

РЕАЛІЗАЦІЯ КОНТРОЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ В СИСТЕМІ СУЧАСНОГО ОБЛІКУ

I. ВСТУП. Дослідження теорії і методології сучасної системи бухгалтерського обліку показали наявність тенденції розвитку управлінського аспекту на основі подальшої інтеграції науки і практики обліку з іншими економічними і соціальними сферами управління. Управлінська орієнтація облікової системи ставить проблему організації внутрішнього контролю, у якій ключовим повинне стати забезпечення оперативності інформації про стан контрольованих об'єктів. Отже, проблема подальшої інтеграції контролю на рівні підприємства потребує дослідження функціональних зв'язків бухгалтерського, аудиторського й інших видів контролю, що забезпечують управління.

Визначними в цьому напрямку стали праці таких науковців: М.Т. Білуха, Б.І. Валуєв, В.П. Завгородній, О.М. Кузьмінський, О.Є. Петрик, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, О.О. Шапошніков, ін. Значний вклад у вирішення проблеми внесли праці таких зарубіжних науковців, як А. Аренс, Дж. Лоббек, К. Друрі, Дж. Робертсон. Ні в якому разі не зменшуючи вагомості вкладу науковців в досліджувану проблематику, потрібно вказати на відсутність наукового вирішення проблеми організації операційного контролю в системі сучасного обліку витрат діяльності промислових підприємств. Контрольне середовище великого виробничого підприємства характеризується розмаїтістю об'єктів і цілей контролю. Саме тому відповідність системи контролю сучасним вимогам управління актуалізує дослідження теми реалізації контрольної функції в сучасній системі обліку і управління витратами діяльності, винайдення оптимальної моделі сполучення всіх функцій управління.

II. ПОСТАНОВКА ЗАДАЧІ. Виходячи з актуальності теми, метою дослідження є визначення шляхів удосконалення організації внутрішнього операційного контролю витрат діяльності промислових підприємств в умовах функціонування прикладної системи бухгалтерського управлінського обліку. *Об'єктом* дослідження є механізм внутрішньогосподарського контролю витрат діяльності промислових підприємств і сукупність право-специфічних елементів регламентації (або стандартизації) діяльності бухгалтера-аналітика щодо організації контролю і ведення відповідної діяльності. *Предметом дослідження* виступають витрати операційної діяльності підприємства. Інформаційною базою дослідження стала практика ведення бухгалтерського обліку і контролю на підприємствах машинобудівної галузі Донецького регіону.

III. Результати дослідження.

Проблеми технології й організації управлінського обліку залишаються актуальними, оскільки їх вирішення пов'язане з розробкою найбільш оптимальних моделей організації руху інформації про витрати діяльності промислових підприємств різних галузей, механізму обліку і контролю їх. Реалізація функції контролю в сучасних економічних умовах ґрунтується на принципах управлінського обліку, головною вимогою до якого є забезпечення оперативності інформації.

Потрібно вказати на важливість і певну пріоритетність адміністративно-правового регламенту діяльності бухгалтера-аналітика, якою визначається внутрішня система взаємовідносин на рівні "виконавець – бухгалтер-аналітик – управлінець – виконавець". Розробка право-специфічних методів регулювання діяльності бухгалтера-аналітика стає умовою не тільки облікового забезпечення інформації про витрати, але й умовою якісної реалізації контрольної функції в системі сучасного обліку витрат виробничо-господарської діяльності промислових підприємств. Інформаційна складова сучасної системи обліку стає його головною рисою. Втім оперативність інформації є необхідною умовою задоволення потреб користувачів.

Діяльність сучасного промислового підприємства характеризується складністю технології виробництва продукції, що неминуче призводить до формування потужних інформаційних потоків, обробка яких є складним процесом. Отже, вирішення проблеми релевантності (суттєвості, значущості) інформації на рівні кожного підприємства стає необхідною умовою організації обліку і контролю витрат діяльності в оперативному режимі.

Машинобудування характеризується високою питомою вагою матеріальних витрат. Характер і структура готової продукції потребують налагодження нормативного господарства, що забезпечується злагодженістю функцій технологічного, планового і виробничого відділів. Дослідження організації внутрішньогосподарського контролю на підприємствах машинобудівної галузі Донецького регіону показало, що він складається з таких функціональних видів контролю:

- *технологічний контроль*, що здійснюється на рівні виробничих підрозділів (цехів) і їхніх структурних одиниць (дільниць, бригад);
- *технічний контроль*, що здійснюється на етапі завершення виробничої функції відділом технічного контролю (ВТК);
- *виробничий контроль*, що націлений на максимальне використання виробничих потужностей підприємства і об'ємів випуску продукції, який здійснюється службою головного інженера і планово-економічним відділом;
- *економічний контроль*, у т.ч. *бухгалтерський і аудиторський контроль*, які здійснюються відповідно службою головного бухгалтера і аудитором та націлені на перевірку

достовірності даних первинної і облікової документації.

Таким чином, контроль на підприємстві організується за функціональною ознакою, що забезпечується відповідальністю суб'єкта контролю. Системність контролю, безумовно, передбачає існування певних зв'язків між різними видами і рівнями контролю. Більшість таких зв'язків реалізуються через визначення відхилень показників контрольованого об'єкта, стан яких документується. Отже, організація документообігу на підприємстві впливає на якість реалізації функції контролю. Одночасно контроль витрат в операціях формує систему операційного (управлінського) контролю.

В організації бухгалтерського обліку головна роль, на наш погляд, належить адміністративно-правовому регулюванню. Особливу роль адміністративно-правового регулювання в управлінні відзначають: М.Т. Білуха [1], який говорить про необхідність певного стандарту контролю на рівні підприємства; І.О. Бланк [2], визначаючи таку ж необхідність щодо організації контролінгу і управлінського обліку; інші науковці. Адміністративне право впливає на управлінські відносини, що формуються за участю органів управління, їхніх підрозділів і службовців, встановлюючи не тільки те, що уповноважений і зобов'язаний робити той чи інший суб'єкт у процесі управлінської діяльності, але й те, яким чином він може і повинний це робити.

У діючих нормативних документах, що регламентують ведення бухгалтерського обліку, ця остання сторона практично не знаходить відображення, тобто чинні нормативні документи не є в необхідній мірі нормовідтворюючим фактором організації обліку. Однак практично адміністративно-правові норми – це норми, що визначають діяльність органів управління, пов'язану з організацією і здійсненням управлінських впливів.

Досліджуючи питання організації інформаційних потоків на підприємствах галузі, ми дійшли висновку, що інформаційні канали формуються рухом матеріальних потоків економічної інформації, а отже, впливають на організацію передачі інформації у цілому.

Розглянемо потоки економічної інформації підприємства машинобудівної галузі на прикладі ВАТ «Топаз», що характеризується централізацією бухгалтерського обліку (Рис. 1).

Для демонстрації руху економічної інформації ми обрали саме таке підприємство тому, що у цілому наведена схема відображує організацію економічної інформації і в умовах децентралізованого обліку, якщо розглядати її на рівні виробничих підрозділів великого машинобудівного підприємства. Розглянута схема руху матеріальних потоків економічної інформації (МПЕІ) показує, що інша інформація про витрати підприємств машинобудування рухається по тих самих каналах, які формуються МПЕІ. Отже, методи формування потоків управлінської інформації, доведення її до виконавців, упорядкування, одержання і передачі вихідної інформації характеризують систему управління у цілому і залежать від специфічних

умов діяльності підприємства, що зумовлені функціональним, а з цього – структурним діленням підприємства.



Рисунок 1. – Структура економічної інформації щодо руху матеріальних ресурсів ВАТ «Топаз»

За сукупністю повідомлень, що розподіляються в даній системі для здійснення процесів управління, потрібно на рівні підприємства встановлювати сигнальні значення відхилень, які визнаються управлінцями критичними, а отже релевантними. Відтак, контроль в системі управлінського обліку отримує риси гнучкої стандартизації, що визначає регламент дій бухгалтера-аналітика і, в остаточному підсумку, посилює зворотний зв'язок.

На сьогодні структура системи обліку і контролю формально близька до першого (лінійного) типу організаційних структур, хоча змістовні характеристики її значно ширші. Виникнення стійкого зворотного зв'язку й інші фактори обумовлюють необхідність формування організаційних структур другого і третього порядку. А це, у свою чергу, вимагає значно більш високого ступеня упорядкованості руху інформації для запобігання хаотичності, наслідків непередбачуваності поведінки об'єкта керування. У цих умовах постає проблема створення регулятора руху інформації, оскільки нормативна упорядкованість організації і здійснення процесу керування досягається за допомогою норм трудового і адміністративного права. Отже, економічна інформація покликана відбивати стан матеріальних, трудових і ін. ресурсів, а також хід процесів виробництва, обміну і споживання в різних масштабах господарства.

Якісна розмаїтість інформації про витрати підприємства потенційно настільки велика, що відтворення цієї розмаїтості в організованому потоці інформації, яка направляє свідомо, наштовхується на серйозні економічні обмеження. Система інформації про витрати підприємства повинна задовольняти цим обмеженням, розвиватися і поглиблюватися в тій мірі, у якій цей розвиток окупається реальним виграшем для підприємства за рахунок удосконалення системи управління витратами і результатами його діяльності.

В умовах зростання складності управління комплексний характер обліку і контролю є найважливішою умовою ефективного вирішення управлінської проблеми. Аналіз практики обліку і контролю витрат, організації роботи апарата бухгалтерій ВАТ "Топаз" і ВАТ "Азовмаш" показує, що центральною проблемою в розглянутому аспекті є не тільки розробка нових методів і прийомів управлінської діяльності, організаційних структур, але й впровадження їх в практику і забезпечення взаємних зв'язків між ними. Мова йде про системний вплив на всю сукупність зв'язків і відносин, що виникають у процесі здійснення обліку і контролю.

Інформація важлива не сама по собі і не тільки для організації зворотних зв'язків і конструювання економічних оцінок, але і для створення моделей економічного процесу, що дають можливість стежити за поведінкою всієї економічної системи у зв'язку зі зміною тих чи інших параметрів, що спостерігаються, чи параметрів, одержуваних в процесі економічної оцінки. Реалізація цього завдання пов'язана з проблемою економічної оцінки стану досліджуваного об'єкта, тому що саме оцінка релевантності відхилень від запланованого стану параметрів об'єкту виконує функції сигналізації про те, як повинна реагувати вся господарська економічна система на первинну інформацію, одержувану знизу. Вони в значній мірі визначають сигнали команди, що направляються вниз для приведення економічної системи в оптимальний стан.

Ми вважаємо невірною з прагматичної точки зору концепцію, згідно до якої на управлінський облік, а практично на бухгалтера-аналітика, покладаються функції планування, а тим більше нормування витрат і результатів діяльності. Нормування потребує знань технологічного процесу і його складових, особливостей сировини і матеріалів, що мають бути застосовані у виробництві, їх технологічних властивостей, можливості і доцільності заміни запасів на подібні, особливості обробки і т. ін. Тому наведені функції повинні виконувати і реально виконують в практичній діяльності підприємств фахівці, які відповідно до ситуації спроможні сформувати сигнальні параметри щодо релевантних, з їхньої точки зору, відхилень від нормального стану об'єкту.

Наприклад, релевантність відхилення по матеріальних витратах, які на підприємствах машинобудівної галузі складають значну питому вагу, може бути задана у відсотках (коефіцієнтах) (Рис. 2). Тоді завдання бухгалтера-аналітика зводиться до контролю за витратами по визначених сегментах і складання оперативного звіту при виявленні релевантних відхилень по витратах.

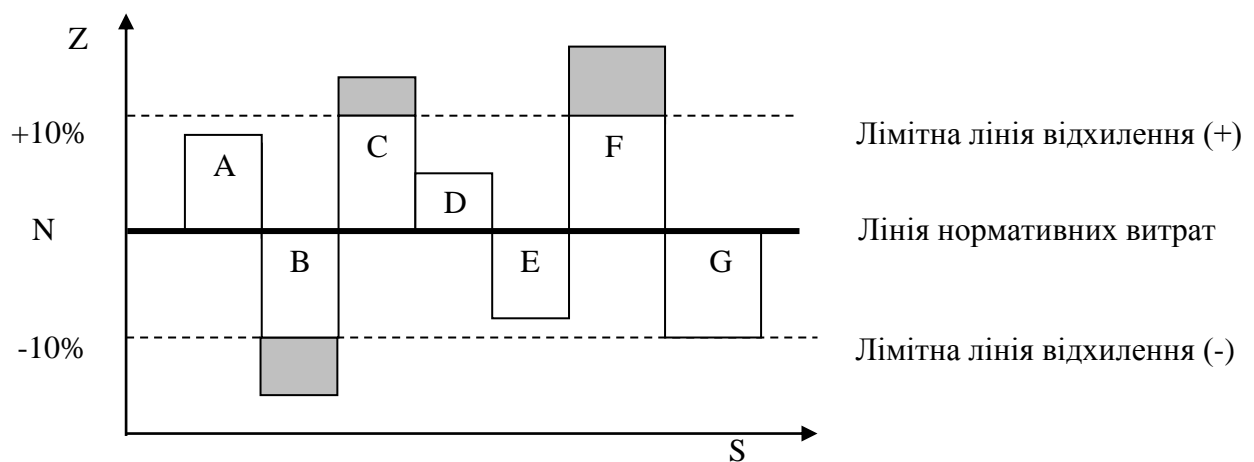


Рисунок 2. – Графік релевантності відхилень за сегментами обліку витрат

Оскільки на підприємствах машинобудівної галузі використовується широка номенклатура сировини і матеріалів, то об'єктами управлінського обліку можуть бути визнані, наприклад, дорогоцінні запаси, якщо серед пріоритетних задач управління є керування запасами, або запаси, що витрачаються на конкретний вид продукції, якщо вирішуються задачі оцінки асортиментних груп продукції тощо.

Отже, ми вважаємо, що для впровадження управлінського обліку, як інструменту контролінгу, спочатку на підприємстві потрібно визначити сегменти витрат (на графіку сегменти витрат (s) означені латинськими буквами – A, B, C, D, E, F, G), по яких встановлюються не тільки нормативні витрати, але й визначається діапазон відхилень, що

визнається управлінцем релевантним (на графіку релевантність відхилення матеріальних витрат (z) по сегментах показана заштрихованою частиною відхилення). Такі організаційні заходи щодо підготовки управлінських дій бухгалтера-аналітика дають можливість у ході контролю витрат діяльності за функціями:

а) аналізувати лише ті відхилення, що визнані управлінцем релевантними, тобто такими, що можуть впливати на результат, а насамперед, такими, які піддаються управлінському впливу. Ця обставина значною мірою вирішує питання доцільності витрат на систему управлінського обліку і зниження її трудомісткості;

б) стандартизувати (узгодити) дії, що дозволить виробити певну процедуру, в рамках якої з'явиться можливість поточного і наступного контролю, формування основи для подальшого управлінського аналізу; виробити систему робочих документів і методи автоматизованої обробки даних.

Таким чином, для узгодженості дій фахівців, що виконують різні функції управління, потрібно вироблення алгоритму і сигнальних параметрів дій (внутрішніх стандартів, що характеризуються гнучкістю їх формування). Це дозволить, по-перше, досягнути оперативності інформації, по-друге, виробити "мову спілкування" між управлінцем і бухгалтером-аналітиком і розуміння, з одного боку, процесу обробки інформації, а з іншого – потреб управління.

Відомо, що система документообігу на промисловому підприємстві є відображенням його виробничо-господарської діяльності. У міру вдосконалення виробничого процесу змінюється й документообіг. Ця зміна виявляється в появі нових (чи ліквідації старих) форм документів і зміні маршруту їхнього руху.

Оскільки машинобудування – галузь матеріалоємна, а приладобудування – ще й трудомістка, то у ряді пріоритетних завдань управління може бути функціональний облік певної категорії сировини і матеріалів. Для організації цього обліку пропонується введення вхідного документу управлінського обліку, що формується технологічним підрозділом підприємства (Табл. 1).

Таблиця 1.

Нормативна картка витрат матеріалів

Вид матеріалів	Код операції	Норматив витрати в операції	Лімітне відхилення +/-		Рівень заміщення		Норматив витрат в НЗВ
					Коефіцієнт заміщення	Номенклатурний номер (код) заміщення	
Сталь кругла \square 12	17-ш04	17 кг	+2	-2,5	0,814	2011265	0,894

Оскільки зміни цін на матеріали в умовах ринку відбуваються практично постійно і за всіма видами матеріалів, тому ми вважаємо, що оперативний облік витрат потрібно вести не в грошовому вимірнику, а в натуральному. Це дозволить виключити ціновий фактор відхилення витрат при аналізі функціональних витрат виробничих підрозділів, оскільки він не пов'язаний з діяльністю цих підрозділів

По інших управлінських задачах можливе складання подібних документів, що визначають релевантність поведінки витрат по контрольованих сегментах, якщо це буде визнано доцільним. В умовах комп'ютеризації управління ця інформація може надаватись в режимі запиту.

Отже, ми вважаємо, що варто виходити з того, які задачі управління актуальні для підприємства в умовах ринкової практики, які фахівці чи служби підприємства можуть їх вирішувати і що їм для цього необхідно. Такий підхід дозволить виявити в системі інформації підприємства цільові інформаційні потоки і, в остаточному підсумку, удосконалити документопотік. Потрібно максимально задіяти існуючу схему документообігу для одержання ново-специфічної інформації керування, у якій виникає потреба, але на інтерпретацію якої не спрямована система підприємства, що стежить (фінансовий облік).

IV. Висновки. Згідно з основними принципами організації інформаційної системи управління витратами і результатами дослідження специфіки організації інформаційних потоків на підприємствах машинобудування доходимо висновку про необхідність організації системи управлінського обліку з урахуванням наступних положень:

1. Максимального наближення служби управлінського обліку на стадії операційного контролю до потенційних користувачів, що повинно забезпечити мобільність його зв'язків;
2. Максимального використання інтегративних можливостей господарського обліку щодо одержання інформації, використання існуючого на підприємстві документообігу з постійною націленістю системи на його оптимізацію;
3. Залучення до специфічної діяльності системи управлінського обліку фахівців найвищого рівня кваліфікації з різних підсистем економічної служби: бухгалтерії, планово-фінансового відділу, служби внутрішнього аудиту;
4. Розробка адміністративно-правового регламенту діяльності з інформаційного забезпечення управління, що забезпечує підвищення наукового рівня організації бухгалтерського обліку, контролю й аналізу витрат і результатів господарської діяльності промислових підприємств машинобудівної галузі.

Таким чином, наукова організація системи управлінського обліку направлена на оптимальне використання сформованих алгоритмів діяльності підприємства, з урахуванням специфіки такої діяльності, технічних і кадрових ресурсів підприємства. Отже, оптимальне сполучення цих факторів направлене на якісне інформаційне забезпечення системи управління і не призводить до зростання чисельності обслуговуючого персоналу, передбачаючи лише внутрішнє структурування і перегляд функціональних обов'язків персоналу, що є цілком закономірним з огляду на комп'ютеризацію роботи цих служб і відділів.

Підводячи підсумки розгляду виробничо-економічних систем як об'єктів керування, доходимо висновку про те, що вони є типовими складними системами, основним інструментом дослідження яких є системний аналіз, а раціональне керування ними можливе лише з позицій системного підходу.

Науково-технічний і соціальний прогрес, розвиток конкурентного середовища в умовах ринкових економічних відносин ведуть до збільшення номенклатури і складності виробів і, в остаточному підсумку, до ускладнення виробництва, ускладнюються також зв'язки між його елементами. Усе це приводить до прогресуючого ускладнення процесів управління, підвищення вимог до системи обліку і контролю. Всі ці обставини, на нашу думку, диктують необхідність наукової організації й оптимізації інформаційних потоків на підприємстві і операційного контролю витрат на основі розробки виробничої моделі комунікаційних каналів і принципів формування і руху інформації в них.

Література

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник / М.Т. Білуха. - К.: Вища школа, 1994. - 364 с.
2. Бланк И.А. Управление активами / И.А. Бланк. - К.: Ника-Центр, Єльга, 2002. - 720 с.