професіоналізм. Фінансовий контроль повинен здійснюватися на належному професійному рівні, відповідати встановленим вимогам щодо проведення фінансового контролю, а також щодо фахівців, які повинні мати високий рівень професійної підготовки та практичний досвід ведення бухгалтерського обліку та здійснення контролю.

Конфіденційність. Інформація, отримана у процесі здійснення фінансового контролю, не повинна розголошуватись і використовуватись у власних цілях без відома керівника контролюючого органу.

Цільова та стратегічна спрямованість. Фінансовий контроль повинен мати чітко визначені цілі та стратегію.

Дієвість. Фінансовий контроль повинен включати розробку конкретних висновків, рекомендацій та управлінських рішень, а також передбачати контроль за їх виконанням і тим самим активно впливати на фінансово-господарську діяльність та її результати. Дієвість характеризується системністю виявлених порушень і вжитими заходами для виправлення недоліків за підсумками контролю.

Науковість. Фінансовий контроль повинен передбачати глибоке пізнання об'єктивної дійсності функціонування економічної системи, мати науковий характер; базуватися на положеннях діалектичної теорії пізнання; враховувати вимоги економічних законів розвитку виробництва, спиратися на найновіші досягнення галузевих, економічних і технологічних наук; застосовувати сучасні організаційні форми та системи, новітні досягнення в теорії та методиці контролю; використовувати новітні методи економічних досліджень, економіко-математичні методи і моделі та комп'ютерні технології опрацювання економічної інформації.

Системність і комплексність. У цьому принципі вирізняються два основних аспекти, які стосуються методології здійснення фінансових процедур та організації фінансового контролю. Відповідно до першого аспекту принцип системності та комп-

лексності фінансового контролю передбачає всебічний системний розгляд усіх фінансово-економічних явищ і процесів в їх взаємозв'язку, взаємозалежності та динаміці, використання системи способів та прийомів для якнайповнішого та багатогранного контролю, розгляду об'єкта контролю як складової економічної системи. Відповідно до другого аспекту системність і комплексність потребують забезпечення контролю на всіх стадіях руху державних коштів у фінансовій і виробничій сферах шляхом створення відповідної організаційної системи контролю у країні.

Аспектність, конкретність і суттєвість. Контроль повинен здійснюватися за аспектами і включати вирішення найсуттєвіших та найактуальніших з них для певного економічного об'єкта або конкретного моменту.

Ситуаційність. У західній методології ситуаційний підхід вважається загальнонауковою категорією, рівнозначною категорії системного аналізу. Будь-яке економічне явище в господарській практиці завжди ситуаційне і потребує системного розгляду. Ситуаційний підхід потребує від контролера уважності та обережності щодо вибору форми, способу або прийому здійснення контрольних процедур. Те, що виявилось ефективним в одній ситуації, в іншій, на перший погляд дуже схожій, може бути непридатним. Тому виявлення і дослідження ситуаційних особливостей об'єкта контролю є обов'язковою процедурою.

Ефективність. Витрати на здійснення фінансового контролю повинні бути якнайменшими при оптимальній глибині контролю та його комплексності шляхом доцільної організації, використання провідних форм та методів, застосування найраціональніших методів збирання та зберігання даних, впровадження у практику фінансового контролю комп'ютерної техніки та інших технічних засобів, а також сучасних інформаційних технологій і систем.

Одним з найскладніших принципів фінансового контролю є **принцип незалежності**. Тому розглянемо його детальніше, спираючись на підхід, запропонований О. Ю. Большаковою та Г. О. Кравченко.

У фінансовому контролі розрізняють два аспекти незалежності — незалежність від держави в особі її органів чи посадових осіб, які репрезентують інтереси окремих гілок влади, і незалеж-

ність від підконтрольних суб'єктів чи інших осіб, які обстоюють їх інтереси.

Надання органам фінансового контролю гарантій їх незалежності від держави є обов'язком кожного демократичного суспільства. Ці гарантії повинні бути закріплені в національному законодавстві з метою дотримання принципу поділу влади і створення системи стримувань і противаг, до якої, власне, і належить фінансовий контроль. Забезпечення незалежності органів фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів та третіх осіб, які обстоюють їх інтереси, є обов'язком органів контролю.

Основні вимоги до незалежності органів фінансового контролю сформульовані у ст. 5 Лімської декларації керівних принципів контролю, згідно з якою вищі контрольні органи можуть виконувати покладені на них завдання об'єктивно та ефективно тільки в разі їх незалежності від організації — об'єктів перевірки та захищеності від стороннього впливу. Аналогічні вимоги містяться в п. 14 Етичного кодексу ІНТОСАІ для аудиторів (контролерів) у державному секторі, який встановлює, що незалежність від організацій, які перевіряються, та інших зацікавлених груп є невід'ємною вимогою до аудиторів. У недержавному секторі вимоги до незалежності професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів) визначені п. 8.1 Кодексу етики професійних бухгалтерів, згідно з яким, приймаючи завдання, яке передбачає висловлення думки про фінансову інформацію, професійні бухгалтери-практики повинні бути незалежні від будь-яких інтересів.

Принципу незалежності надається велике значення. Від його дотримання залежить ефективність виконання фінансовим контролером покладених на нього функцій у системі управління фінансами. Результат контролю буде достовірний лише тоді, коли орган контролю має можливість і бажання отримати об'єктивний результат.

Згідно з Лімською декларацією гарантії незалежності органів фінансового контролю від держави надаються вищим органам фінансового контролю, якими в більшості держав, як і в Україні, визнаються рахункові палати. Згідно з ч. 1 ст. 1 Закону України “Про Рахункову палату” Рахункова палата здійснює діяльність самостійно, незалежно від будь-яких інших органів держави.

За видами взаємозв'язків, які можуть створювати прямі чи непрямі обов'язки органів фінансового контролю щодо забезпечення незалежності, традиційно вирізняють такі види останньої:

- організаційну (недопущення або обмеження впливу на створення чи припинення діяльності органів контролю, а також на призначення чи звільнення його посадових осіб);
- функціональну (недопущення або обмеження впливу на планування і реалізацію контрольних заходів);
- фінансову (недопущення або обмеження впливу на фінансування органу контролю, його посадових осіб та працівників);
- особисту (недопущення або обмеження родинних зв'язків посадових осіб та працівників органу контролю з посадовими особами та працівниками підконтрольного суб'єкта).

Організаційна незалежність органів фінансового контролю забезпечується їх юридичним статусом, тобто наданим їм правом самостійно вирішувати більшість поточних питань своєї діяльності, а також судового оскарження незаконних дій виконавчої чи законодавчої гілок влади.

Організаційна незалежність вищому органу фінансового контролю надається також через статус його посадових осіб. Згідно з Лімською декларацією незалежність відповідальних працівників вищого органу контролю має бути передбачена конституцією і стосується порядку їх призначення на посаду, просування по службі та звільнення з посади. Для створення механізму забезпечення такої незалежності відповідні рішення повинні прийматися за згодою виконавчої та законодавчої гілок влади: повноваження уряду полягають у виборі кандидатур на посаду керівника вищого контрольного органу, а повноваження парламенту — у затвердженні цих кандидатур. У такий спосіб усувається можливість ситуації, коли керівником вищого органу буде призначено особу, яка повністю залежить від однієї з гілок влади. Якщо вищий контрольний орган організований за колегіальним принципом, то такий механізм може поширюватися на всіх членів колегії або право пропонувати кандидатів для призначення на посади інших працівників, які утворюють колегію, може бути надане керівнику. Нині в Україні ці можливості не використовуються: згідно зі ст. 10 Закону України “Про Рахункову палату” голова Рахункової палати призначається Верховною Радою України за пропозицією її Голови.

Важливим є обмеження підстав, за яких органи виконавчої та законодавчої гілок влади можуть звільняти з посади керівників та посадових осіб контрольних органів. Світовій практиці відомо кілька шляхів розв'язання цієї проблеми:

- надання посадовим особам контролюючих органів статусу, аналогічного статусу суддів;
- визначення вичерпного переліку підстав звільнення таких посадових осіб, до якого, як правило, належить завершення строку служби, набрання сили судовим рішенням про недієздатність чи обмежену дієздатність особи або неможливість обіймати посаду через інший тяжкий стан здоров'я чи призначення покарання за протиправні дії;
- необхідність одержання згоди законодавчого органу, який обирає відповідну посадову особу.

Згідно з ч. 4 та 5 ст. 37 Закону України “Про Рахункову палату” посадова особа Рахункової палати може бути достроково звільнена з посади за поданням Голови Верховної Ради України рішенням, за яке було подано більшість голосів її конституційного складу, і з таких підстав: порушення законодавства України або допущення зловживань по службі — за рішенням Верховної Ради України; особистої заяви про відставку; тривалої хвороби, підтвердженої медичною установою, що перешкоджає діяльності на обійманій посаді; досягнення 65-річного віку. У цій частині гарантії організованої незалежності посадових осіб Рахункової палати забезпечені.

Функціональна незалежність органів контролю забезпечується їх правом на самостійне планування і здійснення контрольних заходів та обмеженням підстав для проведення позапланових перевірок, у тому числі на вимогу органів законодавчої та виконавчої гілок влади. Ці обмеження передбачають недопущення використання органів контролю для досягнення кон'юнктурних цілей відповідних органів. Згідно зі ст. 15 Закону України “Про Рахункову палату” таке обмеження полягає в тому, що проведення позапланових перевірок на вимогу органів держави Рахункова палата здійснює тільки в разі прийняття відповідного рішення її колегією.

Фінансова незалежність органу контролю досягається, з одного боку, шляхом забезпечення належного рівня фінансування діяльності власне органу та оплати праці його посадових осіб і працівників, а з іншого — шляхом недопущення впливу результатів контролю на обсяги такого фінансування та оплати праці. Згідно зі ст. 7 Лімської декларації додаткові гарантії надаються вищому контрольному органу, який повинен мати право звер-

татися з проханням про виділення необхідних фінансових коштів безпосередньо до державного органу, який приймає рішення про державний бюджет, а також право використовувати в межах своїх повноважень грошові кошти, які передбачені для нього окремим рядком Державного бюджету. Фактично цим не допускається вирішення питання про фінансування вищого контролюючого органу тільки виконавчою гілкою влади, яка шляхом регулювання обсягів фінансування може здійснювати тиск на нього. Частково це питання врегульовано у ст. 38 Закону України “Про Рахункову палату”: “Кошти на утримання Рахункової палати виділяються безпосередньо з Державного бюджету України. Обсяг цих коштів щорічно встановлюється Верховною Радою України і зазначається в Державному бюджеті України окремим рядком”.

Зазначені гарантії повинні доповнюватися певним рівнем *особистої незалежності посадових осіб*, зокрема, їх захистом від впливу з метою перешкоджання виконанню ними їх посадових обов’язків або добитися прийняття рішення на чийсь користь, від насильницьких дій, образи, наклепу або поширення викривленої інформації про виконання ними своїх посадових обов’язків, за що має бути встановлено відповідальність. Такі гарантії містяться в ч. 2 та 3 Закону України “Про Рахункову палату”: “Кримінальну справу щодо Голови Рахункової палати, першого заступника і заступника Голови, головних контролерів та секретаря Рахункової палати може бути порушено лише Генеральним прокурором України.

За будь-який вплив на посадових осіб Рахункової палати, а також осіб, які виконують її доручення, з метою перешкодити виконанню ними службових обов’язків або добитися прийняття рішення, що суперечить чинному законодавству України, насильницькі дії, образу, а також розповсюдження неправдивої інформації щодо них винні особи несуть відповідальність, встановлену законодавством України”.

Отже, законодавством України передбачено практично всі необхідні гарантії незалежності Рахункової палати. Проте підхід до розуміння такої незалежності потребує уточнення: якщо законодавець має на увазі незалежність тільки від органів виконавчої влади, виявляється зайвим обмеження підстав для припинення повноважень Голови Рахункової палати, адже парламент має

право вільно вирішувати кадрові питання підконтрольного йому органу. Якщо ж законодавець прагне досягти максимально можливого рівня незалежності Палати, необхідно встановити баланс повноважень парламенту і уряду в цій сфері.

Органи державного фінансового контролю, за винятком Рахункової палати, не наділені незалежністю від держави.

Децо по-іншому визначається незалежність від органів держави суб'єктів аудиторської діяльності. Вона забезпечується через механізм їх сертифікації та реєстрації, право на здійснення яких надано не органу держави, а професійній громадській організації — Аудиторській палаті України. Цей механізм доволі дієвий, проте створює деякі проблеми: зокрема, проблеми забезпечення рішень Аудиторської палати засобами державного примусу та недовіри щодо аудиторських висновків з боку органів держави через те, що контроль якості аудиторських послуг здійснюється не державою, а об'єднанням громадян.

Вимоги до незалежності органів контролю від підконтрольних суб'єктів встановлені тільки для незалежних аудиторів. Їх встановлення для органів державного фінансового контролю передбачено Лімською декларацією та Етичним кодексом ІНТОСАІ.

У Кодексі етики професійних бухгалтерів вимоги, які стосуються незалежності органів фінансового контролю від підконтрольних суб'єктів, конкретизовані, проте неповною мірою чіткі: наведено відкритий несистематизований перелік обставин, які загрожують незалежності аудиторів-контролерів. За умови невичерпності переліку рішення Аудиторської палати щодо порушення вимог до незалежності аудиторів (а в разі оскарження таких рішень до суду — і відповідні рішення судів) мають суб'єктивний характер: вони спираються на так зване оцінне поняття, яке містить лише загальні критерії його визначення, а остаточне рішення базується переважно на суб'єктивному судженні щодо нього.

З аналізу вимог до незалежності недержавних аудиторів-контролерів можна зробити висновок про можливість застосування більшості з них і до працівників органів державного фінансового контролю. Виняток становить тільки **організаційна незалежність** аудиторських фірм від клієнтів, тобто заборона прийняття заяви клієнта, який є засновником аудиторської фірми. Це положення актуальне тільки для недержавного аудиту.

Вимоги до *фінансової незалежності* полягають у забороні будь-яких фінансових відносин між органами контролю та підконтрольним суб'єктом, згідно з якими працівники органу контролю одержують товари, роботи чи послуги безкоштовно або за цінами, нижчими від звичайних, а також у забороні участі працівників органу контролю в перевірках суб'єктів, у діяльності яких вони мають фінансовий інтерес через участь у їх капіталі. До незалежних аудиторів висувається також вимога обирати клієнтів так, щоб винагорода від жодного з них не становила значну частку доходу аудитора чи аудиторської фірми.

Особиста незалежність забезпечується такими вимогами:

- заборонаю працівникам органів контролю брати участь у перевірці підконтрольного суб'єкта, посадовою особою якого є їх родич, або брати участь у перевірці дій особи, яка є їх родичем;
- заборонаю брати участь у перевірках одного і того ж суб'єкта тривалий час, щоб запобігти встановленню дружніх відносин з його працівниками;
- заборонаю брати участь у перевірках підконтрольних суб'єктів, на яких раніше представник органу контролю працював за трудовим договором або надавав консультаційні чи інші послуги, щоб запобігти ситуації, коли він буде зацікавлений приховати власні помилки, зроблені раніше.

Функціональна незалежність забезпечується:

- обов'язком органу фінансового контролю планувати перевірку та здійснювати контрольні заходи відповідно до встановленої методики;
- встановленими законодавством повноваженнями органів контролю на одержання необхідної інформації та вжиття контрольних заходів.

Контрольні питання

1. Концепції визначення поняття “контроль”.
2. Основні завдання фінансового контролю.
3. Функції фінансового контролю.
4. Як взаємопов’язані бухгалтерський облік та фінансовий контроль?
5. Охарактеризуйте об’єкти та суб’єкти фінансового контролю.
6. Предмет фінансового контролю та його характеристика.
7. Які фактори впливають на організацію та здійснення фінансового контролю? У чому полягає їх дія?
8. Зазначте вид контролю, за допомогою якого перевіряється виконання зобов’язань суб’єктів господарювання перед державою: фінансовий; незалежний; внутрішньогосподарський; муніципальний.
9. Зазначте вид контролю, що здійснюється в інтересах учасників процесу господарювання з метою підтвердження достовірності обліку та звітності: фінансовий; незалежний; внутрішньогосподарський; муніципальний.
10. Зазначте, що з наведеного переліку становить форми контролю: муніципальний; суцільний; аудит; плановий; контроль власника.
11. Зазначте, що з переліченого є формою контролю за обсягом охоплення діяльності суб’єктів господарювання: суцільний; наскрізний; тематичний; комплексний; позаплановий.
12. Державний контроль та його характеристика.
13. Особливості здійснення муніципального контролю.
14. Сутність незалежного контролю і необхідність його здійснення.
15. Контроль власника і особливості його здійснення.
16. Сутність документального та фактичного контролю; їх основні переваги та недоліки.
17. Форми контролю за методом здійснення та їх класифікація.
18. Класифікація форм контролю за способом охоплення предметів контролю та їх особливості.
19. Зазначте, який вид перевірки є формою контролю окремих аспектів фінансово-господарської діяльності підприємства: камеральна; тематична; лічильна; суцільна.

20. Види перевірок.
21. Основні відмінності між ревізією та аудитом.
22. Визначення таких форм контролю: “фінансова експертиза”, “службове розслідування”, “слідство”, “обстеження”.
23. Зазначте спеціальний метод перевірки, який полягає в порівнянні записів документів із записами в облікових реєстрах, що належать до взаємопов’язаних господарських операцій: інвентаризація; аналіз; зустрічна перевірка; формальна перевірка; взаємний контроль.
24. Загальнонаукові способи та прийоми фінансового контролю.
25. Які спеціальні способи та прийоми застосовуються для здійснення фінансового контролю?
26. Метод контролю фактичної наявності активів та зобов’язань підприємства і їх відповідності даним обліку — це: індукція; експертна перевірка; контрольні заміри; інвентаризація; арифметична перевірка.
27. Сутність і порядок застосування принципів фінансового контролю.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ТА РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. *Абрютина М. С.* От бухгалтерского учета к национальным сетям. — М.: Финстатинформ, 2001. — 188 с.
2. *Алексеев Л. М., Олексієнко В. М., Юркевич А. І.* Економічний словник: банківська справа, фондовий ринок. — К.: Видав. буд. “Максимум”; Тернопіль: Екон. думка, 2000. — 592 с.
3. *Андреев В. Д.* Практический аудит: Справоч. пособие. — М.: Экономика, 1994. — 366 с.
4. *Афанасьев В. Г.* Человек в управлении обществом. — М.: Политиздат, 1977. — 126 с.
5. *Базась М. Ф.* Внутрішньогосподарський (управлінський) облік інвестицій основних фондів: Наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2005. — 720 с.
6. *Базась М. Ф.* Еволюція контролінгу та зв’язок з внутрішньогосподарським (управлінським) обліком: Наук. пр. — Л.: Вид-во ЛНУ ім. Франка, 2005. — С. 6.
7. *Базась М. Ф.* Методика та організація фінансового контролю. — К.: МАУП, 2004. — 440 с.
8. *Базась М. Ф.* Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції: Наук. пр. — Донецьк, Вид-во ДНУ, 2005. — 208 с.
9. *Базась М. Ф.* Оцінка системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2005. — 792 с.
10. *Базась М. Ф.* Проблеми формування концепції управлінського обліку: Зб. наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2004.
11. *Базась М. Ф.* Роль управлінського обліку використання державних коштів на здійснення державних закупівель: Наук. пр. — Черкаси: Вид-во ЧНУ, 2004. — С. 88.
12. *Базась М. Ф.* Сутність управлінського обліку державної бюджетної системи: Наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2004. — 672 с.
13. *Базась М. Ф.* Сутність управлінського обліку в податковій системі: Наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2004. — 812 с.

14. *Базась М. Ф.* Сутність, принципи та функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку: Наук. пр. — Дніпропетровськ: Вид-во ДНУ, 2005. — 664 с.
15. *Бахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие. — М.: Финстатинформ, 1999.
16. *Белобжецкий И. А.* Ревизия и контроль в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 294 с.
17. *Белобжецкий И. А.* Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономикой. — М.: Финансы и статистика, 1979. — 160 с.
18. *Белов Н. Г.* Контроль и ревизия на сельскохозяйственных предприятиях: Учебник для студ. сельскохоз. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1976. — 360 с.
19. *Белуха Н. Т.* Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. — К.: ПП “Влад и Влада”, 1996. — 320 с
20. *Білуха Н. Т.* Курс аудиту: Підручник. — К.: Вища шк.; Знання, 1998. — 574 с.
21. *Білуха Н. Т.* Теорія фінансово-господарського контролю: Підручник. — К.: Вища шк., 1990. — 289 с.
22. *Большая советская энциклопедия* / Глав. ред. А. М. Прохоров. — 3-е изд. — М.: Сов. энцикл., 1973.
23. *Бутинець Ф. Ф.* Контроль і ревізія на сільськогосподарських підприємствах. — К.: Вища шк., 2002.
24. *Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Чижевська Л. В.* Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит” вищих навч. закл.; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Житомир: ПП “Рута”, 2002. — 480 с.
25. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік. — Житомир: ПП “Рута”, 2000. — 446 с.
26. *Бухгалтерський облік в галузях економіки* / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась. — К.: МАУП, 2005. — 968 с.
27. *Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В.* Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит”. — Житомир: Вид-во ЖІТІ, 2000. — 448 с.

28. *Бухгалтерський управлінський облік: Підручник / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Малюга, Л. В. Чижевські.* — 2-ге вид., перероб. і доп. — Житомир: ПП “РУТА”, 2002. — 480 с.
29. *Василик О. Д., Павлюк К. В.* Державні фінанси України: Підручник. — К.: Центр навч. літ., 2003. — 608 с.
30. *Вахрушина М. А.* Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Финстатинформ, 1999.
31. *Вахрушина М. А.* Стратегический анализ. — М.: Омега-Л, 2004. — 432 с.
32. *Великий* тлумачний словник сучасної української мови / Уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. — К.; Ірпінь: ВТФ “Перун”, 2001. — 1440 с.
33. *Вознесенский Э. А.* Финансовый контроль в СССР. — М.: Юрид. лит., 1973. — 134 с.
34. *Гарасим П. М., Давидович І. Є., Хомин П. Я.* Управлінський облік на підприємстві (методика ведення): Моногр. — Тернопіль: Екон. думка, 2001. — 270 с.
35. *Голов С. Ф.* Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарбы, 1998. — 378 с.
36. *Голов С. Ф.* Управлінський облік. — 2-ге вид. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
37. *Голов С. Ф., Єфименко В. І.* Фінансовий та управлінський облік. — К.: Автосервіс, 1996. — 544 с.
38. *Господарський кодекс України (Повний текст).* — К., 2003.
39. *Дайле А.* Практика контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича и Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 336 с.
40. *Данилевский Ю. А., Мезенцева Т. М.* Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при разных формах собственности. — М.: Финансы и статистика, 1992. — 132 с.
41. *Державний фінансовий контроль: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисцип. / Н. С. Вітвицька, І. Ю. Чумакова, М. М. Коцупатрий, М. Т. Сенченко.* — К.: Вид-во КНЕУ, 2003. — 408 с.
42. *Добровський В. М., Гнилицька Л. В., Коршикова Р. С.* Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисцип./ За ред. В.М. Домбровського. — К.: Вид-во КНЕУ, 2003. — 236 с.

43. *Дундуков Г. С., Богдашев П. П.* Ревизия и контроль в торговле. — М.: Экономика, 1971. — 270 с.
44. *Друри К.* Управленческий и производственный учет: Учебник. Ч. 1 / Ред. Вылегсонина. — М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2003. — 1072 с.
45. *Енциклопедія: бізнесмена, економіста, менеджера* / За ред. Р. Дяківа. — К.: Міжнар. екон. фундація, 2000.
46. *Жила В. Г.* Ревизия и аудит. — К.: МАУП, 1998. — 98 с.
47. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // ВВР України. — 2000.
48. Закон України “Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 22 лютого 2000 р. № 1490-III // ВВР України. — 2000.
49. *Ивашкевич Б. В.* Бухгалтерский управленческий учет. — М.: Юристъ, 2004. — 618 с.
50. *Ізмайлова К. В.* Сучасні технології фінансового аналізу: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2003. — 148 с.
51. *Ізмайлова К. В.* Фінансовий аналіз: Навч. посіб. — К.: МАУП, 2000. — 152 с.
52. *Калина А. В., Конева М. И., Яценко В. А.* Современный экономический анализ и прогнозирование: Учеб.-метод. пособие. — 3-е изд., перераб. и доп. — К.: МАУП, 2004.
53. *Карлберг К.* Бизнес-анализ с помощью Excel: Пер с англ. — К.: Диалектика, 1997. — 448 с.
54. *Калюга Є. В.* Класифікація контролю та шляхи її вдосконалення // Фінансовий контроль. — 2002. — № 1. — С. 44–52.
55. *Карпова Т. П.* Основы управленческого учета. — М.: ИНФРА-М, 1997.
56. *Карпова Т. П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
57. *Керимов В. Э.* Управленческий учет. Учебник. — 2-е изд., изм. и доп. — М.: Дашков и К°, 2003. — 416 с.
58. *Кіруца С. М.* Фінансова звітність як предмет державного фінансового контролю // Фінансовий контроль. — 2002. — № 1. — С. 36–38.
59. *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы постороения контроллинга в организациях* / А. М. Карминский, Н. И. Оленев, А. Г. Примак, С. Г. Фалько. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 256 с.

60. *Контроллинг* как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананьина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 2003. — 280 с.
61. *Контроллинг* как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананьина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; Под ред. Н. Г. Данилочкиной. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 280 с.
62. *Контроль і ревізія: Навч. посіб.* — Л.: Лівів. політехніка, 2001. — 200 с.
63. *Кочерин Е. А.* Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. — М.: Экономика, 1982. — 216 с.
64. *Крамаровский Л. М.* Ревизия и контроль. — М.: Финансы и статистика, 1976. — 208 с.
65. *Кривицкий Р. И.* Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1990. — 120 с.
66. *Кузин Б. И., Юрьев В. Н., Шахдинаров Г. М.* Методы и модели управления фирмой. — СПб.: Питер, 2001. — 432 с.
67. *Курс економічного аналізу / І. Ф. Прокопенко та ін.* — Х.: Легас, 2004.
68. *Лень В. С.* Управлінський облік: Навч. посіб. — К.: Знання-Прес, 2003. — 288 с.
69. *Макконелл К., Брю С.* Экономика: принципы, проблемы, политика. — М.: Республика, 1995.
70. *Малишев А.* Зміст і призначення контролю в механізмі управління // *Економіка, фінанси, право.* — 2003. — № 3. — С. 5–10.
71. *Майер Э., Манн Р.* Контроллинг для начинающих / Пер. с нем. Ю. Г. Жукова; Под ред. и предисл. В. Б. Ивашкевича. — 2-е изд., перераб. и доп. — М., 2000.
72. *Манн Т., Майер Э.* Контроллинг для начинающих. — М.: Финансы и статистика, 1992.
73. *Маскон М., Альберт М., Хедоури Ф.* Основы менеджмента. — М.: Дело, 1992.
74. *Мельник В. М.* Основы економічного аналізу. Короткий теорет.-метод. курс: Навч. посіб. — К.: Кондор, 2003.
75. *Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: Навч. посіб.* / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, доц. М. М. Шигун. — Житомир: Вид-во ЖДТУ, 2004. — 352 с.

76. *Морозов В. В.* Основи закупівель товарів, робіт та послуг в проєктах (Тендерні процедури та контракти): Навч. посіб. — К.: Таксофон, 2003. — 744 с.
77. *Мурашко В. М.* Господарський контроль і комплексна ревізія в торгівлі. — К.: Вища шк., 1979. — 208 с.
78. *Наказ* Міністерства економіки України “Про затвердження Положення про порядок створення та головні функції тендерних комітетів щодо організації та здійснення процедур закупівель товарів, робіт і послуг за державні кошти” від 26.12.2000 № 280.
79. *Налоги и налогообложение* / Под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. — СПб.: Питер, 2000. — 528 с.
80. *Нападовська Л. В.* Управлінський облік: Підручник для студ. вищих навч. закл. — К.: Книга, 2004. — 544 с.
81. *Новий* тлумачний словник української мови. Т. 2. — К.: Аконт, 2000.
82. *Новодворский В. Д.* Бухгалтерський учет в системе управления. — М., 1979.
83. *Павлюк В. В.* Контроль и ревизия: Учеб. пособие. — Донецк: Кассиопея, 2000. — 136 с.
84. *Палий В. Ф.* Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987.
85. *Панков Д. А.* Бухгалтерський учет и анализ за рубежом: Учеб. пособие. — 2-е изд. — М.: Новое знание, 2003. — 252 с.
86. *Петренко С. Н.* Контроллинг: Учеб. пособие. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2004. — 328 с.
87. *Полторадня В. А.* Ревизия и контроль хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий. — М., 1967. — 268 с.
88. *Попова Л. В., Исакова Р. Е., Головина Т. А.* Контроллинг: Учеб. пособие. — М.: Изд-во “Дело и Сервис”, 2003. — 192 с.
89. *Пошпорева Г. И., Савченко О. С.* Системы управленческого учета и анализа. — СПб.: Питер, 2002. — 176 с.
90. *Про затвердження* Державного класифікатора України: Наказ Державного Комітету по стандартизації, метрології і сертифікації від 22.10.96 № 441.
91. *Протасов М. И., Шапиро О. Н.* Ревизия и контроль в пищевой промышленности. — М.: Лег. и пищ. пром-сть, 1983. — 264 с.
92. *П(С)БО 12* “Фінансові інвестиції”: Затв. Наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91.

93. *П(С)БО 16 “Витрати”* // Все про бух. облік. — № 84(751). — Спецвип. 87. — 80 с.
94. *Пушкар М. С.* Контролінг: Моногр. — Тернопіль, 1997. — 146 с.
95. *Пушкар М. С.* Управлінський облік. — 3-тє вид., стереотип. — Тернопіль: Карт-бланш, 1998. — 164 с.
96. *Райхберг Б. А., Лозовский Л. Ш.* Современный Экономический словарь. — М.: ИНФРА-М, 1996. — 496 с.
97. *Скоул Т.* Управленческий учет: Пер. с англ. / Под ред. Н. Д. Эриашвили. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. — 180 с.
98. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік: Навч. посіб. — К.: Вид-во КНЕУ, 2000. — 578 с.
99. *Стефаник І. Б.* До нової якості бюджетного контролю через аудит ефективності // Фінанс. контроль. — 2003. — № 2(15). — С. 9–14.
100. *Стоун Д., Хитчинг К.* Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовит. курс. — М., 1998. — 302 с.
101. *Сухарева Л. А.* Конспект лекцій по курсу “Контроль и ревизия”. — Донецк: Изд-во ДонГУЭТ, 2000.
102. *Терещенко О. О.* Контролінг у системі антикризового управління підприємством // Фінанси України. — 2001. — № 12. — С. 56–63.
103. *Уолт К.* Ключові фінансові показники. Аналіз та управління розвитком підприємства: Пер. з англ. — К.: Наук. думка, 2001. — 368 с.
104. *Управленческий учет* / Под ред. В. Палия, Р. Вандер-Вила. — М.: ИНФРА-М, 1997. — 480 с.
105. *Управленческий учет: Учеб пособие* / Под ред. А.Д. Шеремета. — 2-е изд., испр. — М.: ФБК-ПРЕСС, 2001. — 512 с.
106. *Управлінський облік: Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисцип./* За ред. В. М. Добровольського. — К.: Вид-во КНЕУ, 2003. — 236 с.
107. *Усач Б. Ф.* Контроль и ревизия. — К.: ИнЮре, 1998. — 352 с.
108. *Фольмут Х.* Инструменты контроллинга от А до Я. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 288 с.
109. *Фольмут Х. И.* Инструменты контроллинга от А до Я: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. М. Л. Лукашевича, Е. Н. Тихоненковой. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 288 с.
110. *Хан Д.* Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А. Л. Турчака, Л. Г. Го-

- ловача, М. Л. Лукашевича. — М.: Финансы и статистика, 1997. — 800 с.
111. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./ Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 416 с.
112. *Циглик І. І.* Контролінг: Навч. посіб. у схемах і табл. — К.: Центр навч. літ., 2004. — 76 с.
113. *Циглик І. І., Мозоль І. О.* Контролінг // Економіка, фінанси, право. — 2000. — № 4. — С. 13–16.
114. *Чумаченко М.* Напрями інвестиційної політики в промисловості // Економіка України. — 1999. — № 11. — С. 11–18.
115. *Чумаченко Н. Т., Біренберг Б. Н., Шпиг А. А.* Соціалістичний контроль: методи і проблеми. — К.: Наук. думка, 1985. — 254 с.
116. *Шевчук В. А.* Контроль хозяйственных систем в обществе с переходной экономикой: Моногр. — К.: Изд-во КГЭУ, 1998. — 372 с.
117. *Шпиг А. А.* Ревизия и контроль в торговле. — М.: Экономика, 1982. — 232 с.
118. *Энциклопедический словарь бизнесмена: менеджмент, маркетинг, информатика.* — К.: Техника, 1993. — 856 с.
119. *Янковский К. П., Мухарь И. Ф.* Управленческий учет. — СПб.: Питер, 2001. — 128 с.
120. *Яругова А.* Управленческий учет. Опыт экономически развитых стран: Пер. с польск. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 240 с.

ЗМІСТ

Передмова	3
<i>Розділ 1. Бухгалтерський облік — інформаційна база внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.....</i>	6
1.1. Основні складові бухгалтерського обліку	6
1.2. Основні принципи побудови і форми бухгалтерського обліку	11
1.3. Облікова політика підприємства	22
1.4. Використання Плану рахунків на підприємствах (в організаціях, установах)	22
1.5. Загальні вимоги до фінансової звітності	25
Контрольні питання	27
<i>Розділ 2. Теоретико-методологічні аспекти внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</i>	29
2.1. Витоки розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	29
2.2. Сутність та зміст внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	48
2.3. Предмет, методи, цілі та функції внутрішньо- господарського (управлінського) обліку	51
2.4. Схожість і відмінності бухгалтерського фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	54
2.5. Етапи становлення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	56
2.6. Системи записів господарських операцій на рахунках внутрішньогосподарського (управлінського) та фінансового обліку	57
2.7. Еволюція контролінгу та його зв'язок із внутрішньогосподарським (управлінським) обліком	62
2.8. Оцінка системи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	68

2.9. Принципи управлінського обліку використання фінансових інвестицій	72
2.10. Сутність управлінського обліку державної бюджетної системи.....	77
2.11. Сутність управлінського обліку в податковій системі	80
2.12. Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку реалізації продукції	85
2.13. Трансформація обліку і формування нематеріальних активів	92
2.14. Роль управлінського обліку використання державних коштів для здійснення державних закупівель.....	96
2.15. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат на виробництво	101
2.16. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік інвестицій основних фондів.....	105
Контрольні питання	111

Розділ 3. Загальні аспекти контролінгу — внутрішньої функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	113
3.1. Зародження і етапи розвитку контролінгу	113
3.2. Сутність, цілі, завдання і основні функції контролінгу	116
3.3. Контролінг у системі управління підприємством.....	120
3.4. Зв'язок контролінгу з іншими економічними науками	126
3.5. Види контролінгу: стратегічний та оперативний	127
3.6. Структура і зміст розділів контролінгу	130
3.7. Класифікація витрат.....	134
3.8. Поведінка витрат. Фактор витрат	138
3.9. Центри відповідальності та їх класифікація	142
3.10. Показники діяльності центрів відповідальності	146
3.11. Контролінг у системі управління	149
3.12. Контролінг маркетингу.....	151
3.13. Контролінг забезпечення ресурсами	152
3.14. Контролінг у сфері логістики	154
3.15. Фінансовий контролінг	155

3.16. Контролінг інвестицій	158
3.17. Контролінг інноваційних процесів	160
Контрольні питання	162

Розділ 4. Загальні аспекти фінансового контролю — зовнішньої функції управління внутрішньо- господарського (управлінського) обліку	166
4.1. Сутність, мета і функції фінансового контролю.....	166
4.2. Об'єкт і предмет фінансового контролю	177
4.3. Основні фактори фінансового контролю	181
4.4. Класифікація фінансового контролю	185
Контрольні питання	227
Список використаної та рекомендованої літератури	229

The proposed edition is based on valid Ukrainian law and normative acts, methodical and instructive documents regarding in-house (administrative) accountancy and controlling.

For professional training, retraining and advanced training of economics students.

Навчальне видання

Базась Микола Федорович

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
(УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛІНГУ**

Навчальний посібник

Educational edition

Basas' Mykola F.

**THEORETIC-METHODOLOGICAL PRINCIPLES
OF IN-HOUSE (ADMINISTRATIVE)
ACCOUNTANCY AND CONTROLLING**

Training manual

Відповідальний редактор *С. Г. Рогузько*

Редактор *І. В. Хронюк*

Коректор *Л. В. Логвиненко*

Комп'ютерне верстання *О. А. Залужна*

Оформлення обкладинки *Т. М. Бойко*

Підп. до друку 27.03.07. Формат 60x84/16. Папір офсетний. Друк офсетний.
Ум. друк. арк. 13,95. Обл.-вид. арк. 14,4. Тираж 3000 пр. Зам. 185

Міжрегіональна Академія управління персоналом (МАУП)
03039 Київ-39, вул. Фрометівська, 2, МАУП

*Свідоцтво про внесення до Державного реєстру
суб'єктів видавничої справи ДК № 8 від 23.02.2000*

ДП "Друкарня МВС України"
Київ-50, вул. Дегтярівська, 156