

вартість підприємства в тому розумінні, в якому її хочуть бачити користувачі інформації про вартість підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Для визначення поняття “вартість підприємства”, яке може використовуватись як основний параметр для побудови теоретичних положень системи управління вартістю підприємства на основі застосування облікової інформації, слід використовувати синтетичний підхід, який би не суперечив трьом вищенаведеним факторам, враховував особливості підприємства як товару, а також не суперечив теоретико-методологічним основам бухгалтерського обліку.

Запропоновано розглядати поняття “вартість підприємства” як об’єктивну величину, яка встановлюється у відповідний час і в певному просторі, за якою може бути здійснена угода купівлі-продажу на активному ринку, що розраховується на підставі сукупного використання облікової та ринкової інформації. Кількість грошей, за яку відбувається купівля-продаж підприємства, в певній угоді називають ціною.

Запропонований підхід до визначення поняття “вартість підприємства” дає змогу використовувати його для побудови системи бухгалтерського обліку, що створюватиме передумови для ефективного управління вартістю підприємства.

1. Бульга Р.П. *Стоимость бизнеса как интегральный финансовый показатель* / Р.П. Бульга // *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* – 2010. – № 1(16). – С. 138–146. 2. Єрофєєва Т.А. *Підходи до оцінки вартості бізнесу: проблеми їх використання* / Т.А. Єрофєєва // *Наукові записки НАУКМА.* – 2007. – Том 68: *Економічні науки.* – С. 25–30. 3. Капранова Л.Д. *К вопросу об оценке стоимости компании* / Л.Д. Капранова // *Аудит и финансовый анализ.* – 2010. – № 3. – С. 131–137. 4. Сарапіна О.А. *Визначення та управління вартістю харчових підприємств як основа здійснення їх реструктуризації* / О.А. Сарапіна // *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії.* – 2011. – Вип. 2. – Том 2. – С. 239–245. 5. Яремко І.Й. *Оцінка ринкової вартості підприємств: порівняльний підхід* / І.Й. Яремко // *Науковий вісник НЛТУ України.* Зб. наук.-техн. пр. – Львів, 2005. – С. 311–315. 6. Penman Н. *Accounting for Value* / Stephen Н. Penman. – Columbia University Press, 2011 – 244 p.

УДК 657

І.Р. Кратко

Мукачівський державний університет,  
кафедра обліку і контролю сфери послуг та соціальної структури

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ТА ОРГАНІЗАЦІЇ КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

© Кратко І.Р., 2012

**Розкрито аспекти контролю доходів від операційної діяльності з погляду провідних вітчизняних та іноземних вчених, як основного джерела інформації для прийняття рішень управлінським персоналом компанії.**

**Reveals aspects of the control of income from operations, in terms of leading domestic and foreign scientists as a major source of information for decision making by management companies.**

**Постановка проблеми.** Ефективна діяльність підприємства неможлива без контролю за всіма напрямками його діяльності. Одним із важливих аспектів діяльності підприємства є отримання доходів від операційної діяльності як основного виду діяльності.

**Аналіз публікацій та виділення невирішених проблем.** Дослідженням проблем контролю займалася низка вчених, як вітчизняних, так і закордонних, зокрема: М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валусь, С. Голов, В. Дерій, З. Задорожний, Є. Мних, Л. Нападовська, К. Друрі, А. Ефремова, В. Карпова, В. Качалін, Дж. Фостер, Е. Хендрексен, Ч. Хорнгрен та ін.

**Цілі статті.** Дослідити історичний аспект розвитку функції контролю та методики контролю за доходами операційної діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** Господарський контроль охоплює всі аспекти діяльності підприємства з урахуванням інтересів різних суб'єктів. Зазвичай виокремлюють такі форми контролю: зовнішній (державний і незалежний аудит), внутрішньогосподарський (відомчий і контроль власника).

Державний контроль спрямований на забезпечення збереження державного майна, цільового використання коштів бюджету, повноти і своєчасності сплати податків, а також дотримання законів, які регулюють діяльність підприємств. Основним суб'єктом державного контролю підприємств з видобутку природних стінових матеріалів є органи державної податкової служби, які здійснюють податковий контроль. Податковий контроль – система заходів, яких вживають органи контролю з метою контролю правильності нарахування, повноти та своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування тощо. Набувши чинності, Податковий кодекс України посилив роль податкового контролю і визначив нові способи його здійснення. Поряд із достатньою розробленістю проблем аудиту доходів це зумовлює спрямованість нашого дослідження в частині зовнішнього контролю на детальніший аналіз невирішених питань податкового контролю доходу.

Податковим кодексом встановлено три способи здійснення податкового контролю:

- облік платників податків;
- інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності податкових органів;
- перевірки (камеральні, документальні, фактичні) та звірки.

Внутрішньогосподарський контроль, за даними наукових досліджень, має довгу історію, налічуючи понад п'ять століть. Зберігаючи основні функції, він трансформувався разом з реформуванням форм власності. Особливого значення внутрішньогосподарський контроль набув в умовах ринкової економіки. На сучасному етапі він стає важливим прийомом зниження інформаційного ризику і чинником стабільного розвитку підприємства. Внутрішньогосподарський контроль є невід'ємним елементом системи управління, від якого залежить якість прийнятих рішень.

Контроль за формуванням інформації про доходи від операційної діяльності в бухгалтерському обліку покладено на працівників бухгалтерії. Попередній контроль під час укладання договорів з покупцями здійснює юрист, а подальший контроль виконання договорів і заявок – відділ збуту.

Найважливішою передумовою впровадження внутрішньогосподарського контролю є наявність його нормативно-правової бази. В Україні немає нормативного документа, який встановлює методологічні засади внутрішньогосподарського контролю. Чинні нормативні акти визначають тільки окремі елементи методики та організації внутрішньогосподарського контролю, зокрема встановлюють повноваження й обов'язки ревізійної комісії та спостережної ради, а також порядок проведення інвентаризації. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства самостійно розробляють систему внутрішньогосподарського контролю, але слід враховувати організаційно-технологічні особливості, що впливають на організацію і методику внутрішньогосподарського контролю.

Визначаючи роль внутрішньогосподарського контролю в управлінні, економісти, які вивчають управління як науку, контроль розглядають як форми постійного зворотного зв'язку [1]. У роботах з проблем контролю автори, характеризуючи роль контролю в управлінні, також зводять її до зворотного зв'язку, задоволення інформаційних потреб менеджерів, вважають контроль функцією управління. Ширше зв'язок внутрішньогосподарського контролю і управління розглядає

Є. Кочерін, який пропонує вивчати контроль у трьох аспектах: як діяльність органів управління, стадію управління (механізм зворотного зв'язку); невід'ємну і безперервну складову процесу прийняття та реалізації управлінських рішень.

На нашу думку, триєдиний підхід дає змогу якнайповніше розкрити роль контролю в управлінні, який, з одного боку, є відокремленим елементом системи управління (виконує роль зворотного зв'язку), а з іншого – інтегрований у кожну функцію управління (оцінює якість і ефективність усіх стадій управлінського циклу). Найяскравіше роль контролю за оцінкою ефективності та якістю управління проявляється в системі внутрішньогосподарського контролю.

З такою двоюкою роллю внутрішньогосподарського контролю пов'язане виділення в його структурі бухгалтерського й адміністративного внутрішньогосподарського контролю.

Л. Нападовська [2, с. 25–28], аналізуючи сучасний стан внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України, зазначає, що така система, у нинішньому вигляді, має на меті забезпечення законності й доцільності господарської діяльності. З огляду на те, що така система внутрішньогосподарського контролю лише частково задовольняє вимоги управлінців, автор називає її бухгалтерським контролем. Разом із тим Л. Нападовська виділяє адміністративний контроль, який здійснює адміністрація і який повинен передбачати контроль виконання планів, забезпечувати збереження та раціональне використання ресурсів.

Розглядаючи контроль у системі управління виробництвом, В. Суйц висловлює думку, що низка завдань контролю успішно вирішується в межах завдань бухгалтерського обліку. Автор зазначає, що контрольна діяльність не обмежується бухгалтерським контролем і завжди передбачає співпрацю осіб, які відповідають за реалізацію функцій управління. До завдань, що вирішуються в ході бухгалтерського контролю, автор відносить забезпечення достовірності обліку, законності здійснюваних операцій, частково забезпечення доцільності та обґрунтованості господарських операцій.

В. Пантелєєв, Л. Дикань, Н. Шульга, Є. Мних, А. Бутко на основі взаємозв'язку контролю та його суб'єктів також виокремлюють бухгалтерський і адміністративний контроль у системі внутрішньогосподарського контролю.

На нашу думку, найчіткіше сутність і призначення бухгалтерського та адміністративного контролю сформулювали Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер: бухгалтерський контроль охоплює методи і способи, які відносяться до забезпечення збереження цінностей, перевірки достовірності бухгалтерських документів. Бухгалтерський контроль допомагає уникнути інвентаризаційних помилок, шахрайства та інших порушень. Адміністративний контроль має набір інструкцій, а також методи і способи, які допомагають управлінню, плануванню та контролю за господарською діяльністю організації.

Отже, виокремлення в структурі внутрішньогосподарського контролю бухгалтерського та адміністративного контролю зумовлено відмінностями в цілях, об'єктах і суб'єктах, що, своєю чергою, впливає на їх методи.

Аналіз досліджень і публікацій з питань контролю дав змогу дійти висновку, що автори не формулюють мету внутрішньогосподарського контролю доходів. Метою внутрішньогосподарського контролю вчені вважають забезпечення:

- ефективності діяльності;
- законності господарських операцій;
- доцільності господарських операцій;
- збереження майна;
- достовірності (точності) даних бухгалтерського обліку.

З перелічених цілей внутрішньогосподарського контролю до цілей бухгалтерського контролю належать забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, законності та доцільності здійснення господарських операцій, збереження цінностей.

На нашу думку, забезпечення законності бухгалтерським контролем досягається лише в частині відповідності правилам документального оформлення та перевірки санкціонованості здійснення господарської операції. Контроль, який проводить бухгалтерська служба, не може забезпечити повної перевірки повноти виконання законів, які не стосуються ведення

бухгалтерського обліку і податкових розрахунків. Забезпечення доцільності господарської операції також виходить за межі бухгалтерського контролю. Доцільність передбачає відповідність господарської операції низці критеріїв, що дає можливість досягти поставленої мети. Визначити ступінь доцільності можна тільки специфічними методами, властивими адміністративному контролю. Отже, метою бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю, на нашу думку, є забезпечення і підтвердження достовірності бухгалтерського обліку, збереження цінностей, а також законності здійснення господарських операцій у межах компетенції суб'єкта контролю.

У зв'язку з цим вважаємо, що метою бухгалтерського контролю доходів від операційної діяльності є забезпечення і підтвердження достовірності інформації про доходи від операційної діяльності та його чинники, сформованої в системі фінансового та внутрішньогосподарського обліку, а також перевірка дотримання договірних зобов'язань щодо розрахунків з покупцями. Термін «забезпечення» вказує на безперервність контролю в процесі формування облікової інформації. Термін «підтвердження» передбачає юридичний доказ і відповідальність суб'єктів контролю за якість інформації, що сприяє зниженню ризику прийняття некоректного управлінського рішення через недостовірність інформації.

Метою адміністративного внутрішньогосподарського контролю доходів є забезпечення доцільності та ефективності діяльності, спрямованої на отримання доходів.

Двоєю роллю контролю в управлінні (контроль, інтегрований у підсистему управління, і контроль – самостійний елемент системи управління) пояснюється існування кількох поглядів щодо складу об'єктів внутрішньогосподарського контролю. У першому випадку, на думку Р. Костирко та В. Суйца, об'єкти внутрішньогосподарського контролю одночасно є й об'єктами управління, й об'єктами обліку. До об'єктів внутрішньогосподарського контролю вони відносять ресурси, процеси, результати. Тому вважаємо за можливе до об'єктів внутрішньогосподарського контролю зарахувати господарські операції, які здійснюються в процесі отримання доходу.

Ширше коло об'єктів внутрішньогосподарського контролю розглядають прихильники другого підходу. Такі складові об'єкта, як ресурси, процеси і результати, вони не відкидають, а доповнюють об'єктами, обстеження яких, на нашу думку, дасть змогу внутрішньогосподарському контролю сповна виконати роль функції управління всією діяльністю підприємства. Так, Л. Нападовська, С. Петренко, В. Пантелеєв, Т. Смаржанюк об'єктами називають діяльність посадових осіб, управлінські рішення, бухгалтерський та інші види обліку та звітності, діяльність підрозділів і центрів відповідальності.

Цікавим є підхід Л. Нападовської, яка в контексті виокремлення бухгалтерського та адміністративного контролю розподіляє об'єкти внутрішньогосподарського контролю на «об'єкти контролю в межах бухгалтерії» і об'єкти контролю як функції управління. До перших автор відносить предмети, господарські процеси, явища, дії посадових і матеріально відповідальних осіб, які пов'язані з наведеними матеріальними об'єктами. Колектив авторів – Т. Смаржанюк, Т. Шрам, В. Труш так само акцентують на об'єктах бухгалтерського контролю: «Об'єктами бухгалтерського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності».

За допомогою деталізації складу об'єктів внутрішньогосподарського контролю доходів до них можна зарахувати: процес формування інформації про доходи від операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку; господарські операції, пов'язані з виникненням доходів; діяльність посадових осіб у процесі цих господарських операцій.

Стосовно складу суб'єктів внутрішньогосподарського контролю автори одностайні. Як правило, розглядають три групи суб'єктів: управлінський персонал й спеціалістів; спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю (наглядові ради, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, комісії з розслідування надзвичайних ситуацій, внутрішні аудиторські служби); обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером.

Учені характеризують суб'єкт контролю як носія прав і обов'язків, що активно діє, який має відповідні можливості та права, використовує для контролю як технічні, так і інші засоби [3, с. 8]. С. Петренко зазначає: «Віддаленість суб'єктів контролю (в плані реалізації функцій) від об'єктів створює неврегульованість інформаційних потоків, послаблює дію контрольних функцій».

З цього випливає, що під час визначення суб'єктів, які провадитимуть контрольні дії щодо визначених вище об'єктів для досягнення встановленої мети потрібно враховувати, що:

- суб'єкт контролю повинен мати право на здійснення контрольних заходів;
- суб'єкт контролю має володіти відповідними кваліфікаційними характеристиками, що уможливають компетентне здійснення контролю;
- обов'язок суб'єкта з проведення контрольних заходів має бути закріплений документально, що встановлює відповідальність за результати контролю;
- якщо суб'єкт контролю поряд з контрольними виконує інші функції, то підконтрольними йому мають бути об'єкти, що перебувають у сфері діяльності такого суб'єкта.

З огляду на те, що згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладено на керівника, а також на те, що до складу об'єктів бухгалтерського контролю ми зараховуємо бухгалтерський облік, вважаємо обґрунтованим до складу суб'єктів контролю включити керівника підприємства. У разі відсутності у нього потрібної кваліфікації він призначає контрольну службу (контролера), що представлятиме його інтереси.

Отже, на наш погляд, суб'єктами бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю доходів від операційної діяльності є: бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, інвентаризаційна комісія, керівник підприємства. Такий склад суб'єктів внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю доходу від операційної діяльності повною мірою дасть змогу досягти його мети і обґрунтований чинними нормативними актами у сфері бухгалтерського обліку. Однак він частково суперечить сформованим уявленням про суб'єкта бухгалтерського контролю, викладеним, зокрема у працях Л. Дікань та В. Пантелеєва. На нашу думку, основоположним для виділення в системі внутрішньогосподарського контролю бухгалтерського та адміністративного контролю мають бути мета і методи її досягнення, а не суб'єкт контролю. Так, той самий суб'єкт – керівник підприємства, маючи на меті визначення якості бухгалтерського обліку та визначення ефективності діяльності, очевидно, скористається різними методами контролю. Така позиція знаходить підтвердження в роботі Л. Нападівської, яка зазначає: «Виходячи з виду контролю, мають бути визначені його суб'єкти і характер контрольної діяльності. Найімовірніше те, що вид контролю не може і не повинен визначатися виходячи з системи органів, які вже склалися, навпаки, суб'єкти контролю повинні формуватися в такий спосіб, щоб забезпечити досягнення мети відповідного виду контролю, який вони представляють» [2, с. 19].

Цілеспрямований вплив суб'єкта внутрішньогосподарського контролю на його об'єкт для досягнення поставленої мети В. Пантелеєв визначає як контрольну дію. Для контрольних дій застосовують метод. Метод контролю загалом, зокрема внутрішньогосподарського, трактується по-різному: як сукупність спеціальних прийомів та способів, властивих тільки контролю [4, с. 31], як сукупність прийомів, за допомогою яких вивчають предмет контролю, як сукупність способів, процедур і прийомів, що забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів [2, с. 79]. На нашу думку, ураховує сутність внутрішньогосподарського контролю і має практичну спрямованість, найчіткішим є визначення методу внутрішньогосподарського контролю, викладене колективом авторів Т. Смаржанюк, Т. Шрам, В. Труш: «Способи здійснення попереднього, поточного та наступного господарського контролю за діяльністю підприємств з погляду дотримання законності, доцільності, достовірності, економічної ефективності господарських операцій на основі використання звітної, облікової, планової (нормативної) та іншої економічної інформації з поєднанням дослідження фактичного стану об'єктів контролю». У літературі різні автори наводять приблизно однаковий перелік прийомів і способів, що становлять метод контролю. Як правило, методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю поділяють на прийоми документального і фактичного контролю.

Б. Валуєв методику контролю визначає як сукупність методів (приймів) контролю, яка передбачає послідовне використання методів (приймів) і чітке описання способу виконання контрольних процедур, а також дає можливість всебічно, повно й об'єктивно дослідити господарські та фінансові операції підконтрольного об'єкта.

Методику контролю застосовують у разі виконання суб'єктом контрольних дій над об'єктом контролю у межах системи внутрішньогосподарського контролю. В. Шевчук контрольну дію визначає як послідовність трьох стадій: «забезпечення контрольних дій» – формування інформації для контролю, яка складається з норм, за якими порівнюють, і фактичної інформації, що підлягає порівнюванню; «здійснення контрольних дій»; «отримання результатів контрольних дій» – оцінка та інтерпретація виявлених відхилень, подання результатів контролю. Формувати інформацію для контролю можна трьома способами: активним – дані формує суб'єкт контролю, пасивним – дані формуються без участі суб'єкта, змішаним – поєднання двох способів [4, с. 31].

Ефективність попереднього і поточного внутрішньогосподарського контролю визначається відсутністю втрат доходів у результаті неналежного виконання договірних зобов'язань.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Основне місце в системі внутрішньогосподарського контролю займає бухгалтерський внутрішньогосподарський контроль, основою якого є контрольна функція бухгалтерського обліку. Ефективність бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю визначається ступенем достовірності інформації, на підставі якої приймають управлінські рішення.

1. Мескон М.Х. *Основы менеджмента* / М.Х. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – М.: Вильямс, 2008. – 665 с. 2. Нападівська Л.В. *Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці* / Л.В. Нападівська. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 223 с. – С.217 – 223. 3. Суйц В.П. *Внутрипроизводственный контроль* / В.П. Суйц. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с. 4. Шевчук В.О. *Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою [Текст] : (Проблеми теорії, організації, методології)* / В.О. Шевчук: Київський державний торговельно-економічний університет. – К., 1999. – 370 с. – С.353 – 365.

УДК 658.8

О.Є. Кузьмін, Н.А. Городиська

Національний університет “Львівська політехніка”,  
кафедра менеджменту і міжнародного підприємництва

## КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СУТНОСТІ ІНЖИНІРИНГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

© Кузьмін О.Є., Городиська Н.А., 2012

На підставі проведених досліджень розвинуто сутність поняття «інжинірингове підприємство» з метою ідентифікації суб'єктів господарювання такого типу, розвитку етимологічно-семантичної складової теоретико-методологічної бази їхнього функціонування, розв'язання низки термінологічних проблем сфери інжинірингу, а також формування уніфікованого підґрунтя для розроблення методичних положень щодо управління такими підприємствами.

In the article on the basis of the research the concept of «engineering company» is developed. This is done to identify the entities of this type, for the development of etymological-semantic component of the theoretical and methodological basis of their functioning, to address a number of terminological problem areas of engineering, as well as forming a unified framework for the development of methodological provisions for management of such enterprises.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.** Розвиток ринкових відносин неминуче підвищує роль і значення інжинірингу та