

9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

*Миронова Ю.Ю.,
к.е.н., старший викладач
Матюшкіна Ю. І.,
старший викладач кафедри обліку і аудиту,
Копиця Я.О.,
студентка групи 402-ЕО,
Полтавський національний технічний університет
імені Юрія Кондратюка*

**НЕОБХІДНІСТЬ ВПРОВАДЖЕННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО
КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА ПРОМИСЛОВИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ**

Анотація. У статті визначена необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах України. Проаналізовано основні принципи та вимоги до побудови системи внутрішнього контролю витрат виробництва. Запропоновано орієнтовну програму проведення внутрішнього контролю витрат виробництва.

Ключові слова. Контроль, контролер, внутрішній контроль, витрати виробництва, промислове підприємство, виробничий процес.

Постановка проблеми. Посилення конкуренції, фінансові та політичні кризи, ускладнення бізнес-процесів тощо, створюють нові правила до системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах. Присутність внутрішнього контролю на всіх рівнях управління підприємством виступає гарантією його успішної діяльності, а

його впровадження спрямовано на забезпечення основних показників ефективної діяльності [1].

Головною метою впровадження системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах є виявлення можливих відхилень запланованих показників, визначення причин цих відхилень та розробки заходів щодо їх усунення на всіх етапах управління підприємством [2]. Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом й органом управління: його призначення полягає у забезпеченні інформування про дійсний стан об'єкта та фактичне виконання управлінських рішень. Внутрішній контроль можна представити у вигляді певного процесу, спрямованого на досягнення поставленої мети та забезпечення відповідності функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням: вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сьогодні питання, що стосуються впровадження внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах є дискусійними та потребують детального вивчення. Значної уваги зазначеним проблемам приділяють такі вчені як Н. С. Акімова, С. В. Бардаш, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, С. Л. Зубілевич, І. В. Колос, В. О. Кривобок, В. О. Євсеєнко, С. О. Левицька, Т. А. Наумова, Н. Й. Радіонова, О. А. Петрик, Л. В. Сотнікова та інші.

Так, на думку С. О. Левицької проблеми внутрішнього контролю полягають у неефективному його здійсненні, тому необхідно удосконалити організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення контрольної діяльності [4].

Бардаш С. В. основною проблемою формування системи внутрішнього контролю виділяє недосконале законодавство. Система внутрішнього контролю України функціонує без існування базового закону, який би визначив основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю [5].

Кривобок В. О. і Євсєєнко В. О. визначають, що найважливішою функцією служби внутрішнього контролю є фінансово-економічний аналіз діяльності суб'єкта господарювання і розробка її фінансової стратегії [6].

Варто також зазначити, що науковці достатньо детально сутнісні характеристики, роль і значення витрат виробництва у діяльності промислових підприємств. Проте, питання, що стосується організації та впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах залишається недостатньо висвітленим, тому цей напрям наукових досліджень є актуальним.

Постановка завдання. Метою даної статті є визначення організаційно-управлінських аспектів внутрішнього контролю витрат виробництва та формування етапів впровадження служби внутрішнього контролю на промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. З метою успішного функціонування системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах, в першу чергу, необхідно дотримуватися основних принципів ефективності або правил, які охоплюють всю контрольну діяльність [7]. Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити основні принципи системи внутрішнього контролю, які взаємопов'язані між собою, а порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин (таблиця 1).

Таблиця 1

**Основні принципи системи внутрішнього контролю (встановлено
автором на основі [8])**

1. Принцип відповідальності неналежне виконання контрольних функцій будь-яким суб'єктом внутрішнього контролю має бути упереджено системою економічної, адміністративної та дисциплінарної відповідальності
2. Принцип збалансованості нерозривно пов'язаний з попереднім: за кожним суб'єктом контролю закріплено відповідний обсяг прав і обов'язків
3. Принцип своєчасного повідомлення про відхилення інформування уповноважених осіб про відхилення повинно відбуватися у максимально короткі терміни з метою оперативного прийняття управлінських рішень
4. Принцип інтеграції так як елементи управління не існують відокремлено, то контроль розглядається у взаємозв'язку з іншими елементами в єдиній системі процесу управління
5. Принцип відповідності контролюючої та контрольованої систем складність системи внутрішнього контролю має відповідати складності підконтрольної системи, оскільки тільки розвинутий контрольний механізм може надавати ефективні результати за розгалуженою підконтрольною системою
6. Принцип сталості своєчасне виявлення відхилень та їх попередження можливе лише при постійному функціонуванні системи внутрішнього контролю
7. Принцип комплексності загальна ефективність внутрішнього контролю залежить від охоплення перевіркою об'єктів різного типу, а не обмежуватися вузьким колом об'єктів
8. Принцип узгодженості пропускних спроможностей різних ланок системи внутрішнього контролю система внутрішнього контролю має забезпечити узгоджену передачу даних між різними взаємопов'язаними об'єктами
9. Принцип поділу обов'язків розподіл функцій між службовцями повинен відбуватися пропорційно та не об'єднувати в собі санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження даних активів, здійснення їх інвентаризації
10. Принцип дозволу і схвалення в межах повноважень відповідальних осіб системи внутрішнього контролю необхідно забезпечити формальний дозвіл та формальне схвалення

Окрім того, специфіка діяльності промислових підприємств висуває певні вимоги до організації системи внутрішнього контролю, які хоча і не є принципами, але також обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю:

1. Підконтрольність кожного суб'єкту внутрішнього контролю підприємства. Відповідно до цієї вимоги посадові інструкції повинні містити розширений перелік контрольних функцій кожного суб'єкту із їх детальною характеристикою в контексті субординаційної підпорядкованості іншим суб'єктам контролю без дублювання повноважень. Так, власники підприємства зацікавлені насамперед у відповідному виконанні контрольних функцій головою правління, президентом, віце-президентом, головним контролером, головою ревізійної комісії, діяльність яких може бути проконтрольована за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю.

2. Обмеження інтересів. Вказана вимога передбачає створення спеціальних умов, за якими відхилення є причиною і навіть мотиватором останніх регулювати та усувати проблемні позиції; потреба таких умов зумовлена наявністю відхилень, у яких працівники або структурні підрозділи зацікавлені.

3. Розосередження функцій з первинного контролю. За цією вимогою вкрай недоцільним є концентрація первинних контрольних функцій в межах одного суб'єкта, оскільки це може спричинити певні зловживання з боку цієї особи щодо приховання фактів недостовірного обліку в інтересах власне цієї особи.

4. Зацікавленість адміністрації. Ця вимога враховує той факт, що належна зацікавленість в об'єктивності, участь та чесність керівництва є базовою умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

5. Моральні і професійні якості суб'єктів внутрішнього контролю. Вказана вимога передбачає, що побудова ідеально організованої системи внутрішнього контролю можлива лише за умом наявності відповідних компетенцій, чесності та сумлінності у контролерів.

6. Оптимальність та наукова обґрунтованість методики внутрішнього контролю. За цією вимогою мета та завдання, поставлені перед центрами відповідальності мають бути раціональними, а програми внутрішнього контролю та застосовувані методи – доцільними.

7. Безперервність розвитку і вдосконалення. В основі зазначеної вимоги перебуває твердження про відносну прогресивність будь-яких методів управління у часі і просторі: йдеться про те, що з часом навіть найпрогресивніші методи управління стають застарілими. З метою забезпечення їх удосконалення та розвитку, система внутрішнього контролю має бути гнучкою, тобто вчасно реагувати та змінюватись під впливом оновлених методів управління.

8. Пріоритетність. Ця вимога передбачає виокремлення об'єктів контролю згідно з пріоритетами керівництва в контексті стратегії розвитку підприємства, а саме, якщо адміністрація акцентує на будь-якому напрямку, ділянці діяльності підприємства як на стратегічно важливих значеннях, то за ними має бути обов'язково налагоджений контроль, навіть над незначними операціями, де, з першого погляду, проведення контролю є економічно недоцільним.

9. Виключення непотрібних етапів з проведення контролю. За цією вимогою контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

10. Оптимальна централізація. Вказана вимога передбачає, що єдність і оптимальний рівень централізації організаційної структури підприємства, яка повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства, обумовлюють динамічність, стійкість та безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

11. Одинична відповідальність. Згідно даної вимоги, з метою уникнення безвідповідальності, не слід закріплювати окрему функцію за двома або кількома центрами відповідальності, тобто одна функція – один

центр відповідальності. Проте, варіант закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності – можливий. Ця вимога має певне обмеження щодо ситуацій, коли для уникнення помилок чи зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колективне рішення.

12. Потенційна функціональна взаємозамінність. В основі цієї вимоги лежить твердження, що на виконання контрольних процедур не повинно впливати тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю: кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) зобов'язаний уміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого, а також працівників свого рівня, з метою уникнення втрати перманентного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття.

13. Регламентація. Ця вимога передбачає наступне: запорукою успіху є чітка регламентація та виконання її положень; отже, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність на підприємстві.

14. Взаємодія та координація. За цією вимогою здійснення внутрішнього контролю варто побудувати на основі чіткої взаємодії та координації роботи всіх підрозділів і служб підприємства з метою вирішення поставлених завдань контролю.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сукупність зазначених вище принципів і вимог є основою для ефективного впровадження та функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності промислових підприємств значення впровадження системи внутрішнього контролю виробничих витрат для діяльності досліджуваних підприємств полягає у наступному:

1. Присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків.

2. Завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється.

3. Розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше.

4. Формування на підприємстві типового проекту організації внутрішнього контролю і відповідальність за виявлені ним порушення дозволить сформулювати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво.

5. Впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності та використання ресурсів.

Система управління підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви [9]. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю та не приділяючи належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Методика внутрішнього контролю – це порядок і послідовність застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження ступеня раціональності використання ресурсів підприємства, оптимізації

господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої обліково-економічної політики [10].

Для дотримання відповідних принципів діяльності нафтогазовидобувного підприємства з метою досягнення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів, використовують різні методи внутрішнього контролю, які включають елементи таких методів, як [11]:

1) рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення – для забезпечення достовірності бухгалтерського фінансового обліку;

2) виділення центрів відповідальності, нормування витрат – з метою відповідного ведення бухгалтерського управлінського обліку;

3) перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування для проведення ревізії, контролю чи аудиту.

Всі перераховані вище методи інтегруються в єдину систему і використовуються в цілях управління підприємством.

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на промислових підприємствах, пропонується орієнтовна програма внутрішнього контролю виробничих витрат підприємства, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (таблиця 2).

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, в результаті організації ефективної системи внутрішнього контролю витрат виробництва промислові підприємства зможуть:

Таблиця 2

**Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат
виробництва на промислових підприємствах**

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.06-04.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.06-09.06	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.06-14.06	5	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.06-16.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.06-19.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.06-21.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.06-24.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.06-27.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.06-30.06	3	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ

- ефективно функціонувати та мати стійкий розвиток в умовах конкуренції;
- ефективно зберігати та використовувати ресурси і можливості підприємства;
- вчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові й внутрішньофірмові ризики в управлінні підприємством;
- формувати адекватну сучасним перманентно мінливим умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

Література:

1. Шевчук В. О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): монографія / В. О. Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-економ. ун-т, 1998. – 371 с.
2. Пушкар М. С. Контролінг: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 146 с.
3. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К: Каравела, 2006. – 560 с.
4. Левицька С. О. Економічна сутність дефініцій використання ресурсів: витрати, видатки, затрати / С. О. Левицька, Л. В. Лук'янчук // Вісник національного університету водного господарства природокористування. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nuwm.rv.ua/methods/asp/v382ek.html>.
5. Бардаш С. В. Сутність та значення аудиту і ревізії у практиці контрольної діяльності / С. В. Бардаш // Облік і фінанси АПК. – 2008. – № 2. – С. 152–157.

6. Кривобок В. О., Євсеєнко В. О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 370-375. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(3\)_62](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(3)_62)

7. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е. А. Ананькина, С. В. Данилочкин, Н. Г. Данилочкина и др.; под. ред. Н. Г. Данилочкиной. – М.: ЮНИТИ, 1998. – 279 с.

8. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: монографія / Н. Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

9. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарській контроль у ринковій економіці / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.

10. Павлюк В. В. Контроль і ревізія: навчальний посібник / В. В. Павлюк, В. М. Сердюк, Ш. М. Акаєв. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 196 с.

11. Пушкар М. С. Контролінг: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль, 1997. – 146 с.

Мироновая Ю. Ю., Матюшина Ю. И., Копыця Я. О. Необходимость внедрения системы внутреннего контроля затрат производства на промышленных предприятиях: теоретические и методические аспекты.

Аннотация. В статье определена необходимость внедрения системы внутреннего контроля издержек производства на промышленных предприятиях Украины. Проанализированы основные принципы и требования к построению системы внутреннего контроля издержек производства. Предложено ориентировочную программу проведения внутреннего контроля издержек производства.

Ключевые слова. Контроль, контроллер, внутренний контроль, издержки производства, промышленное предприятие, производственный процесс

Mironova Y. Y., Matyushina Y.I, Kopitsya J.O. The need to implement internal control of production costs at industrial enterprises: theoretical and methodological aspects.

Summary. The paper identified the need to implement a system of internal control of production costs at industrial enterprises of Ukraine. The basic principles and requirements for the construction of the internal control of production costs. A tentative program of internal control of production costs.

Keywords. control, controller, internal control, costs of production, industrial plant production.