

ційного обліку, яка буде надійною платформою для прийняття бізнес-рішень. Кожна сучасна ринкова структура повинна в обліковій політиці визначити метод калькулювання (абсорпшен-костинг або директ-костинг на основі ситуаційного аналізу), який доцільно використовувати у відповідних економічних умовах господарювання для отримання бажаного прибутку. Важливою вимогою щодо програм для калькулювання є забезпечення діалогу “людина – комп’ютер” для можливості надання найоперативнішої інформації щодо результатів калькулювання відповідному користувачеві. Комп’ютерна програма повинна бути засобом, застосовуючи який, користувач зміг би скласти калькуляцію за будь-який період не втрачаючи при цьому додатковий час на вивчення мови програмування.

Список літератури

1. Головачко, В. М. Облік витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції [Текст] / В. М. Головачко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2005. – № 4. – С. 42–46.

2. Мазуркевич, Н. В. Проблеми дефініцій калькуляції та калькулювання [Текст] / Н. В. Мазуркевич, С. В. Бойко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. – 2007. – № 18. – С. 58–63.

3. Мякота, В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації [Текст] / В. Мякота. – Х. : Фактор, 2002. – 264 с.

4. Налоги и бухгалтерский учёт. Спецвыпуск. Калькулирование себестоимости [Текст]. – 2006. – № 2.

5. Шуремов, Е. Компьютерные системы как инструмент управления себестоимостью [Текст] // Бухгалтер и компьютер. – 2008. – № 5. – С. 29–30.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Л.О. Кирильєва, І.Б. Чернікова, Т.А. Наумова, 2009.

УДК 657.6

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук

С.І. Ляшенко, асист.

ПРО СТРУКТУРНУ ПОБУДОВУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Розглянуто організаційно-методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю результатів діяльності у фінансовій звітності.

Рассмотрены организационно-методические аспекты внутрихозяйственного контроля результатов деятельности в финансовой отчетности.

Considered organizationally are methodical aspects of economic control of results of activity in the financial reporting.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Пріоритетна мета кожного підприємства – максимізація прибутку викликає потребу в залученні додаткового капіталу у вигляді інвестицій, позик, кредитів. Інвесторам потрібна інформація про фінансову діяльність підприємства для здійснення прогнозів вигідності вкладень, суттєвими моментами якої є рівень прибутку на вкладений капітал та збереження цього капіталу для майбутнього використання. Тим часом, на підтримку тієї ж мети максимізації прибутку необхідні елементи регулювання, з метою досягнення достовірності звітних показників. Таким елементом, саме й, повинен бути контроль. “Вивчаючи інформаційний аспект бухгалтерського обліку, можна дійти до висновку, що обліково-економічна інформація є базою інформаційного банку даних для прийняття рішень на різних рівнях управління. Тому її потрібно використовувати насамперед для проведення контролю” [4, с. 15-18].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемою організації та здійснення контролю як на рівні держави, так і на рівні підприємств займаються відомі вітчизняні та зарубіжні науковці: В.Бурцев, М. Білуха, Ф. Бутинець, Д. Ірвін, Є. Калюга, М. Кужельний, В. Родіонова, В. Рудницький, В. Сопко, А. Тейлор та ін. Вони розробили концепції та обґрунтували роль фінансово-господарського контролю в системі управління виробництвом та управління державою. Проте дискусійність вибору тієї чи іншої концепції структурної побудови внутрішньогосподарського контролю в інформаційній системі підприємства під час прийняття управлінських рішень залишається і на сьогодні у вчених–економістів та практиків.

Мета та завдання статті. Систематизувати наукові результати попередників – є актуальним для теорії та практики контролю, і на цій основі визначити проблемні питання, вирішення яких сприятиме посиленню місця та значення внутрішнього контролю для забезпечення ефективного управління фінансово–господарською діяльністю суб’єктів господарювання, а також розробити заходи з удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю фінансових результатів у фінансовій звітності ринкових структур.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перетворення, які відбулися в економічному середовищі за останні роки, призводять до зміни функцій та методів контролю, у зв’язку з виникненням комплексних галузей знань та галузей господарської діяльності. На жаль, розвиток функцій контролю на практиці значно випереджає його теоретичне обґрунтування та нормативне регулювання у нашій країні. У

результаті діюча його система залишилася без необхідної правової, організаційної та методологічної основи. Тому проблеми господарського контролю є особливо актуальними за умов невизначеності.

Оскільки діяльність підприємства має господарський характер, а результати зазвичай виражаються у грошовому вимірнику, то комплексним інструментом підготовки достовірної звітності є система рахівництва, звітності й контролю. Слід відмітити, що в структурній побудові цієї системи контроль тісно поєднаний з обліком, який здійснюється для його забезпечення.

У сучасних умовах господарювання економічний контроль слід розглядати як систему попереджень і перевірок контролюючими органами чинного законодавства, прийняття управлінських рішень, забезпечення планомірного суспільного відтворення та ефективності розвитку її елементів. Отже, контроль є однією з основних функцій менеджменту, процесом визначення якості та коригування функціонування економічної системи. У зв'язку з тим, що економічна система суспільства містить мікро- та макро-рівень, а на стиках взаємозв'язків між різними складовими мікроекономіки (окремими підприємствами) існує мезорівень, то вважаємо за доцільне в інформаційному процесі управління виділити три: мікро-, мезо- та макрорівні контролю. Пріоритетною, на нашу думку, є ознака потреб користувачів.

На мікрорівні виділяється такий вид контролю як внутрішньогосподарський, метою якого є як поточний контроль за господарською діяльністю, так і організація контролю за формуванням та відображенням фінансових результатів у звітності.

На мезорівні виділяються потреби контролю для зовнішніх щодо підприємства користувачів з боку комерційних партнерів, наявних і потенційних інвесторів та кредиторів.

Макрорівень є сферою контролю держави як в цілому за економічною ситуацією, так і за конкретними напрямками – оподаткуванням, формуванням і розподілом бюджету тощо.

Межею в цих рівнях контролю є вид розподілу створених благ. Так, [2, с. 7] на мікрорівні – це контроль за змінами структури собівартості продукції, розміром прибутку та рівнем рентабельності, обсягами дебіторської та кредиторської заборгованості та іншими поточними господарськими проблемами. Контроль на макрорівні здійснюється за доходами і витратами бюджетів, внутрішньої та зовнішньої заборгованості держави, рухом пільг та надходженнями до бюджету.

На нашу думку, загальна схема системи економічного контролю, орієнтована на потреби користувачів, запропонована для використання в системі управління може бути наступною (таблиця).

Таблиця – Загальна схема економічного контролю орієнтована на ознаку потреб користувачів

Рівень контролю	Вид контролю	Замовники та користувачі результатів контролю	Мета контролю за ознакою потреб користувачів
1	2	3	4
Мікрорівень	– внутрішній контроль; – контролінг; – бюджетний контроль; – внутрішній аудит; – зовнішній аудит	Менеджери, керівники служб та підрозділів, органи управління: правління, рада директорів, загальні збори тощо	Контроль за рівнем витрат та доходами, за розміром прибутку, за змінами структури собівартості продукції, напрямками грошових потоків та розмірами грошових надходжень, обсягами дебіторської та кредиторської заборгованості та іншими поточними господарськими проблемами
Мезорівень	– зовнішній аудит; – служби моніторингу та взаємозв'язків з контрагентами	Комерційні партнери, наявні та потенційні інвестори, кредитори	Дослідження (вивчення) можливостей інвестування, співпраці, кредитування, що включає підтвердження достовірності отриманої інформації (показників фінансової звітності), платоспроможності, ліквідності, тощо
Макрорівень	– зовнішній аудит; – державний податковий контроль; – державний бюджетний контроль (КРУ, рахункова палата);	Державні податкові органи, державні цільові фонди, міністерства, відомства, органи державного управління	Контроль за економічною ситуацією, за формуванням і розподілом бюджету, дотриманням законодавства тощо, використання інформації для законотворення, державного планування, регулю-

Продовження табл.

1	2	3	4
	– державний контроль за дотриманням законодавства (господарського, цивільного, трудового тощо)		вання та управління

Щодо організації контролю за формуванням фінансових результатів та відображенням їх у звітності, необхідно враховувати інтереси користувачів усіх рівнів. Відповідно контроль здійснюється на всіх трьох рівнях, тісно зачіпаючи і макрорівень. Тому, що об'єктом усіх рівнів контролю є показники звітності різних видів та рівнів, які формуються на основі даних бухгалтерського обліку, то порядок формування та відображення фінансового результату у звітності підприємств є складовою об'єкту контролю усіх трьох рівнів.

Відповідно до загальної організації контролю має значний вплив стандартизація звітності. Проте різні рівні контролю мають неоднаковий доступ до інформації, за допомогою якої можна проконтролювати достовірність фінансового результату, що відображений у тому чи іншому виді звітності. З цього приводу, контроль різних рівнів використовує різні методи та прийоми для досягнення своєї мети та задоволення потреб користувачів результатів контролю. Найбільший доступ до облікової, іншої фінансово-господарської інформації має внутрішній контроль, тому йому належить вирішальна роль у забезпеченні достовірності формування та відображення фінансових результатів у звітності.

Інші рівні контролю мають обмежений доступ до інформації для контролю. Ці обмеження не обов'язково є юридичними (право доступу до внутрішньої інформації підприємства), хоча юридичні обмеження є досить суттєвими, особливо для контролю на мезо-рівні. Існують обмеження часові, тобто контролери не можуть здійснювати перевірку того періоду часу, що необхідний для детального, послідовного та суцільного вивчення об'єкту контролю. Є обмеження, що впливають із

мети контролю, наприклад мета контролю за формуванням оподаткованого прибутку за діючим сьогодні законодавством не забезпечує контролю за формуванням фінансових результатів діяльності підприємства.

Така різноманітність видів контролю пояснюється тим, що він має ознаки системності [1, с. 72] і всі його види, підпорядковані та служать спільній меті. Основною метою є виявлення та вивчення фактичного стану справ, порівняння його з плановим чи прийнятним рівнем для оцінки проведеної діяльності, вживання заходів для усунення виявлених порушень.

Крім того, багатоаспектність контролю є наслідком позиційних підходів до нього як: функції управління, організовану діяльність, систему органів, принцип управління.

Виходячи із мети та можливостей контролю різних рівнів вважаємо за необхідне більш глибоко проаналізувати сучасні напрями організації внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішній контроль базується на відносинах як ланок підприємства, так і зовнішнього оточення і потребує постійного вдосконалення. У проекті Закону про нього сказано, що він включає систему бухгалтерського обліку господарської діяльності та спеціальні перевірки, що здійснюються персоналом суб'єкта господарювання. Окремі автори [3, с. 71] вважають, що система внутрішнього контролю є єдністю підсистем внутрішньогосподарського контролю (що здійснюється всіма підрозділами апарату управління підприємством у межах відповідної компетенції) та внутрішнього аудиту, що здійснюється організаційно відокремленим підрозділом, підпорядкованим вищому рівню керівництва. Причому інформаційною базою здійснення контролю є бухгалтерський облік.

Внутрішній контроль як функція управління охоплює всі сфери діяльності: виробничу, комерційну, інвестиційну, фінансову тощо, і є системою спостереження та перевірки не тільки процесу функціонування і фактичного стану управлінського об'єкта, а й забезпечення максимального його розвитку. Саме система внутрішнього контролю надає вагомі аргументи про відповідність діяльності підприємства прийнятій управлінській політиці, вимогам діючого законодавства, зовнішнім і внутрішнім нормативним документам, адже особливу роль в організації внутрішнього контролю відіграє організація контролю за доходами, витратами та за формуванням і відображенням фінансових результатів у звітності підприємств, саме внутрішньогосподарський розрахунок дає додаткові можливості контролю і мотивації.

У наш час актуальною є проблема контролю достовірності фінансової звітності. Пов'язано це з розширеним колом суб'єктів, що приймають інвестиційні та інші рішення. З метою зменшення ризику прийняття таких рішень змінюються вимоги до звітності, а отже і до контролю за формуванням її елементів, як з боку підприємства, так і інших користувачів [4, с. 22]. Значне коло користувачів фінансової звітності ставить перед її складачами такі взаємопов'язані запитання: хто найбільш зацікавлений у звітній інформації? Наскільки відмінні інтереси користувачів?

Очевидно, що найпершими користувачами повинні бути самі підприємства, і відтак вони зацікавлені у найбільшій достовірності звітних даних. Проте і серед кожної групи користувачів можуть виникнути свої цілі: керівникам підприємства – про доходи, витрати, фінансові результати, грошові потоки, інвесторам – про капітал, кредиторам – про фінансовий стан і ліквідність, податковим органам – про додану вартість і оподаткований прибуток.

Така варіація потреб зумовлює контроль (перевірку) формування фінансової звітності або тільки самим підприємством, або і підприємством і незалежними органами контролю, тобто розширення рівнів перевірки інформації.

З цього приводу є сенс у розкритті функцій аудиту, як форми незалежного зовнішнього контролю. Важливою є та обставина, що на даних бухгалтерського обліку базується не тільки бухгалтерська (фінансова) звітність, але й інші її види: податкова, статистична. Це дає змогу вести мову про існування на підприємстві в рамках єдиного цілого облікового інформаційного простору, в якому виділяється обліковий, звітний і контрольний та можливості використання результатів незалежного аудиту фінансової звітності різними колами користувачів. Мова йде про результати аудиту саме фінансової звітності, оскільки вона є відкритою для усіх користувачів, як зовнішніх так і внутрішніх. Але використання результатів аудиту фінансової звітності керівниками, власниками, кредиторами, інвесторами, органами статистики, податковими органами, державними соціальними фондами тощо, можливе лише за умови стандартизації звітності та застосування єдиної методики визначення кінцевих фінансових результатів як за фінансовою так і за податковою звітністю. За таких умов не тільки будуть економитись кошти підприємств на аудиторську перевірку для різних інстанцій, але й підвищуватиметься якість самого аудиту.

Близько 90% вивчених висновків містять твердження аудитора про те, що аудит нарахування та сплати податкових платежів не здійснювався, або аудит податкового обліку не проводився. Таке відношен-

ня з одного боку знижує якість та результативність аудиту, а з іншого є виправданим за нинішніх умов формування показників про оподатковуваний прибуток та інші об'єкти оподаткування за податковим законодавством, яке абсолютно не відповідає вимогам стандартизації звітності. Проте аудит формування фінансового результату та відображення його у звітності є ключовим моментом у забезпеченні достовірності відображених у ній показників. Таким чином, фінансовий результат діяльності підприємства лежить в центрі уваги зовнішніх користувачів фінансової звітності.

Висновки. З точки зору контролю за формуванням фінансових результатів та відображенням їх у звітності, ми виділили як найбільш дієві два види контролю: внутрішньогосподарський контроль і зовнішній аудит. У цілому ж доцільно зазначити, що яким би не був вибір зацікавлених користувачів інформації щодо виду та форми внутрішнього контролю, головна мета такого вибору – врахувати дійсну ефективність та дієвість обраного напрямку.

Список літератури

1. Бутинець, Ф. Ф. Аудит [Текст] : підручник / Ф. Ф. Бутинець. – 2-ге вид., перероб. та доп. – Житомир : Рута, 2005. – 672 с.
2. Виговська, Н. Г. Господарський контроль: системний підхід [Текст] / Н. Г. Виговська // Вісник ЖДТУ. – 2003. – № 1(23). – С. 72–77.
3. Дмитренко, І. М. Чи збереже статус незалежного аудиторський контроль в Україні з прийняттям Закону “Про фінансовий контроль”? [Текст] / І. М. Дмитренко // Вісник ЖДТУ. – 2002. – № 20. – С. 68–72.
4. Смоленюк, П. С. Бухгалтерський облік і прийняття рішень [Текст] : навч. посібник / П. С. Смоленюк. – Хмельницький : Еврика, 2007. – 380 с.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© І.Б. Чернікова, С.І. Ляшенко, 2009.

УДК 331.5.024.5

І.Б. Чернікова, канд. екон. наук

Л.О. Кирильєва, канд. екон. наук

ПРО ДЕЯКІ АСПЕКТИ АМОРТИЗАЦІЙНОЇ ПОЛІТИКИ РИНКОВИХ СТРУКТУР

Запропоновано систему реалізації облікової політики, яка ґрунтується на співвідношенні показників нормативного терміну служби та строків корисного використання (експлуатації) основних засобів у структурі внутрішньогосподарського контролю підприємства.