

332.8:711.8.472:657

Г. В. Головчак

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ДІЯЛЬНОСТІ ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ УКРАЇНИ

У статті зосереджено увагу на методологічних і теоретичних аспектах організації внутрішнього контролю діяльності житлово-комунальних підприємств України. Внутрішній контроль розглядається як цілісна інформаційна система в складі систем управління діяльністю підприємства.

In this article author gave attention on theoretical and methodological aspects of organization internal control of activity municipal enterprises. Internal control regard as whole information system is forming inside managerial system of enterprises activity.

В управлінні економічною діяльністю житлово-комунального підприємства чітко відслідковуються типові операції й процедури управлінських робіт, які інтегруються за трьома стадіями цього процесу. На першій стадії визначаються цілі економічної діяльності й кількісні характеристики розвитку, на другій — здійснюється контроль стану об'єкта щодо одержання певних проміжних або кінцевих результатів, якими оцінюється ступінь досягнення цілей, а на третій — регулюються відхилення, що виникають у процесі реалізації цілей. Завдання управління вирішуються безпосередньо через функції планування й аналізу господарської діяльності: оцінюються реальні результати, виявляються резерви для розвитку економіки підприємства, котрі після того вводяться в планову модель наступного періоду.

На другій стадії проявляється функція контролю, коли зіставляються планові й досягнуті характеристики об'єкта, виявляються відхилення, що або сприяють досягненню цілей, або негативно впливають на кінцеві результати. Третя стадія охоплює функції регулювання, реалізує комплекс заходів, спрямованих на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів [7, с. 134]. За наведеним вище визначенням управлінського циклу виникають деякі неузгоджені моменти. Так, по-перше, хоч автори вважають контроль функцією управління, однак його дія розпочинається лише на другій стадії управлінського циклу. Водночас не викликає сумніву необхідність уже на першій стадії перевірки правильності постановки завдань управління, їх відповідності головній меті функціонування підприємства, якісної оцінки підцілей управління, контролю умов вирішення завдань і виявлення ресурсних обмежень, контролю правильності кількісного формулювання завдань тощо. Разом з тим, виключно важливе значення має встановлення законності й доцільності господарських процесів і операцій, що плануються.

По-друге, автори обмежують дію функції контролю лише тими економічними об'єктами, котрі вводяться в систему планових моделей [5, с. 22]. Принципову неправильність такого підходу показав розгляд деяких контрольних заходів стосовно першої стадії управлінського циклу. Окрім того, планування охоплює лише основні сторони економічної діяльності житлово-комунального підприємства. Обмеження функції контролю цими рамками звужує його можливості й значення в управлінні. По-третє, функція контролю розглядається лише у зв'язку з обліком і лише в руслі економічного моделювання досягнутих характеристик об'єкта управління. Дійсно, у практичному управлінні контроль і облік досить тісно інтегровані. Останнє значно підсилює роль і місце обох функцій в управлінні. Однак за змістовною сутністю, то є самостійні управлінські функції. Значення контролю стає ще більш чітким і прозорим при здійсненні функції регулювання, що реалізує розроблений у результаті проведення контролю комплекс заходів, спрямованих на усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів [10, с. 234].

Отже, контроль в інтеграції з функціями планування, обліку та аналізу створює інформаційні можливості для життєдіяльності управлінського циклу. Останнє є визначальним при розгляді місця й ролі внутрішнього контролю в управлінні фінансово-господарською діяльністю житлово-комунального підприємства. Значення контролю значно зростає там, де контрольні елементи введено в обов'язки відділу внутрішнього контролю, — виникає можливість здійснення оперативного контролю, усунення виявлених відхилень і досягнення поставлених цілей.

На відміну від здебільшого статичного зовнішнього контролю, здійснюваного контрольно-ревізійним управлінням, податковою інспекцією, аудиторськими фірмами, котрі запрограмовані на виконання заключного контролю за звітними показниками, внутрішній контроль стосується безпосередньо економічних процесів, використання ресурсів і отримання результатів.

Попередники пов'язували вирішення локальних питань їхніх робіт з контролем фінансової й господарської діяльності підприємств, в який би сегмент системи підконтрольних об'єктів вони не заглиблювалися — контроль витрат, контроль податків, ревізію усієї фінансово-господарської діяльності, аудит бухгалтерської звітності, — все одно у сферу їхнього дослідження попадав, власне, внутрішній контроль.

Попередниками висвітлено теоретичні аспекти контролю господарських систем в умовах соціально-економічних трансформацій; встановлено необхідність, можливості та сутність контролю в суспільно-господарській сфері; здійснено моделювання елементів системи контролю, процесів і наслідків контролю; проведено аналіз і синтез систем контролю в суспільно-господарській сфері; визначено мету, завдання і принципи контролю та розроблено класифікацію його форм і різновидів в умовах суспільно-господарських трансформацій; модифіковано систему контролю під впливом сучасних світових господарських трансформацій; переглянуто організацію контролю господарських

систем у суспільстві з перехідною економікою [2, с. 34]; опрацьовано тлумачення сутності контролю фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта, змістовного наповнення поняття контрольного процесу та його стадій; застосовано інтегрований підхід до взаємодії функцій планування, обліку, аналізу, контролю, регулювання для розробки моделей організаційних структур управління [9, с. 151]; обґрунтовано доцільність сполучення централізованого й децентралізованого підходів до організації обліку в основних внутрішніх структурах, де безпосередньо використовуються ресурси та формуються економічні результати виробництва.

Відомо, що управління на підприємствах здійснюється через їхні структурні підрозділи. У житлово-комунального підприємства такими є відділ внутрішнього контролю та управлінські структури: плановий (планово-економічний), виробничий і технологічний відділи, юридична служба (юрисконсульти), бухгалтерія тощо. Підкреслюючи особливу значимість внутрішнього контролю на житлово-комунальних підприємствах, варто зауважити, що він, як і бухгалтерський облік, сам по собі контрольних функцій не виконує. Цю роботу виконують працівники структурних підрозділів підприємств. У зв'язку з тим необхідно:

визначити суть, роль і значення внутрішнього контролю (попереднього, поточного, наступного) в системі управління та дати йому критичну оцінку;

відобразити роль структурних підрозділів підприємства в проведенні внутрішнього контролю;

визначити шляхи поліпшення організаційної роботи щодо проведення внутрішнього контролю.

Системний підхід — це метод, що являє собою експліцитний вираз процедур визначення об'єктів як систем і способів їх специфічного системного дослідження. Може виступати в свідомості вчених і фіксуватися у відповідних текстах у доволі різних формах — від емпіричного напівінтуїтивного опису спеціальних процедур системного дослідження і до строгого, у приватному випадку математичного, виразу загальносистемних процедур і методів [7, с. 76]. Найбільш розповсюдженими в літературі стали визначення систем як матеріальних формувань, елементи яких якимось чином зв'язані між собою чи знаходяться в якихось відносинах, тобто вчені пропонують подання системи як зовнішнього матеріального утворення відносно суб'єкта дослідження: «Система — це безліч взаємозв'язаних елементів, не існує жодної підмножини елементів, не зв'язаної з іншою підмножиною» [1, с. 69].

Незважаючи на те, що поняття системи визначається по-різному, зазвичай все-таки мається на увазі, що система являє собою «визначену множину взаємозв'язаних елементів, що утворюють стійку єдність і цілісність та наділені інтегральними властивостями й закономірностями» [3, с. 123].

У системному підході до внутрішнього контролю поняття «система» тісно пов'язане з цілою низкою інших понять: організація, зворотний зв'язок, цілі системи, структура системи в статичній, стан системи в динаміці тощо. Важли-

вими при застосуванні системного підходу є чітка організованість і доказовість понять, а не просте їх використання. У теорії економічного контролю детально розробленого системного понятійного апарату поки що немає. Даються окремі тлумачення цілей, завдань, інформаційних зв'язків. Однак вони далекі від цілісної наукової розробки й не узгоджені як всередині самої понятійної системи, так і між собою. Продовжують залишатися недостатньо роз'ясненими специфічні системні функції цих понять, не кажучи вже про побудову чіткої системної теорії внутрішнього економічного контролю. Для системного підходу характерна поглиблена увага до розроблення особливої методологічної бази, важливою рисою цієї методології залишається намагання обґрунтувати її на принципі ізоморфізму законів у різних сферах діяльності. Окрім того, розробка достатніх для удосконалення внутрішнього економічного контролю теоретичних, методичних, організаційних і практичних рішень повинна супроводжуватись оцінкою існуючої практики.

Подальшого розвитку й наукової розробки потребують питання щодо класифікації контролю, економічних об'єктів, передумов оптимізації, центрів відповідальності та точок контролю. Концептуальний блок рішень супроводжується розробленням: цілісної системи внутрішнього економічного контролю з окресленням низки законів, принципів і вимог до його організації; системи цілей внутрішнього контролю; підходу до оцінювання цілеспрямованості системи контролю. На концептуальному рівні необхідно визначитися з організацією не лише власне контролю, а й управління. Завдання полягає у вирішенні питання організаційної інтеграції його функцій.

Постає також питання часткової реорганізації структури управління шляхом введення окремої служби (або відділу), відповідальної за стан внутрішнього економічного контролю на підприємстві. У контексті розподілу контролю на управлінський, фінансовий, стратегічний, контролінг, внутрішній аудит тощо правильне вирішення поставленого питання є надзвичайно важливим. Його дослідження можливе лише за умови використання системного підходу із всебічним обґрунтуванням доцільності утворення єдиної цілісної системи.

Перш за все це — цілісність системи внутрішнього економічного контролю. Вказана особливість дає таке уявлення, коли система функціонує в певному оточенні — середовищі (для контролю — зовнішньому). Окрім того, розчленування системи призводить до поняття «елемент» як мінімальний компонент системи, властивості та функції якого визначаються його місцем у межах усієї системи внутрішнього економічного контролю. Важливим є те, що ознаки усієї (цілісної) системи не можуть бути повністю визначені без властивостей елементів і, навпаки, через наявність певних взаємовідносин між ними. Нами виділено чотири елементи системи внутрішнього економічного контролю. Підставою для цього слугують праці прихильників системності, котрі стверджують про наявність подібних чотирьох елементів «у будь-якій управлінській системі» [1, с. 113]. Суттєвим є зауваження з цього приводу Чарльза Декарта, що «необхідно функціонально розділити отримані інформації,

прийняття рішень і вплив. Зазвичай це досягається структурним розподілом елементів системи: елемента прийому інформації; елемента, що виробляє рішення; елемента, який здійснює коригуючі дії. Разом із збільшенням розмірів і складності соціальних систем ці функції, а також суміжні з ними функції зв'язку починають концентруватися в окремих соціальних підсистемах. Отже, внутрішній контроль розподіляється між елементами, взаємозв'язаними інформаційним потоком: суб'єктом контролю; об'єктом контролю; контрольним процесом; комунікативним блоком [4, с. 46].

Принципом створення структури суб'єктів внутрішнього контролю є відповідність загальній логіці організації управління. Він викликаний до життя законом концентрації функцій і підтримується законом різноманітності контролю, законом самозбереження, законом синергії та законом інформованості. Внутрішній економічний контроль — це одна з функцій системи управління, тому система внутрішнього контролю не може створюватись відокремлено від організаційної структури системи управління в цілому. Логіка її побудови є підґрунтям для визначення та добору конкретних форм організації контролю. Вона повинна бути такою, щоб забезпечити цілісність системи і вирішувати поставлені перед нею завдання. Даний принцип передбачає створення такої моделі організації системи контролю, в якій може бути досягнутий ефективний комунікативний зв'язок й утворена система необхідних інформаційних потоків з раціональним розміщенням джерел і користувачів інформації, застосуванням сучасних комп'ютерних технологій її одержання та передачі. Він є втіленням лінійного і функціонального принципів, в основі яких лежить розподіл контрольних обов'язків окремих служб та їх керівників.

Оптимальне співвідношення централізованої і децентралізованої форм організації контролю є принципом, який ґрунтується на законі необхідної різноманітності та підтримується законами самозбереження, синергії, концентрації функцій та законом інформованості. Цей принцип покликаний визначити загальну спрямованість контролю на вибір таких його організаційних форм, які дають можливість реалізувати принципи їх системної впорядкованості, ієрархічності побудови системи, доцільного наближення контролю до об'єктів, делегування повноважень і відповідальності, взаємодії з іншими функціями управління, введення функції контролю в центри прийняття управлінських рішень. Міра централізації контролю визначається політикою управління та контролю на житлово-комунальному підприємстві. Часто централізована система стає занадто громіздкою і бюрократичною, а управління й контроль — неефективними. Окрім того, відсутність контролю на функціональному рівні може призвести до зниження якості управління організацією. Існує зворотна сторона цього твердження: контроль не може бути надміру централізованим через фізичну неможливість охоплення усіх об'єктів контролем безпосередньо з боку керівництва чи відділу внутрішнього контролю.

Можна стверджувати, що контроль — це процес забезпечення досягнення організацією своїх цілей. У разі бездіяльності внутрішнього контролю та за відсутності централізованого управління ним виникає хаос, і об'єднати діяль-

ність підрозділів житлово-комунального підприємства для досягнення його цілей стає неможливим. Таким чином, потрібне раціональне визначення форм, які забезпечували б оптимальне співвідношення централізації і децентралізації внутрішнього контролю та формували відповідний перелік його суб'єктів.

Об'єкт контролю — власне той елемент, задля якого створюється система. У контексті розгляду цілісності системи внутрішнього економічного контролю об'єкти постають як окремі частини житлово-комунального підприємства та управління ним, котрі можуть бути підконтрольними. Ними є грошові засоби та операції з ними; необоротні активи; запаси; розрахунки за надані послуги; витрати підприємства; інші об'єкти внутрішнього економічного контролю згідно з їх детальною класифікацією. Наразі не існує єдиного визначення об'єктів контролю для житлово-комунальних підприємств. Так, наприклад, у загальному вигляді як об'єкти аудиту і ревізії на промислових підприємствах розглядають документальну інформацію [7, с. 81].

Об'єктами внутрішнього економічного контролю слід вважати окремі та (або) взаємозв'язані елементи, підсистеми функціонування підприємства, у тому числі систему управління, на яку націлені контрольні дії. Тобто об'єктами контролю виступають безпосередньо цільові, організаційні, управлінські, економічні та інформаційні характеристики. У вітчизняній економіці дедалі помітним стає процес реформування житлово-комунальної сфери в цілому та створення нових складних організаційно-правових форм господарської діяльності. Водночас зростають необхідність і значення внутрішнього контролю в управлінні ними. Практично в усій літературі з управління автори не обходять увагою його контрольну функцію, використовуючи при цьому термін «система контролю».

У спеціальній літературі раз у раз зустрічаються визначення «система управління», «система планування», «система бухгалтерського обліку», «система стимулювання». Не є винятком і функція контролю. На перший погляд для цього є достатнє обґрунтування, тому що дослідження структури складних систем базується на таких основних положеннях її загальної теорії, як [8, с. 142]:

розгляд організації як цілісності з особливими ознаками, що в той же час складається з елементів і підсистем із специфічними властивостями. Залишаючись відносно відокремленими, вони вступають у стосунки між собою. В свою чергу, кожна з них є внутрішньо складною і може бути розглянута як самостійна система;

визначення межі організації та її середовища (оточення), а в складі останнього — виділення його частин. Це необхідно для з'ясування, в яких формах організація як відкрита система вступає у взаємодію зі своїм середовищем і яким чином середовище впливає на внутрішню структуру організації;

розгляд житлово-комунальної організації як цілеспрямованої та багатоцільової системи, що має неоднорідні зовнішні і внутрішні цілі, самостійні цілі окремих підсистем, різноманітні стратегії їх досягнення;

розгляд організацій як повних систем, з урахуванням елементів і структур, які утворюються формально і неформально, а розгляд взаємодії елементів — з урахуванням того, що зміна в одному елементі викликає ряд змін в інших;

вивчення динаміки організацій. Це потребує дослідження внутрішньо-організаційних процесів саморегулювання, координації, прийняття рішень та аналізу процесів інновацій.

Наведені вище положення започатковують методологічну основу аналізу всіх процесів, пов'язаних з функціонуванням житлово-комунальних підприємств [7, с. 100]. Системний підхід дає можливість розглядати підприємство як єдиний комплекс взаємопов'язаних видів діяльності. Разом з тим, з погляду прийняття управлінських рішень, окремі види діяльності можуть вважатися відносно самостійними і розглядатись як підсистеми [7, с. 101]. Виходячи з цього, єдино вірним шляхом вирішення проблеми є розгляд, організація і розвиток контролю з точки зору системного підходу.

Для вирішення поставлених завдань необхідна достовірна облікова інформація про господарські операції й процеси, що особливо ретельно контролюється керівниками підприємств і працівниками обліку при її обробці. На підставі облікової інформації керівники підприємств, фахівці їх структурних підрозділів і працівники обліку проводять контроль господарських операцій у процесі їх здійснення. Такий контроль є найбільш оперативним, тому що дає змогу вчасно не лише виявити недоліки, але й усунути їх. Наступний контроль не такий оперативний, оскільки недоліки минулого періоду виправити цілком практично неможливо.

Керівники підприємств, фахівці структурних підрозділів і працівники бухгалтерій, здійснюючи господарський контроль, виконують свої контрольні функції за допомогою зворотного зв'язку. Він забезпечує інформацією про виконання управлінських рішень, про результати й шляхи їх отримання, виявляє недоліки і помилки в господарській діяльності. Господарський контроль дає можливість переконатися у вірогідності інформації, реальності операцій і процесів, що відбуваються в результаті управлінських рішень. Організація контролю в структурних підрозділах підприємств являє собою виконання в конкретних умовах відповідними фахівцями в межах їхніх функціональних обов'язків визначених контрольно-ревізійних процедур. Такі процедури фахівці відповідних структурних підрозділів підприємств здійснюють як об'єднано (економісти, працівники обліку, технологи, виробники продукції, юристи), так і самостійно в межах своїх функціональних обов'язків. В усіх випадках організація господарського контролю на підприємствах включає визначені стадії виконання контрольно-ревізійних процедур, пов'язаних з плануванням і здійсненням контролю: обстеження господарських об'єктів, вивчення й аналіз облікової документації, перевірка вірогідності планових даних, проведення поточних інвентаризацій, узагальнення результатів контролю і розроблення заходів для усунення недоліків. Структурні підрозділи підприємств та їх бухгалтерії здійс-

нують попередній, поточний і наступний контроль. Найефективніший попередній контроль, що передуює здійсненню господарських операцій і тим самим сприяє попередженню недоцільних витрат і незаконних дій, безгосподарності й марнотратства. Виняткову роль цей контроль відіграє в системі управління керівниками і працівниками обліку, чия робота пов'язана зі щоденним розглядом документів, за якими відбуваються грошові, матеріальні, виробничі, розрахункові й інші господарські операції. Вказівки, що заздалегідь даються на виконання тих або інших господарських операцій, установа цієї чи іншої дії (наприклад, зробити розрахунки, видати гроші, відпустити матеріальні цінності), визначають зміст, порядок і термін виконання завдання і є однією з форм попереднього контролю. Розпорядження надходять до проведення операцій, тому від того, наскільки правильно і виважено їх буде визначено, залежить успіх господарської операції. Своєчасна заборона незаконних дій попереджає нанесення збитку і вчинення незаконних операцій.

На відміну від попереднього контролю поточний безупинно супроводжує проведення господарських операцій на відповідних ділянках підприємства, здійснюється в момент їх учинення, що дає можливість вчасно виявляти й усувати допущені помилки і прорахунки. Дослідження показали, що в системі управління підприємств на частку поточного контролю припадає до 30%. Ефективність його визначається тим, що він забезпечує оперативне втручання в контрольовані операції й процеси для швидкого усунення допущених недоліків і закріплення досягнутих успіхів [11, с. 165]. На ряді підприємств сфери матеріального виробництва поточний контроль здійснюється на основі карткової системи. У цьому випадку по кожному документу (наказу, акту вищого органу) складаються дві картки, одна з яких призначена для виконавця, інша знаходиться в комп'ютерній картотеці, що дозволяє здійснювати безупинний контроль.

Суттєвим недоліком попереднього і поточного контролю є те, що вони здійснюються не в період надання дозволу на вчинення операції і підписання керівниками документів, а лише при надходженні останніх до бухгалтерії та їх обробці. У свою чергу, це не забезпечує дотримання режиму економії і господарський розрахунок на підприємствах. Для підвищення результативності контролю за господарською діяльністю керівник підприємства зобов'язаний не формально розглядати й підписувати документи, а ретельно перевіряти стан справ на місцях, де здійснюються господарські операції. Лише тоді можна правильно оцінити реалії виробництва, причини недоліків, вчасно виявити можливості для поліпшення роботи і раціонального використання ресурсів.

Вивчення практики здійснення контрольних функцій службами і підрозділами підприємств показує, що наступний контроль у загальній системі всіх стадій займає до 63%. Однак ефективність його недостатньо висока. Аналіз свідчить, що одним з недоліків наступного контролю є те, що в інформації різних відділів дуже багато дублювання. Це викликано слабкою взаємодією між ними, в результаті чого кожен відділ перетворюється на збирача, що замкнувся в собі, і, відповідно, споживача інформації [1, с. 172].

Важливу роль у здійсненні внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю повинні виконувати функціональні відділи бухгалтерій. У бухгалтеріях, хоча і зберігаються функції господарського контролю, але через віддаленість їх від місць проведення господарських операцій контроль в основному носить наступний характер. Попередній і поточний контроль з боку працівників обліку бухгалтерій практично здійснювати неможливо, тому що проведення і документальне оформлення операцій відбуваються в значній віддаленості від бухгалтерій. Наближенню роботи бухгалтерій до місць проведення господарських операцій, а отже, і здійсненню контролю багато в чому сприяють обліково-контрольні групи та контрольно-інвентаризаційні (контрольно-ревізійні) відділи або групи. Тим часом на підприємствах обліково-контрольні групи (за винятком окремих бухгалтерій) відсутні, а отже, по суті, не здійснюється належний контроль за безпосереднім проведенням операцій. Створені останніми роками при бухгалтеріях підприємств ревізійні відділи або групи обмежують свою діяльність в основному проведенням інвентаризації та контролем за правильністю виведення їх результатів, а також виконують різну роботу за завданням правоохоронних органів (проводять контрольно-вибіркове порівняння, здійснюють вибірку руху цінностей за міжінвентаризаційний період тощо). У результаті працівники цих відділів або груп також не мають можливості проводити поточний контроль за здійсненням операцій безпосередньо на підприємстві. Дуже незначні можливості є і для здійснення поточного контролю працівниками бухгалтерій через їх надмірну завантаженість, пов'язану з обробкою облікової інформації (інформаційне навантаження на одного працівника перевищує норму приблизно в 10 — 11 разів [5, с. 117]).

У зв'язку з тим, що в ряді випадків у бухгалтеріях відбувається зниження контрольних функцій обліку, виникає необхідність створення таких бухгалтерій не за функціональною ознакою, а за об'єктом управління. На житлово-комунальних підприємствах такими об'єктами є: план надання житлово-комунальних послуг і його фактичне виконання; матеріальні цінності, їх якість, стан і збереження; кошти, їх збереження і використання; розрахункові операції; оборотні і необоротні активи; операційні, фінансові і надзвичайні доходи і витрати; фінансові результати тощо. Контрольні функції працівників бухгалтерій повинні сприяти ощадливому і раціональному використанню матеріальних цінностей і грошових коштів, збереженню майна на кожному об'єкті.

Попередній і поточний контроль бухгалтерій тісно пов'язаний з наступним контролем. Працівники обліку щодня розглядають зміст операцій на підставі документів і контролюють їх доцільність, законність і економічну ефективність. Господарський контроль у бухгалтерії покликаний здійснювати її функціональні відділи або групи відповідно до структури даної бухгалтерії і в розрізі структурних підрозділів (бригад, дільниць, цехів, матеріальних складів). Наприклад, група обліку фінансово-розрахункових операцій бухгалтерії здійснює контроль за грошовими і банківськими операціями, станом

розрахунків з постачальниками, покупцями й іншими організаціями, правильною нарахування резервів і витрат майбутніх періодів, фондів і обґрунтованістю їх списання.

Практика показує, що при здійсненні контролю недостатньо повно застосовуються його раціональні методи і прийоми. При цьому допускається невідповідний відрив контролю структурних підрозділів від контролю, здійснюваного бухгалтерією. Для підвищення якості господарського контролю працівники бухгалтерії повинні забезпечувати його координацію й ув'язування з господарським контролем, здійснюваним працівниками структурних підрозділів (планового, юридичного й інших) та спеціалістами відділу внутрішнього контролю. Водночас для підвищення дієвості контролю в управлінні економікою і забезпечення збереження майна потрібно розширювати і поглиблювати застосування поточного контролю з боку керівників і фахівців госпрозрахункових відділів підприємств і відділів бухгалтерій [6, с. 197].

Для посилення контролю на підприємствах доцільно, щоб працівники планово-економічних служб за допомогою аналізу виконання плану надання послуг структурними підрозділами контролювали структуру та якість цих послуг, установлювали причини відхилень, з'ясовували, що залежить і не залежить від колективів підприємств, зосереджували свою увагу на вивченні причин відхилень, розробляли заходи щодо поліпшення господарської діяльності і зміцнення госпрозрахунку. Для цього потрібно аналітичну роботу цих відділів поєднати з контрольними функціями господарської діяльності підприємств за такими показниками, як: обґрунтованість нормативів матеріальних цінностей і коштів; план надання послуг в цілому і по структурних підрозділах, його погодження з потребами в матеріальних і трудових ресурсах, якістю послуг, кошторисами собівартості наданих послуг, операційними витратами і витратами на збут; вірогідність звітних даних про стан розрахунків за надані послуги.

На підприємствах велику роль у здійсненні контролю повинні відігравати фахівці виробничих відділів. Дослідження показують, що вони стежать в основному за своєчасною поставкою матеріалів для виконання плану надання послуг і не приділяють належної уваги їх якості, не аналізують причин утворення наднормативних, неходових і неякісних матеріалів, не перевіряють дотримання технічних параметрів. Суттєві недоліки наявні і при здійсненні контрольних функцій юридичними відділами (юрисконсультами), що через порушення правових положень у висновку договорів з постачальниками й оформлення претензійних матеріалів призводить до списання на збитки великих сум. Для поліпшення контролю юридичним відділам (юрисконсультам) потрібно зосередити увагу на таких напрямках: зміцнення законності, використання правових засобів для збереження майна, покращання стану претензійної роботи, посилення контролю господарських договорів; перевірка правильності укладання договорів з постачальниками на забезпечення матеріалами й послугами, а також з транспортними організаціями; своєчасність і правильність оформлення претензійних матеріалів, обґрунтованість подання позовів для стягнення штрафів, пені

і неустойок; підвищення ефективності заходів щодо покриття і відшкодування втрат, заподіяних нестачами, розкраданням і псуванням матеріальних цінностей, своєчасність оформлення матеріалів на них для передачі правоохоронним органам. Для здійснення попереднього контролю велика роль відведена керівникам відділів внутрішнього контролю. Тим часом на практиці їх робота нерідко зводиться до формального підписання документів по виконаних операціях без ретельної перевірки стану справ на місцях. У результаті відсутня можливість систематично попереджати незаконні і недоцільні операції, вчасно виявляти й правильно оцінювати недоліки при здійсненні господарських операцій, визначати резерви для поліпшення роботи.

Характерною рисою поточного контролю є те, що він від початку й до кінця супроводжує процес виконання господарських операцій. Відповідно, це дозволяє забезпечити оперативне втручання в господарські операції для швидкого усунення допущених недоліків і закріплення досягнутого, розкрити невикористані резерви.

Винятково важлива роль у вивченні стану господарської діяльності підприємства, забезпеченні контролю за збереженням матеріальних цінностей і коштів належить бухгалтерському обліку. Останніми роками в багатьох наукових джерелах основним його завданням вважається контроль за збереженням майна. Окремі автори контрольні функції цілком покладають на бухгалтерію. На нашу думку, для визначення контрольних функцій бухгалтерського обліку, у тому числі й бухгалтерії, потрібен розгляд їх у комплексі (об'єкт, суб'єкт і метод дослідження). Самі ж по собі ні бухгалтерський облік, ні бухгалтерія контрольних функцій не виконують. В елементах методу бухгалтерського обліку потенційні можливості контролю розкриваються тільки за певних умов, а саме в тому випадку, коли головні бухгалтери й інші працівники обліку правильно використовують цю можливість для контролю за раціональним і ощадливим використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з урахуванням вимог, пред'явлених до головних бухгалтерів. Разом з тим, для виконання контрольних функцій у системі бухгалтерського обліку необхідно суворо дотримуватися його методів, зокрема документації, інвентаризації, калькуляції, рахунків, подвійного запису й інших елементів.

Таким чином, система внутрішнього економічного контролю житлово-комунального підприємства — це організаційна сукупність, яка утворює цілком визначену єдність елементів, що знаходяться, з одного боку, у відносинах і зв'язках один з одним, з другого, — з іншими складовими цілісної системи управління. Внутрішній економічний контроль є частиною інформаційної системи і сам є окремою системою. З огляду на застосування системного підходу внутрішній контроль повинен розглядатись як система, котра складається з інформаційного забезпечення контролю, інформації про об'єкт управління, отриманої в результаті контролю, сукупності первинних точок контролю, управлінських центрів (відділів) контролю, координаційного центру контролю та елементів методу контролю, котрий функціонує в певному контрольному середовищі житлово-комунального підприємства.

1. Акоф Р. О природе систем. Изв. АН СССР. Техническая кибернетика, М., 1971.
2. Білуха М. Т. Теорія фінансово-хозяйственного контролю. К., 1990.
3. Блауберг И. В., Юдин Э. Г. Становление и сущность системного подхода. М., 1973.
4. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві: Курс лекцій. Тернопіль, 2003.
5. Калюга С. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Моногр., К., 2002.
6. Кундря — Висоцька О. П. Організація обліку: Навч. посіб., Львів, 2006.
7. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства — системний підхід до розвитку: Моногр., К., 2005.
8. Соловьев Г. А. Экономический контроль в системе управления. М., 1986.
9. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. К., 2000.
10. Финансовое планирование и контроль: Пер. с англ. / Под. ред. М. А. Поукока и А. Х. Тейлора. М., 1996.
11. Шпиг О. О. Ревизия и контроль в торговле. М., Экономика, 1982.

УДК 330.681.657.655

Д. С. Лозовицький

СИСТЕМА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ЯК СКЛАДОВА СИСТЕМИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА

У статті досліджуються сучасні концепції управління витратами, виходячи зі стратегічних цілей підприємства, взаємний зв'язок концепцій управління витратами і систем калькулювання.

Modern conceptions of management charges are explored in the article, coming from the strategic aims of enterprise, interconnection of conceptions of management charges and of the systems of cost accumulations.

В умовах розвитку та вдосконалення ринкових відносин у нашій країні для управління витратами і результатами, внутрішніми і зовнішніми економічними відносинами й фінансами підприємства здійснюються безперервний пошук і використання найраціональніших форм і методів організації бухгалтерського обліку, контролю.

Протягом останніх років питання організації, методики та методології бухгалтерського обліку набуло ознак наукової дискусії. Особливо це стосується використання нових обліково-аналітичних інструментів, впровадження яких, як правило, пов'язують з управлінським обліком.

Дослідженням концепцій управління витратами, систем і методів калькулювання займалися українські й зарубіжні вчені, зокрема, С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, Л. В. Нападовська, В. В. Сопко, К. Друрі, Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Е. Аткинсон, Р. Каплан, С. Янг, Р. Банкер. Однак у сучасних умовах господарювання актуальною проблемою для створення системи управлінського обліку на підприємстві є вибір адекватної системи управління витратами і системи калькулювання.

Метою нашої статті є дослідження сучасних концепцій обліку витрат для побудови адекватної системи управління витратами.