

Василь ДЕРІЙ

ЄІ І 0DІ ЕЎ ÇÀ ĀĪ ŌĪ ĀĀİ È Ù Ī ĀĪ ĀÈĀ²Ā Ā²BÈÛİ Ī ÑÒ² İ ²ĀĪ ĐÈ²İ ÑÒĀ: ÇĀĀĀĀİ Ī B, Ī Ī ÑÈ²ĀĪ ĀĪ ²ÑÒÛ, ĐĀÇÓÈÛÒĀĐÈ

З'ясовано основні завдання та послідовність контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств. Розкрито методику проведення внутрішнього контролю за цими доходами в часовій ознаці. Запропоновано формули загального результату контролю за доходами підприємств, результату попереднього контролю, індивідуальних коефіцієнтів оплачених доходів. Розвинуто ідею щодо запровадження у великих вітчизняних підприємствах (незалежно від форми власності) посад державних фінансових контролерів.

Ключові слова: *контроль, внутрішній, попередній, поточний, наступний, зовнішній, методика, доходи, види діяльності, підприємства.*

В системі управління доходами підприємств суттєву роль відіграє контроль за доходами від звичайної (іншої операційної, інвестиційної та фінансової) і надзвичайної їхньої діяльності. Цей контроль потрібно проводити як за ознакою часу (попередній, поточний і наступний), так і за кожним видом доходів. Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств є особливо актуальним у нинішніх умовах, коли Україна ще не повністю вийшла із фінансової кризи, цінова політика на ринку перебуває під відчутним монопольним впливом великих підприємств (фірм), а інфляційні процеси не вдається призупинити протягом тривалого часу.

Контроль за доходами основної, іншої звичайної (іншої операційної, інвестиційної та фінансової) і надзвичайної діяльності підприємств є не менш важливою проблемою, ніж контроль за витратами виробництва, діяльності та іншими витратами підприємств. Проте, якщо останній проблемі теоретики і практики приділяють доволі багато уваги, то перша залишається малодослідженою.

Проблеми контролю за доходами щодо операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності підприємств досліджували Л. В. Гуцаленко [1], М. А. Костів [2], О. А. Подолянчук [3], Л. К. Сук [4], А. О. Шурміна [5] та інші.

Л. В. Гуцаленко пропонує створити незалежну систему внутрішнього контролю (НСВК) за результатами спілки співвласників майнових паїв. Голова і члени НСВК на думку цієї авторки, повинні постійно відвідувати збори та наради управлінських структур сільськогосподарського підприємства з метою запобігання в майбутньому неправильних рішень його керівництва, а також недопущення приховування від пайовиків цього підприємства реальних фінансових результатів за відповідний період [1, с. 275–276].

Вважаємо, що висловлена вище ідея створення НСВК пайовиків має право на існування, як незалежна система в межах громадського контролю.

М. А. Костів, А. В. Озерян в рамках дослідження проблем обліку та контролю доходів і витрат в управлінні електроламповим підприємствам, зазначають, що менеджери (у випадку виявлення значної різниці між запланованими і фактичними

рівнями діяльності), мають змогу ефективніше контролювати діяльність підприємства, а саме: розподіл ресурсів, оцінку витрат і отримання вигод (доходів), визначення фінансових показників доцільності проведення бізнесу [2, с. 106–107].

У монографії, присвяченій теорії та практиці обліку доходів сільськогосподарських підприємств, О. А. Подолячук вказує на те, що в цих підприємствах “при побудові системи контролю отриманих доходів обов’язковим є прогнозування майбутніх надходжень на основі тенденції сезонного характеру” [3, с. 174].

Л. К. Сук дослідив методику й організацію контролю та ревізії доходів і результатів підприємств, роблячи чіткі рекомендації їхнім практичним працівникам з метою підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи в цих підприємствах [4].

А. О. Шурміна, вивчаючи проблеми внутрішньогосподарського контролю доходу від операційної діяльності, звертає увагу на те, що “суб’єктами внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності є: бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, інвентаризійна комісія, керівник підприємства” [5, с. 535].

Згадані вище автори розкрили тільки деякі аспекти контролю за доходами підприємств, однак більшість з цих аспектів залишились поза увагою дослідників, у тому числі аспекти контролю за доходами щодо іншої операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності підприємств.

Метою статті є з’ясування завдань, послідовності і результатів контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств, висловлення відповідних думок автора щодо них та формування певних висновків з цієї проблематики.

Для того, щоб ефективно і якісно вести контроль за доходами підприємств, на наш погляд, необхідно визначити для нього такі основні завдання: з’ясувати склад об’єктів контролю за доходами підприємств і забезпечити пошук напрямків його проведення; встановити періодичність, форми, засоби та відповідальних осіб за проведення контролю за доходами підприємств; відпрацювати і поліпшити методику та організацію контролю за доходами підприємств з метою зростання їхніх обсягів, запобігання втратам; посилити взаємозв’язки та узгодити цілі внутрішнього і зовнішнього контролю для оптимізації управління доходами підприємств в умовах гіперконкуренції й невизначеності; підготувати висновки і сформулювати пропозиції контролера щодо потенційних резервів зростання доходів підприємств та їхньої практичної реалізації.

Вважаємо, що підготовка, проведення і узагальнення результатів контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств може проводитись у певній послідовності за відповідною схемою (рис. 1).

Як видно з рис. 1, контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств може, на наш погляд, складатись з 9 послідовних стадій, кожна із яких передбачає, що контролер повинен виконати певний контрольний захід, без якого він далі не зможе проводити контроль. За нашим переконанням, цей феномен існує тому, що значна частина керівників та фахівців підприємств помилково вважає найважливішим завданням своєї діяльності збут продукції, несвідомо забуваючи про те, що насправді збут завершується тоді, коли підприємство отримує взамін на реалізовану продукцію грошові кошти або інші активи (у випадку існування товарообмінних (бартерних) операцій). Суттєве значення надається тому, щоб не просто отримати грошові кошти або інші активи, а одержати їх у мінімальні терміни (не пізніше 5–10 днів після збуту продукції) та в повному обсязі.

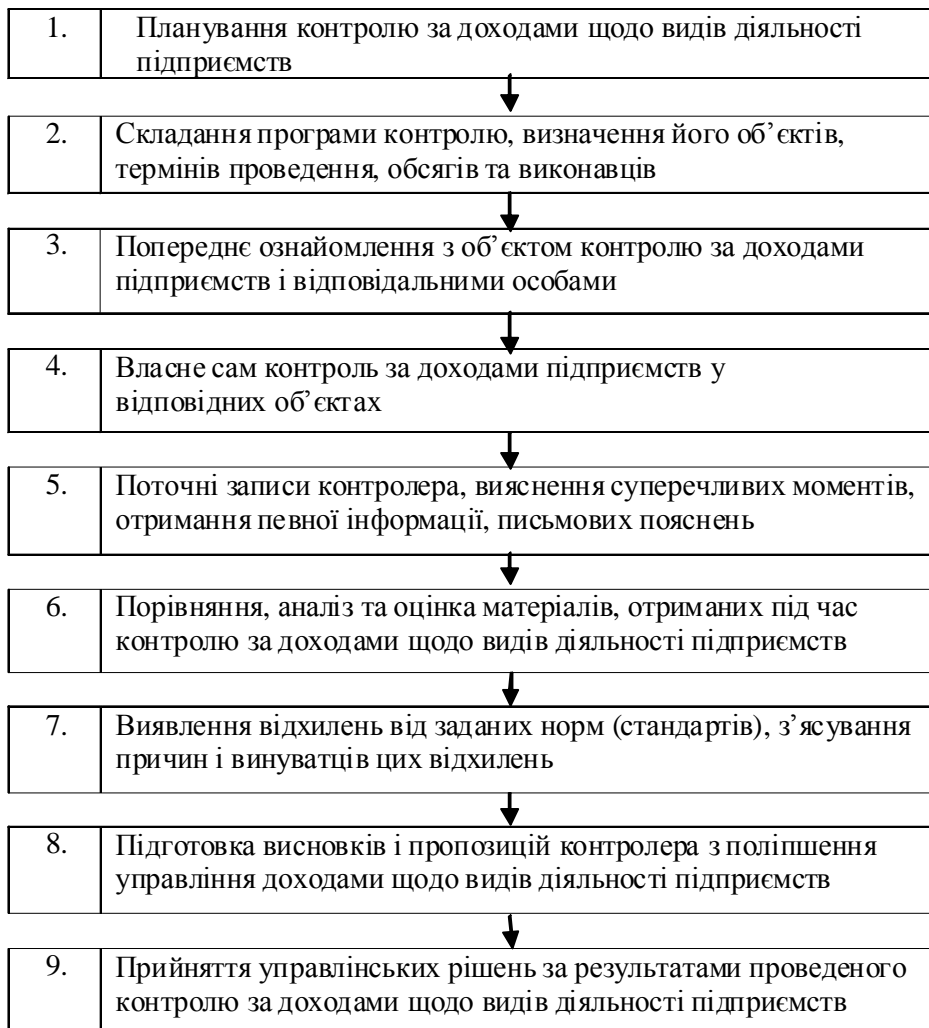


Рис. 1. Схема послідовності підготовки, проведення і узагальнення результатів контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств

Недооцінка чинника своєчасності і повноти отримання підприємством грошових коштів або інших активів, передбачених відповідними угодами із покупцями та / або замовниками, не може пройти для нього безслідно, тим більше в умовах сучасної невизначеності, високих ризиків появи форс-мажорних обставин, що спрацювують за принципами економічного доміно, негативно впливаючи водночас на взаємопов'язані глобалізацією підприємства. В результаті таких обставин несвоєчасно та не повною мірою отримані підприємством доходи можуть обернутись для нього втратами реальної вартості грошових коштів (особливо в умовах різкого падіння вартості курсу вітчизняної національної валюти (гривні) щодо долара США, євро).

Організація системи контролю в конкретному підприємстві, зокрема і контролю за доходами щодо операційного, інвестиційного і фінансового видів діяльності, залежить насамперед від обсягів діяльності (мале, середнє, велике, дуже велике підприємство) та організаційно-правової форми підприємства (господарське товариство, підприємство

(приватне, колективне, державне, дочірнє, іноземне, орендне, спільне і т. д.) кооператив, асоціація, корпорація, консорціум, концерн тощо).

Економічний контроль у підприємствах можуть проводити як власники, керівники, головні бухгалтери, водночас з іншими своїми обов'язками, так і штатні зовнішні та внутрішні контролери-ревізори та їхні групи, голова ревізійних комісій, працівники служби (відділу) внутрішнього контролю, внутрішні аудитори або їхні групи тощо. Стратегічні рішення щодо типу системи внутрішнього контролю в підприємстві приймає або власник (власники), або керівник (директор), або рада директорів, або акціонери підприємства залежно від того, які повноваження їм відведені в статуті. Безпосередньо контрольні функції для посадових осіб підприємства визначаються у складених для них посадових інструкціях.

Україна не має новацій у цьому напрямку. Так, у Франції аналогічний досвід уже є "там фінконтролери працюють не лише на державних, а й на ключових приватних підприємствах, які визначають економічну ситуацію в країні" [6, с. 3].

В нашій державі, на наш погляд, заради соціальної справедливості, особливого контролю з боку державних фінансових контролерів потребує енергетичний ринок, ринок транспортних послуг і комунікацій, ринок житла, ринок комунальних послуг, ринок лікарських засобів, ринок спиртово-горілчаних виробів і т. д. Ці ринки переважно монополізовані, тому монополісти на ринку за рахунок свого монопольного становища мають змогу отримувати монопольно високі доходи, а решта учасників ринку – монопольно низькі доходи, додаткові витрати.

Контроль за доходами підприємств традиційно проводять за ознакою часу, тобто як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємств (якщо вони прагнуть для нього успіху та стабільності) насамперед зобов'язані зосередити свою увагу на попередньому контролі, якому вони повинні віддати, на наш погляд, 50% відведеного на контроль за доходами запланованого часу, а на поточний контроль варто залишити 30% запланованого часу, на наступний контроль – 20%.

Власну позицію щодо наведеного вище розподілу відсотків часу на контроль за доходами підприємств можемо відстоювати такими аргументами: по-перше, попередній контроль відбувається на стадії моделювання й планування доходів і тут керівники та фахівці підприємства повинні виступати в ролі футуристів, тобто людей, які можуть заглянути в майбутнє, реалістично оцінити його (насамперед у плані витрат й доходів, ризиків, збитків та прибутків (вигод) і відповідно до цього змодельувати майбутнє підприємств, а потім перевести його із філософських категорій і сформованих моделей у планові показники; по-друге, на стадії попереднього контролю витрати і доходи підприємств ще не відбулись, вони мають велику гнучкість і широке поле для маневру, тоді як на стадії поточного контролю це поле звужене, а на стадії наступного контролю, воно практично відсутнє; по-третє, на стадії попереднього контролю кожен керівник і фахівець підприємства не тільки має право, але й безпосередній обов'язок висловити усі свої застереження щодо витрат і доходів майбутнього, навіть якщо ці застереження здаються дивними чи навіть смішними, наївними (в т. ч. певні застереження астрологів, екологів, метеорологів, фінансистів, банкірів, політиків); по-четверте, керівники та фахівці підприємств, проводячи попередній контроль за обсягами доходів, їхньою структурою, рівномірністю надходження за роками, кварталами, місяцями повинні відчувати на собі весь тягар відповідальності за майбутню долю підприємства, колективу і, власне, про своє майбутнє, як і майбутнє своєї сім'ї; по-п'яте, результати попереднього контролю згодом переходять у результати поточного контролю, а ті – у результати наступного контролю.

Отже, загальний результат контролю за доходами з позиції ознаки часу може набувати такого формульного вигляду:

$$ЗРЧ\ кд = РЧ\ кдпп + РЧ\ кдпт + РЧ\ кдн, \quad (1)$$

де *ЗРЧ кд* – загальний результат контролю за доходами підприємства з позиції ознаки часу;

РЧ кдпп – результат попереднього контролю за доходами підприємства;

РЧ кдпт – результат поточного контролю за доходами підприємства;

РЧ кдн – результат наступного контролю за доходами підприємства.

Наприклад, $ЗРЧ\ кд = 95,3\ \text{тис. грн.} + 51,8\ \text{тис. грн.} + 23,7\ \text{тис. грн.} = 170,8\ \text{тис. грн.}$

Загальний результат контролю за доходами підприємства можна визначити лише приблизно в тисячах гривень, адже вплив діяльності контролера на цей результат може бути як прямим, так і опосередкованим.

Результат попереднього контролю за доходами підприємства, на наш погляд, має бути значно вищим за результатами поточного і наступного контролю, бо, як уже було зазначено вище, на цій стадії контролю поле дій контролера значно ширше, ніж за наступних стадій контролю, Отже, формулою можемо записати:

$$ЗРЧ\ кд \geq РЧ\ кдпп > РЧ\ кдпт > РЧ\ кдн \quad (2)$$

Наприклад, $170,8\ \text{тис. грн.} > 95,3\ \text{тис. грн.} > 51,8\ \text{тис. грн.} > 23,7\ \text{тис. грн.}$

На стадії попереднього контролю контролер повинен почати, за нашим розумінням, з оцінювання місця, ролі та частки підприємства на ринку; його потенційних можливостей і реальних обмежень; сили та слабкостей конкурентів; традицій й проблем у стосунках з покупцями та замовниками, а також їхньої мобільності у нестандартних ситуаціях, вміння йти на компроміс і поступатись нинішньою меншою вигодою задля завтрашньої більшої вигоди. Важливо також провести поглиблене вивчення змісту та суті договорів з покупцями й замовниками, проаналізувати ризики, які закладені в цих договорах і продумати аргументи щодо уточнення, доповнення цих договорів певними, більш чіткими пунктами або ж укладання нових більш досконалих договорів.

На доходи, загальновідомо, перш за все, впливають обсяги збуту продукції і ціни, що формуються під дією довго-, та / або короткотривалих зрушень у ринковому середовищі. У зв'язку з тим, що планування обсягів збуту продукції переважно проводиться поквартально, планові доходи також формуються в розрізі кварталів.

Якщо щодо обсягів збуту в контролера не часто виникають сумніви, то щодо реалізаційних цін сумнівів аж занадто багато. Вся справа в тому, що вітчизняна національна валюта (гривня) перебуває під сильною дією інфляційних процесів і спланувати поквартально ціни, а отже, і доходи в гривнях (тисячах гривень) надзвичайно важко. Проте гривня міцно прив'язана до основних світових валют, тому цілком логічно ціни та доходи планувати (для внутрішніх потреб) паралельно в умовних одиницях (доларах США і євро). У разі потреби (коли інфляція набирає значних обертів) можна без особливих зусиль і часу отримати новітні значення цін та доходів за допомогою використання іноземних валютних значень та валютних курсів щодо них у гривнях.

На внутрішнього контролера може ще бути покладене, крім основних його завдань, завдання проведення моніторингу поведінки, пов'язаних з підприємством, покупців, замовників; збирання інформації про потенційні загрози безпеці підприємства з боку конкурентів та попередження керівництва підприємством у випадку появи сигналів про відповідні загрози.

На стадії поточного контролю доцільно, вважаємо, з'ясувати, скільки постійних і

непостійних покупців, замовників є у підприємства. Можливо, навіть (якщо їх є понад 50) згрупувати цих покупців та замовників ще на 2–3 дрібніші групи за принципом величини обсягів покупок (великі, середні, малі). Це дасть змогу (так зручніше для контролера) проводити контроль не за кожним покупцем, замовником, а за їхніми групами – по 10–20 одиниць.

Далі важливо, на наш погляд, встановити, яку роль відводять покупці та замовники питанню термінів і якості продукції, яку вони отримують від виробника. Терміни постачання можуть бути зазначені у договорі, укладеному між сторонами, або ж у графіках постачання, які мали б складатись із певною, чітко визначеною періодичністю (місяць, квартал). Відповідальне дотримання реалізатором (збутовиком) термінів постачання продукції (незалежно від перешкод, які можуть час від часу виникати) дає йому змогу налагодити з покупцями, замовниками ділові партнерські стосунки і уникнути штрафних санкцій, що інколи є для підприємств доволі відчутними. Контролер, проводячи перевірку дотримання термінів постачання, обов'язково має встановити, чи не було фактів порушень цих термінів і якщо такі були, то коли й за яких обставин це траплялось, які причини призвели до цього і хто конкретно винен.

Для контролера також важливо з'ясувати, на нашу думку, як проводиться внутрішня технічна перевірка якості продукції перед відправленням її покупцям, замовникам, як часто останні мають претензії до якості продукції та яким чином ці претензії усуваються. У тому випадку, якщо є поодинокі претензії до якості продукції, контролер на основі зібраної інформації має запропонувати керівництву підприємством у письмовому вигляді власне бачення потенційного вирішення проблем дотримання термінів постачання та якості продукції.

Особливо важливим для контролера, за нашим переконанням, є поточний контроль за цінами на ринку продукції, яку реалізує підприємство. Як відомо, доходи безпосередньо залежать від обсягів збуту продукції та цін, що склались на ринку в цей момент.

Для того, щоб контролер проводив ефективний поточний контроль за цінами, він повинен мати детальну базу даних (як мінімум за 3 роки) про поточні ціни на ринку відповідної продукції у межах того географічного сегмента, на якому ця продукція реалізується. Проте не завжди контролеру вдасться сформувати таку базу самостійно без допомоги головного бухгалтера та / або менеджерів підприємства. Крім того, поточні ціни за різні роки іноді неможливо зіставити, тому для адекватного зіставлення інформації про ціни необхідно використовувати коефіцієнти зіставлення (наприклад, щомісячні або середньорічні індекси інфляції, коефіцієнти співставлення між гривнею та доларом США (євро, російським карбованцем і т. д.), сезонні або регіональні (поясові) коефіцієнти).

Зіставляючи поточні ціни за декілька років, контролер може встановити періоди найбільших коливань цін на продукцію та з'ясувати, які заходи вживали керівники й спеціалісти підприємства і на скільки ці заходи були адекватними до коливань (або очікувань коливань) поточних цін на ринку, що вдалось позитивного зробити в цих умовах для зростання доходів від реалізації (а що і чому не вдалось). В окремих випадках, за нашим розумінням, контролер повинен (особливо, коли існують сумніви) щодо поведінки і дій певних посадових осіб підприємства взяти письмові пояснення зі всіх посадових осіб та працівників підприємства причетних до невігідних для нього господарських операцій з метою встановлення справжніх мотивів значного заниження поточних цін, а також сумнівних товарообмінних (бартерних) операцій. Зіставлення

цих письмових пояснень переважно дає змогу контролеру з'ясувати, чому саме так відбулась певна господарська операція, які причини, обставини і механізми супроводжували її.

Водночас із цим, на нашу думку, контролеру необхідно з'ясувати питання щодо регулярності платежів покупців, замовників та виявити факти порушень термінів платежів, встановити, чим викликані ці факти (об'єктивними або суб'єктивними причинами) і яким чином можна виправити ситуацію на краще. Тут важливо, щоб контролер зустрівся особисто з представниками покупців, замовників або хоч би провів з ними телефонну розмову щодо термінового погашення боргів за реалізовану їм продукцію. Якщо на партнерських засадах підприємству не вдається повернути заставлений борг, тоді контролер спільно з іншими фахівцями підприємства (головним бухгалтером, юристом) готує пакет документів для позову до господарського суду.

На стадії наступного контролю, за нашим баченням, доречно з'ясувати, чи діє у підприємстві графік документообігу; чи своєчасно, повною мірою і правильно заповнюються первинні документи, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарно-транспортні накладні, подорожні листи вантажного автомобіля, накладні (внутрішньогосподарського призначення), звіти про продаж продукції, квитанції про оплату рекламних послуг, ринкових зборів тощо); чи відповідає загальнонаціональним вимогам система синтетичного і аналітичного обліку процесу реалізації (збуту) продукції в підприємстві, в тому числі щодо рахунків 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками", 70 "Доходи від реалізації", 31 "Рахунки в банку".

Наступний контроль за доходами підприємства має свою специфіку, яка полягає в тому, що контролеру необхідно завжди пам'ятати про часовий розрив (інколи у декілька місяців) між доходами, які покупець (замовник) зобов'язався сплатити, і доходами, які він уже оплатив. Пропонуємо контролерам за доходами щомісячно або щоквартально визначати коефіцієнти оплачених доходів за кожним покупцем, замовником, географічними сегментами доходів, видами доходів, доходами структурних підрозділів, доходами підприємства загалом.

Індивідуальні коефіцієнти оплачених доходів можна визначити за формулою:

$$K_{од} = D_{од} / D_{нд}, \quad (3)$$

де $K_{од}$ – індивідуальний коефіцієнт оплачених доходів;

$D_{од}$ – сума оплачених за звітний період доходів;

$D_{нд}$ – сума нарахованих за звітний період доходів.

Наприклад, $K_{од} = 10592 \text{ грн.} / 118069 \text{ грн.} = 0,89$.

Загальні (зведені) коефіцієнти оплачених доходів можна визначити за формулою:

$$K_{од заг} = D_{од заг} / D_{нд заг}, \quad (4)$$

де $K_{од заг}$ – загальний коефіцієнт оплачених доходів;

$D_{од заг}$ – загальна сума оплачених за звітний період доходів ($D_{од 1} + D_{од 2} + D_{од 3} + D_{од 4} + \dots$);

$D_{нд заг}$ – загальна сума очікуваних за звітний період доходів.

Наприклад, $K_{од заг} = 788125 \text{ грн.} / 972994 \text{ грн.} = 0,81$.

Вважаємо, що коефіцієнти оплачених доходів за звітні періоди повинні бути не меншими за 0,8–0,9 (а в окремих випадках, коли підприємству повертають заставлені борги, навіть може перевищувати одиницю).

З тими підприємствами, за якими коефіцієнти оплачених доходів нижчі від 0,8–0,9 (протягом декількох звітних періодів), доречно домовлятися про перегляд договірних умов або розрив партнерських відносин із неплатоспроможними покупцями і

замовниками. Щодо цього, то внутрішній контролер повинен періодично готувати для керівництва підприємства свої письмові рекомендації (аналітичні звіти).

На доходи підприємства значною мірою впливає ефективність роботи його інформаційної системи. Як показують дані Gartner Group, у середньому одна звичайна компанія втрачає 2–3% свого доходу протягом 10 днів після збою в роботі інформаційної системи [7, с. 1–2].

Враховуючи цю ситуацію, контролер, який проводить контроль за доходами підприємств, зобов'язаний поцікавитись, як працює інформаційна система підприємства; чи часто в ній бувають збої; чи дублюється інформація на випадок системного збою комп'ютерної техніки; чи є попереджувальний план дій служби, що її обслуговує на випадок цього збою і т. д.

Компанії, що не надають належного значення питанням негайного відновлення й резервування даних, можуть взагалі через кілька років зупинитись.

Зовнішніх державних контролерів (насамперед державних податкових інспекторів) цікавить обсяг отриманих підприємством доходів, чи не має воно прихованих (тіньових) доходів, сума податку на додану вартість (ПДВ), що обчислюється на основі отриманих підприємством доходів, своєчасність і повнота оплати ПДВ.

Власник або керівник може залучити до контролю за доходами підприємства сертифікованих аудиторів з аудиторських фірм. У зв'язку з тим, що аудитори працюють за наперед погодженою із власником або керівником програмою контролю, вони мусять чітко знати, що саме цікавить замовника в процесі зовнішнього контролю (це може бути, зокрема, бажання отримати інформацію про ефективність прийняття управлінських рішень щодо заходів, стан довірливої дисципліни в підприємстві і її вплив на формування його доходів, правильність та своєчасність ведення фінансового обліку доходів й фінансової звітності про них і т. д.). Після завершення аудиторського контролю за доходами власник або керівник підприємства отримує аудиторський звіт, де деталізовано висвітлюються усі питання, заплановані у програмі цього аудиторського контролю, тобто аудитори звітують про реальний стан справ з доходами підприємства, вказують, що треба зробити для їхньої оптимізації, які ризики можуть виникати у підприємстві щодо доходів у майбутньому.

Інколи в підприємстві може проводитись громадський контроль за доходами. Потреба в цьому контролі виникає, на наш погляд, тоді, коли певна громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними із орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих підприємств. Громаді важливо дізнатись, чи раціонально використовуються орендовані землі та частки майна; які доходи отримувало підприємство від них; яка доля отриманих доходів була спрямована на виплату дивідендів і чи справедливо ці дивіденди розподілені тощо.

Отже, контроль за доходами основної, іншої звичайної і надзвичайної діяльності спрямований, на наш погляд, на виявлення повноти зарахованих доходів покупцями, замовниками (в умовах тіньової економіки, в абсолютній більшості вітчизняних підприємств, є "тіньові" доходи, які потім частково перетікають у "тіньові" заробітні плати), на забезпечення своєчасності перетворення неоплачених доходів в оплачені, на пошук резервів зростання доходів за рахунок поліпшення добору покупців (замовників) і співпраці з ними для поліпшення структури доходів у результаті збуту конкурентоздатної інноваційної продукції та розширення експортних можливостей підприємства.

З огляду на вищезазначене можемо зробити такі *висновки*.

1. Для того, щоб ефективно і якісно провести контроль за доходами щодо операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності підприємств, необхідно визначити для нього такі основні завдання: з'ясувати склад об'єктів контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств і забезпечити пошук напрямків його проведення; встановити періодичність, форми, засоби та відповідальних осіб за проведення контролю за доходами; відпрацювати і поліпшити методику та організацію такого контролю; посилити взаємозв'язки та узгодити цілі внутрішнього і зовнішнього контролю; підготувати висновки й сформулювати пропозиції контролера.

2. Контроль за доходами щодо операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності підприємств може складатись із таких стадій: планування контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств; складання програми контролю, визначення його об'єктів, термінів проведення, обсягів та виконавців; попереднє ознайомлення з об'єктом контролю за доходами підприємств і відповідальними особами; власне сам контроль за доходами підприємств по відповідних об'єктах; поточні записи контролера, виявлення суперечливих моментів, отримання певної інформації, письмових пояснень; порівняння, аналіз та оцінювання матеріалів, отриманих під час контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств; виявлення відхилень від заданих норм (стандартів), з'ясування причин і винуватців цих відхилень; підготовка висновків та пропозицій контролера щодо поліпшення управління доходами щодо видів діяльності підприємств; прийняття управлінських рішень за результатами проведеного контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств. Кожна із цих стадій передбачає, що контролер повинен виконати певний контрольний захід, без якого він далі не зможе проводити контроль.

3. Контроль за доходами підприємства традиційно проводять за ознакою часу, тобто він розглядається як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємства (якщо вони прагнуть добитись для нього успіху та стабільності) насамперед зобов'язані зосередити свою увагу на попередньому контролі, якому вони повинні віддати 50% відведеного на контроль за доходами запланованого часу. На поточний контроль варто залишити 30% запланованого часу, а на наступний контроль – 20%.

4. Для обчислення загального результату контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств, результату попереднього контролю, індивідуальних коефіцієнтів оплачених доходів пропонуємо відповідні формули.

5. Власник або керівник може залучити до контролю за доходами підприємства сертифікованих аудиторів з аудиторських фірм. У зв'язку з тим, що аудитори працюють за наперед погодженою із власником або керівником програмою контролю, вони мусять чітко знати, що саме цікавить замовника в процесі зовнішнього контролю. Після завершення аудиторського контролю за доходами, власник або керівник підприємства отримує аудиторський звіт, де деталізовано висвітлюються усі питання заплановані у програмі цього аудиторського контролю, тобто аудитори звітують про реальний стан справ з доходами підприємства, що треба зробити для їхньої оптимізації, які ризики можуть виникати у підприємстві щодо доходів у майбутньому.

6. Потреба в громадському контролі за доходами виникає тоді, коли певна громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними із орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих підприємств.

Подальші наукові дослідження доцільно проводити в напрямку поглибленого розгляду проблем контролю за доходами від реалізації продукції (робіт, послуг), іншої

операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, а також проблем контролю за доходами від надзвичайної діяльності та з'ясування потенціалу для їхнього вирішення.

Література

1. Гуцаленко Л. В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : моногр. / Л. В. Гуцаленко. – К. : ННЦ ІАЕ, 2010. – 372 с.
2. Костів М. А. Облік та контроль доходів і витрат в управлінні електроламповим підприємством : матеріали VII Міжнар. наук. конф. "Наукові школи світу: сучасний стан, перспективи розвитку" / М. А. Костів, А. В. Озеран. – В 2 ч. – Ч. 2. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – С. 102–108.
3. Подоляничук О. А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика : моногр. / О. А. Подоляничук. – Вінниця : ПП "ТД "Едельвейс і К", 2010. – 276 с.
4. Сук Л. Контроль і ревізія доходів і результатів діяльності [Текст] / Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 3. – С. 43–47.
5. Шурміна А. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності / А. Шурміна // Економічний аналіз: зб. наук. праць кафедри економ. аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Вип. 6. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 533–535.
6. Синельников О. Хто боїться державних контролерів? (інтерв'ю з керівником Голов КРУ України М. Сивульським) / О. Синельников // Урядовий кур'єр. – 2009. – 13 березня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukurier.gov.ua/index.php?artic=1&il=1540>
7. Прохоров А. Специалисты по аудиту информационных систем в России нужны как никогда [Электронный ресурс] / А. Прохоров. – Режим доступа: <http://www.compress.ru/articte>.

Редакція отримала матеріал 17 березня 2011 р.