

УДК 657.6

Бондаренко Н. М.

Кореннова В. В.

Дніпропетровський національний університет імені Олеся Гончара

## ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

У статті розглянуто основні елементи організації внутрішнього контролю виробничих витрат. Окреслено основні завдання контролю виробничих витрат за етапами господарського контролю. Визначено об'єктивні причини щодо проведення внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємствах.

**Ключові слова:** контроль, внутрішній контроль, витрати, виробництво, управління.

**Постановка проблеми.** Виробнича діяльність, або власне виробництво, є найважливішою стадією безперервного здійснення розширеного відтворення. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами, котре передбачає пошук способів їх зниження. Витрати є основним обмежувачем прибутку і одночасно головним чинником, який впливає на обсяг продукції. Основним аспектом у витратах виробництва є контроль за витратами виробництва. Контроль витрат є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Чітко врегульована система контролю на підприємстві – це основа для прийняття управлінських рішень. У зв'язку з цим кожному підприємству необхідно мати належню організовану систему внутрішнього контролю, яка в умовах ринкового середовища та конкурентної боротьби за ринки досі розвивається.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сьогодні ряд принципово важливих питань, що стосуються організації внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємстві залишається дискусійними і потребують удосконалення, останнім часом вони привертають все більше уваги і знаходять своє відображення в працях таких вчених, як Ф. Бутинець, В. Рудницький, Л. Кулаковська, Д. Марченко, В. Пантелеєв, І. Стефанюк, Т. Фоміна, Ю. Футоранська, В. Єгарміна, А. Шеремет, М. Войнаренко, Б. Валусь, С. Голов, В. Сошко, Л. Нападівська, М. Чумаченко, Г. Савицька, М. Баканов та інші.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Дослідження теоретичних положень і практичних аспектів в організації внутрішнього контролю виробничих витрат дозволили встановити ряд нерозв'язаних проблем, які впливають на ефективність управлінської діяльності. Такими проблемами є: недооцінка ролі внутрішнього контролю в господарській діяльності підприємства, внаслідок чого власники та керівники втрачають здатність впливати на процеси, які відбуваються на підприємствах. Така недооцінка негативно впливає на теоретичну дослідженість проблеми, розв'язання якої є нагальним для підприємств всіх форм власності. Внаслідок цього залишаються не сформованими і практичні засади організації, забезпечення та здійснення внутрішнього контролю, які стосуються можливості вирішення внутрішніх проблем господарювання підприємств.

**Мета статті** полягає у дослідженні теоретичних аспектів внутрішнього контролю виробничих витрат на підприємствах та визначенні його ролі за ринкових умов господарювання.

**Виклад основного матеріалу.** Управлінська діяльність ефективна лише в тому випадку, якщо виконання прийнятого рішення своєчасно контр-

олюється для встановлення правильності, законності та доцільності проведених заходів. Але в наш час, на жаль, власники підприємств не розуміють сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Внутрішній контроль фактично здійснюється на кожному підприємстві, але в нормативній базі підприємницької діяльності України відсутнє визначення як власне внутрішнього контролю підприємств, так і відповідних його елементів. На думку Ю.М. Футоранської, до якої ми приєднуємося, внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства [1, с. 20]. Унаслідок цього практичне застосування внутрішнього контролю ототожнюється з адміністративним та бухгалтерським контролем, діяльності ревізійної комісії та ін. Однак названими формами внутрішній контроль не обмежується.

Суттєвим недоліком внутрішнього контролю підприємств є його зосередження на здійсненні перевірок уже прийнятих рішень чи окремих дій безсистемного, документального вивчення господарських операцій, умов і процесу виконання рішень. Попередній та поточний контроль концентрується головним чином на аналізі документів, що надходять до бухгалтерії, а не на санкціонуванні (наданні) дозволів на здійснення операцій та підписання відповідних документів керівниками структурних і функціональних підрозділів.

Безконтрольність служить живильним середовищем приписок, розкрадань, нераціонального використання ресурсів, що виливаються в підсумку до втрати ефективності всієї діяльності. Відсутність чітко закріплених прав, обов'язків, функцій і відповідальності працівників, неузгодженість дій працівників з інструкціями та цілями організації, позбавляє орієнтирів у фінансовому контролі. Встановлення меж повноважень тих чи інших співробітників змушує їх не виходити за межі, в яких вони можуть приймати рішення, укладатися в нормативи витрат.

Контроль не повинен бути надзвичайним заходом, він повинен бути постійним.

Науковцями встановлена відповідність внутрішнього контролю основним системним властивостям, що дає підстави розглядати його як самостійну систему [2, с. 214.]. Складовими елементами системи внутрішнього контролю є: об'єкти, суб'єкти, методи та інформаційне середовище. За умови, якщо об'єктом внутрішнього контролю є витрати, то суб'єктами контролю –

керівники всіх ланок управління за принципом «зверху-вниз». Посіями інформації щодо витрат є калькуляція, кошториси прямих та непрямих витрат, матеріали з визнання витрат, розрахунки розподілу непрямих витрат, облікова політика, оборотно-сальдові відомості, бюджети витрат, фінансова та податкова звітність тощо. Основним методичними прийомами, які можуть бути застосовані з метою контролю витрат є: аудит витрат з використанням методу порівняння їх фактичних величин з нормативними (базовими) значеннями, інвентаризація оборотних активів та аналіз методів їх списання, прогнозування (бюджетування) витрат, співставлення рівня витрат (собівартості) із середніми показниками по галузі та у конкурентів [3, с. 177].

У кожного підприємства в процесі господарської діяльності утворюється системний підхід до організації та проведення внутрішнього контролю. За етапами проведення контрольних заходів розрізняють попередній, поточний і наступний контроль (рис. 1).

Попередній контроль передую фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству. Функціями попереднього контролю є: складання кошторисів накладних витрат підрозділів; закріплення відповідальних за їх дотримання; розробка прогресивних норм матеріалів і трудових витрат; визначення оптимального розміру витрат. У сучасних умовах важливу роль відіграє попередній контроль під час прийняття управлінських рішень, коли потрібно завчасно оцінити операції із заготівлі, виробництва та реалізації з точки зору їх законності, доцільності й економічності. У зв'язку з тим, що попередній контроль передую здійсненню операцій, він є найбільш ефективним. Він може здійснюватися під

час складання нормативів, кошторису, при розробці норм витрат і витрат сировини та готової продукції, плануванні прибутків.

Поточний контроль оперативно виявляє і своєчасно усуває порушення і відхилення, що виникають в процесі виконання господарських операцій і виробничих завдань. Суб'єктами даного контролю в більшості випадків, відповідно до застосування і використання прийомів і методів, є апарат бухгалтерії на чолі з головним бухгалтером підприємства. Він має особливе значення під час оформлення та аналізу грошових, розрахункових, виробничих та інших операцій, підписання документів і надходження їх до бухгалтерії. Для цього керівники підприємств та їх відділів зобов'язані не формально підписувати документи, а глибоко вникати в їх зміст, аналізувати суть фінансово-господарських операцій та показників.

Наступний контроль характеризується більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності, тобто це виявлення неякісних за критеріями законності та доцільності документів, а також визначення ступеня їх впливу на достовірність інформації, узагальненої в звітності [4, с. 296]. Даний вид контролю здійснюється відповідно до Закону України «Про контрольно-ревізійну службу в Україні» шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. Це дає можливість забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Схематично етапи внутрішнього контролю виробничих витрат можна зобразити наступним чином (рис. 2).

На першому етапі проведення внутрішнього контролю витрат слід сформулювати завдання та цілі перевірки, обирати методи і прийоми контролю, розробити програму, а також визначити безпосередніх виконавців контролю та строки його проведення.

На другому етапі виявляється вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції за такої організації та методології обліку, коли причини змін собівартості, допущених перевитрат і відхилень та отримання економії засобів проявляється в щоденному процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів. Систематичний контроль за господарською діяльністю підприємства дозволяє контролювати виконання встановлених норм.

Для своєчасного й ефективного обліку відхилень від встановлених норм, які є основою застосування нормативного методу, необхідне застосування оперативного поточного контролю.

Одним з видів відхилень від встановлених норм в системі нормативного обліку витрат є відхилення якості

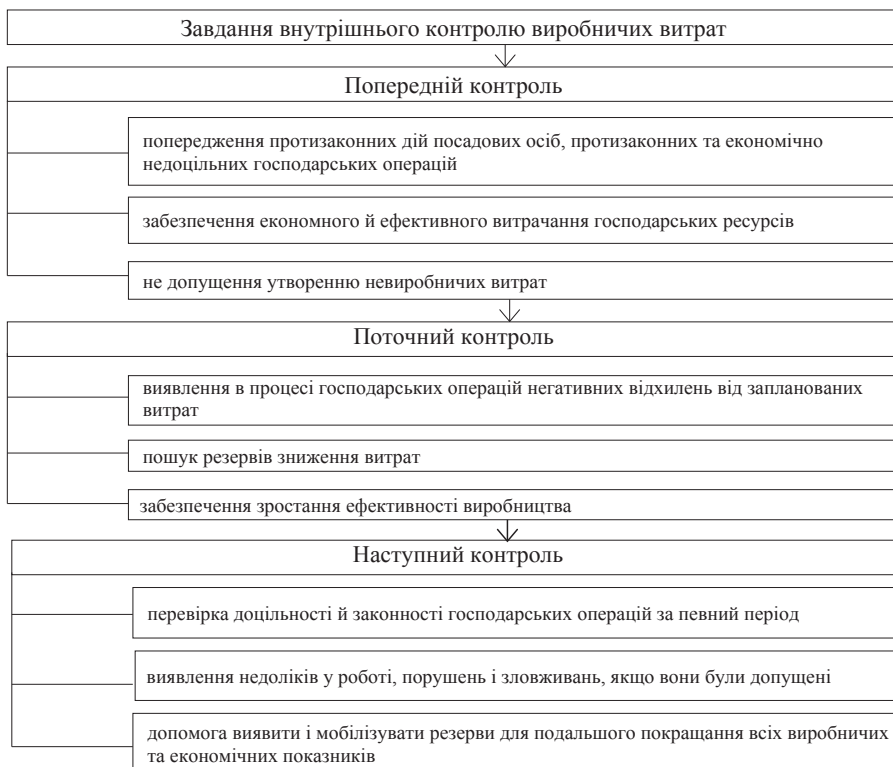


Рис. 1. Завдання внутрішнього контролю виробничих витрат

матеріалів від встановленого стандарту. Причиною даного виду відхилення може бути виникнення браку, тому ефективна система внутрішнього контролю може запобігти його появі, що сприятиме уникненню відхилень від встановлених норм та ефективного виробничого процесу. Контролюючи виробничі витрати, треба враховувати, що на підприємствах поширюються основні принципи нормативного обліку. Зокрема, допускається завищення нормативних витрат, неточний розподіл виробничих витрат, невраховані відхилення від норм відносяться на собівартість продукції, не надаються дані обліку для оперативного контролю виробництва за бригадами, ділянками тощо [7, с. 353].

На третьому етапі здійснюється безпосередньо процедура перевірки. Ефективним методом контролю за списанням витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і порівняння їх з даними первинних документів, відповідність аналітичному і синтетичному обліку, тобто відомостями розподілу витрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 та 5-А, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків і нестач незавершеного виробництва, виробничими звітами цехів тощо. Також слід враховувати правильність оцінки матеріалів, порівнюючи списані матеріали з обліковою їхньою оцінкою, розрахунок відхилень від купівельних цін та облік зворотних відходів. Ці фактори призводять до необґрунтованого регулювання собівартості випущеної продукції на досліджуваних підприємствах.

На наступному етапі контролю виробничих витрат слід забезпечити виконання норм Наказу про облікову політику, який би враховував: визначення бази розподілу накладних витрат; обґрунтування методів списання запасів; вибір методів нарахування амортизації; поглиблення аналітики обліку витрат за допомогою відкриття рахунків третього та четвертого порядків; розробка форм управлінської звітності.

На п'ятому етапі результати контролю узагальнюються, здійснюється аналіз виявлених порушень. За результатами проведення внутрішнього контролю витрат виробництва та витрат обігу складається висновок щодо виявлених відхилень та встановлених порушень, крім того зазначаються пропозиції щодо удосконалення бухгалтерського обліку таких витрат і підвищення рівня внутрішнього контролю за ними.

Отже, найвищою ефективністю контролю за процесами виробництва можна досягти у випадку його органічної єдності з системами обліку та управління. Своєчасно проведений контроль дозволяє виявити основні причини відхилення від нормативних показників, передбачити можли-



Рис. 2. Етапи проведення внутрішнього контролю виробничих витрат

вість подальшого фінансового стану суб'єкта господарювання.

Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на підприємствах України, то він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення:

- зловживання службовим становищем;
- невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, невіникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться лише на папері, закупівлі проводяться не там, де вигідно підприємству, а там, де відповідальна за це посадова особа отримує особисту вигоду та ін.);
- неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення [8, с. 6]. Для реалізації контролю необхідно мати на підприємстві власну службу контролю, а це тягне за собою додаткові витрати, тому не кожен власник на це згоден. Інколи контроль обмежується інвентаризацією, але лише на великих і середніх підприємствах, а на малих вона взагалі може не проводитися.

**Висновки і пропозиції.** Отже, дослідивши організаційні аспекти внутрішнього контролю виробничих витрат підприємства, можна зробити висновки, що в умовах сьогодення здійснення саме цього виду контролю є дуже важливим, оскільки основним завданням діяльності будь-якого виробничого підприємства є оптимізація його виробничої програми, що дозволяє збільшити прибуток.

Загалом же, на наш погляд, запровадження внутрішнього контролю витрат на виробництво дозволить віднайти певні резерви зниження собівартості закладені в усуненні або скороченні витрат,

які не є необхідними при нормальній організації виробничого процесу (наднормативні витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітникам за відступ від нормальних умов праці і понаднормові роботи). Виявлення цих зайвих витрат потребує особливих методів і уваги. Їх можна виявити проведенням спеціальних обстежень і одночасного урахування, при аналізі даних нормативного урахування витрат на виробництві, ретельному аналізі планових і фактичних витрат на виробництво. Все це може забезпечити належним чином організована система контролю.

З метою впорядкування і забезпечення чіткості етапів контролю слід зосередити увагу на можливостях розробки положень про організацію контролю, зазначити елементи, що безпосередньо стосуються виробничих витрат підприємства і ви-

значають методичні аспекти їх обліку у Наказі про облікову політику (методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат; бази розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат).

Саме при ефективній взаємодії всіх елементів організації внутрішнього контролю він досягне своєї головної мети – забезпечить достовірні дані у процесі бухгалтерського обліку виробничих витрат підприємства, повноту і своєчасність відображення господарських операцій в облікових реєстрах та правильність ведення обліку відповідно до прийнятої облікової політики підприємства.

#### Список літератури:

1. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю.М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2(31). – С. 20-24.
2. Рибалко Л.В. Системний аспект внутрішньогосподарського контролю / Л.В. Рибалко // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи : III Міжнар. наук.-практ. конф. – К., 2007. – С. 214-216.
3. Золотницька Ю.В. Внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво продукції хмелярства: управлінський аспект / Ю.В. Золотницька // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 176-179.
4. Козаченко А.Ю. Організація внутрішнього контролю не виробничих витрат на підприємствах / А.Ю. Козаченко // Культура народів Причорномор'я. Економічні науки. – № 234. – С. 48-50.
5. Венжега Д.І. Особливості організації внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства / Д.І. Венжега // Інноваційна економіка. – 2012. – № 10. – С. 295-297.
6. Михалків А.А. Здійснення внутрішнього контролю операцій з тарою на торговельних підприємствах / А.А. Михалків // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2012. – № 1(59). – С. 122-124.
7. Сіра Ю.В. Методика контролю витрат на виробництво продукції на вітчизняних молокопереробних підприємствах / Ю.В. Сіра // Вісник Львівської комерційної академії : [збірник наукових праць]. Економічна серія. – 2011. – № 36. – С. 352-355.
8. Яценко В.М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення / В.М. Яценко, Н.О. Пронь // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. – № 22(2). – С. 3-7.

**Бондаренко Н. М.**

**Кореннова В. В.**

Днепропетровский национальный университет имени Олеса Гончара

#### ОРГАНИЗАЦИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИИ

##### Резюме

В статье рассмотрены основные элементы организации внутреннего контроля производственных затрат. Определены основные задачи контроля производственных затрат по этапам хозяйственного контроля. Определены объективные причины для проведения внутреннего контроля производственных затрат на предприятиях.

**Ключевые слова:** контроль, внутренний контроль, расходы, производство, управление.

**Bondarenko N. M.**

**Korennova V. V.**

Dnipropetrovsk National University named after Oles Honchar

#### ORGANIZATION OF INTERNAL CONTROL OF PRODUCTION EXPENSES AT THE ENTERPRISE

##### Summary

The article deals with the basic elements of the internal control of production expenses. The basic tasks of control of production expenses by stages of economic control are determined. The objective reasons to conduct internal control of production expenses in the workplace are defined.

**Key words:** control, internal control, expenses, production, management.