

РОЗДІЛ 8 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 658.5

Августова О. О.

Київський національний торговельно-економічний університет

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА НА РИБОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розкрито особливості та виділено проблемні питання організації внутрішнього контролю витрат виробництва на прикладі рибопереробних підприємств. Охарактеризовано основні вимоги до організації контролю витрат виробництва. Розроблено модель організації внутрішнього контролю витрат виробництва для рибопереробних підприємств.

Ключевые слова: витрати, внутрішній контроль, організація, рибопереробні підприємства.

Постановка проблеми. Важливе значення у системі управління витратами рибопереробного підприємства має внутрішній контроль, оскільки своєчасно проведений контроль на підприємствах з переробки риби дозволяє виявити основні причини відхилення від нормативних показників, а застосування його принципів та методів дозволяє обґрунтувати ефективність раніше прийнятих управлінських рішень щодо законності, доцільності здійснених операцій з витратами та виявити і попередити недоцільні їх використання та (або) перевитрати. У зв'язку з цим кожному рибопереробному підприємству необхідно належним чином організувати систему внутрішнього контролю, найбільшу увагу якого спрямувати на господарські операції, пов'язані з витратами рибопереробного виробництва.

Мета статті. Головною метою роботи є висвітлення організаційних проблем внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробних підприємствах та удосконалення даної системи, з урахуванням галузевих особливостей.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації внутрішнього контролю витрат виробництва розглядають провідні науковці: Ф. Бутинець, В. Рудницький, Л. Кулаковська, Д. Марченко, В. Пантелеев, І. Стефанюк, Т. Фоміна, Ю. Фугоранська, В. Єгарміна, А. Шеремет, М. Войнаренко, Б. Валуєв, С. Голов, В. Сопко, Л. Нападовська, М. Чумаченко, Г. Савицька, М. Баканов та ін.

Утім, саме проблеми організації внутрішнього контролю витрат виробництва з урахуванням галузевих особливостей рибопереробних підприємств залишилися поза увагою дослідників. Також у процесі дослідження практичної роботи рибопереробних підприємств було виділено такі недоліки в організації внутрішнього контролю витрат виробництва:

- відсутність організаційної моделі внутрішнього контролю витрат виробництва;
- недосконалість нормативно-правового регулювання.

Наявність зазначених проблем зумовлює актуальність дослідження даної проблематики.

Виклад основного матеріалу. Розглядаючи проблеми організації внутрішнього контролю витрат виробництва, насамперед необхідно простежити погляди вітчизняних науковців щодо даного питання. Відтак, Є.Ф. Калюга під «організацією

контролю» розуміє виконання в конкретних умовах відповідними фахівцями в межах їх функціональних обов'язків визначених контрольно-ревізійних процедур» [1].

При цьому В.Ф. Максимова зазначає, що організовуючи систему внутрішнього контролю, необхідно передбачити такі умови, як відповідальність керівництва підприємства за організацію системи контролю, проблематичність доцільності використання складних контрольних систем на невеликих підприємствах, обмеження ефективності та дієвості контролю керівництвом підприємства, відмову від неадекватних засобів контролю, ступінь довіри до внутрішньогосподарського поточного (оперативного) контролю [2].

На думку Б.Н. Соколова, система внутрішнього контролю може бути організована в трьох таких основних формах, як системи внутрішнього аудиту, структурно-функціональна форма контролю, контрольно-ревізійна служба [3].

Підходи до організації внутрішнього контролю на підприємствах різних форм власності вивчала також Н.Г. Виговська. На її погляд, самостійну систему внутрішнього контролю доцільно створювати на середніх та великих підприємствах зі складною внутрішньою організаційною структурою. На невеликих підприємствах контроль здійснюють за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому спеціальної служби й посади контролера не передбачають, а його функції може виконувати головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник підприємства [4].

Р. Адамс зазначає, що система внутрішнього контролю організовується керівництвом підприємства для того, щоб: здійснювати його діяльність послідовно і ефективно, забезпечити збереження майна, досягти якісного документування операцій [6].

Автор пропонує під категорією «організації внутрішнього контролю витрат виробництва» розуміти упорядковану сукупність підсистем, під управлінням яких здійснюється перетворення інформації щодо витрат виробництва для отримання рекомендацій апарату управління стосовно зміни технології здійснення виробничого процесу або усунення помилок.

Однією із зазначених проблем ефективної організації внутрішнього контролю витрат виробництва є відсутність чітко сформованих вимог до даної системи. На основі аналізу поглядів науков-

ців та власних досліджень автор виділяє такі основні правила організації внутрішнього контролю витрат у цілому, та витрат виробництва, зокрема:

- підконтрольність суб'єктів контролю (виконання контрольних функцій кожного суб'єкта повинне бути підконтрольне на предмет якості іншому суб'єкту внутрішнього контролю без якого не було дублювання);
- утиск інтересів (наявність спеціальних умов, при яких будь-які відхилення ставлять якогось

небудь працівника або підрозділ організації в невиконанні положення і спонукають їх до регулювання «вузьких місць»);

- зацікавленість адміністрації;
- прийнятність методології внутрішнього контролю (контрольні цілі і задачі, які поставлені перед центрами відповідальності, повинні бути раціональними);
- безперервність розвитку і вдосконалення (система внутрішнього контролю повинна бути

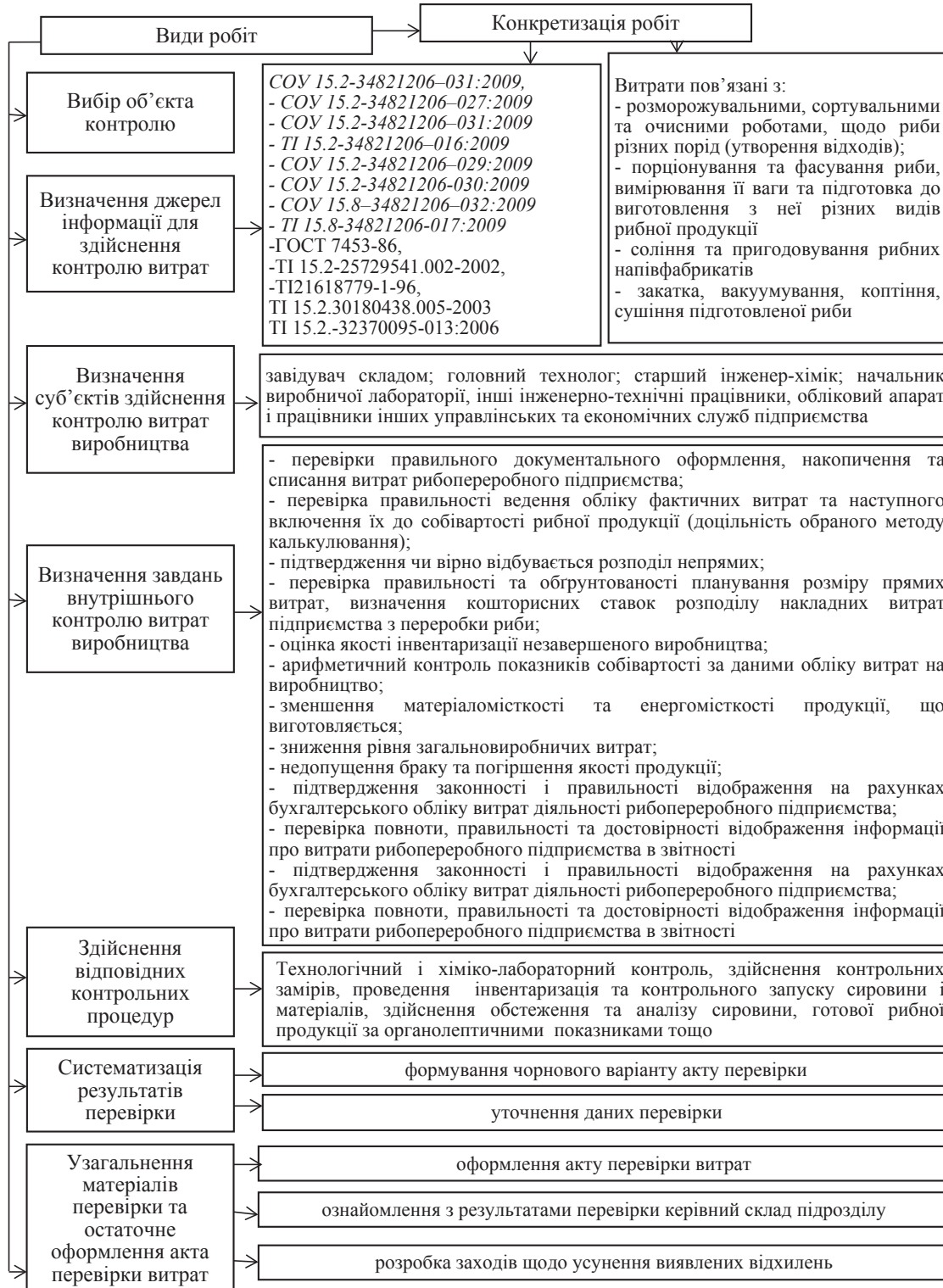


Рис. 1. Організаційна модель внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробних підприємствах

побудована так, щоб можна було гнучко її «настроювати» на рішення нових задач, що виникають в результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування підприємства);

- виключення непотрібних етапів (контроль необхідно організувати раціонально, оскільки це часто пов'язано з додатковими витратами праці і засобів);
- вимога оптимальної оргструктури (оргструктура повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства);
- одинична відповідальність (кожна окрема контрольна функція повинна бути закріплена тільки за одним центром відповідальності);
- функціональне заміщення (тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не повинне переривати контрольні процедури).

Ще однією проблемою є те, що відсутній науковий підхід щодо організації контролю залежно від виду витрат, організаційної структури самого підприємства, та бухгалтерського обліку зокрема. На основі проведеного наукового дослідження та діючої практики рибопереробних підприємств, автором було уточнено основні теоретичні характеристики системи внутрішнього контролю витрат виробництва: предмет, об'єкти, суб'єкти, завдання та запропоновано модель організації внутрішнього контролю витрат виробництва для рибопереробних підприємств (рис. 1).

На основі аналізу практичної організації внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробних підприємствах визначено, що контроль може існувати в багатьох формах, а саме:

- спеціально створена служба внутрішнього контролю;
- функції внутрішнього контролю покладені на головного бухгалтера та розподілені між персоналом;

- внутрішній контроль здійснює аудиторська фірма;

- внутрішній контроль здійснює консалтингова фірма, на договірних умовах. Автором було встановлено, що основна частина рибопереробних підприємств не має у своєму складі окремо створеної служби, працівники якої відповідають за дієвість системи внутрішнього контролю витрат виробництва. На більшості досліджених рибопереробних підприємств має місце функціонування контролю за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому спеціальній службі й посади контролера не передбачаються, а його функції виконує головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник рибопереробного підприємства. При цьому на основі проведеного анкетування рибопереробних підприємств визначено, що внутрішній контроль витрат виробництва організовується за трьома напрямками: бухгалтерським, технологічним та адміністративним (рис. 2).

Варто зазначити, що адміністративний і бухгалтерський контроль певним чином доповнюють один одного, а їх окремі об'єкти збігаються. З метою недопущення дублювання функції кожного суб'єкта контролю повинні бути чітко розмежовані. На рибопереробних підприємствах важливе місце займає саме технологічний вид контролю, який спрямований здебільшого на виявлення відхилень щодо витрат на всіх стадіях рибопереробного виробництва.

Також науковці виділяють три основних етапи організації системи внутрішнього контролю витрат виробництва: попередній, поточний та наступний контроль. Варто зазначити, що діюча практика організації внутрішнього контролю витрат на досліджуваних рибопереробних підприємствах показує наявність тільки поточного виду контролю (у частині виявлення відхилень фактичних витрат рибного виробництва від запланованих



Рис. 2. Види внутрішнього контролю витрат та їхніх функції на рибопереробних підприємствах

під час здійснення господарських операцій), що не забезпечує ефективність дії даної системи. Тому вважаємо за необхідність чітко організувати та ввести в дію попередній та наступний вид контролю витрат рибопереробного виробництва.

Відповідно, попередній контроль витрат виробництва рибопереробних підприємств має здійснюватися на стадії складання, розгляду і затвердження бюджетів, розгляду первинних документів, під час візування договорів, наказів, розрахунків тощо. Відтак, уповноваженими особами має здійснюватися перевірка рівня оптимальності бюджетів, а також забезпечення ресурсами згідно з технічно обґрунтованими нормативами. Такі види перевірок є досить ефективним та необхідним засобом контролю, оскільки вони дають змогу запобігти виникненню недоліків, перевитрат і втрат ресурсів у діяльності рибопереробних підприємств. Варто також зазначити, що попередній контроль витрат на рибопереробних підприємствах повинен концентрується головним чином не на аналізі документів, що надходять до бухгалтерії, а на наданні дозволів на здійснення відповідних операцій.

На практиці організувати попередній контроль дуже важко, оскільки в багатьох випадках витрати на контроль можуть перевищувати ефект від їх здійснення. Але в умовах використання автоматизованих інформаційних технологій організація даних видів контролю полегшується, оскільки значну частину функцій контролера може виконувати автоматизована система.

У свою чергу на рибопереробних підприємствах, як уже зазначалося, в діючій системі внутрішнього контролю витрат виробництва відсутній такий вид контролю як наступний (підсумковий, перспективний), що не дає можливість здійснити перевірку ефективності та доцільності понесених витрат виробництва рибопереробних підприємств. Здійснюючи прогнозування обсягів та структури витрат, рибопереробне підприємство забезпечить попередження та уникнення негативних наслідків перевитрат та шахрайства.

Автором встановлено, що якісно організувати систему внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробному підприємстві необхідно застосувати методу вертикального та горизонтального контролю. Відповідно, горизонтальний контроль передбачає дослідження витрат виробництва у розрізі їх видів на рівні підприємства в цілому на основі розроблених планів (бюджетів) на рік з помісячною деталізацією даних. При цьому вертикальний контроль забезпечить аналіз, перевірку та регулювання витрат у розрізі їх видів на рівні центрів відповідальності. Організація такого контролю повинна відбуватися шляхом закріплення за конкретними працівниками певних підконтрольних об'єктів. Важливою умовою ефективного впровадження цього виду контролю є розподіл завдань таким чином, щоб було можливо періодично контролювати їх виконання.

Невирішеним та недослідженим питанням щодо організації внутрішнього контролю витрат виробництва залишається його нормативно-пра-

вове регулювання. Виділяють два рівні нормативного регулювання внутрішнього контролю – макро- (на рівні держави) та мікрорівень (представлений нормативними документами, розробленими на самому підприємстві).

Нині на державному рівні практично відсутні законодавчі документи, які регламентують процес здійснення внутрішнього контролю на підприємствах. Так існує лише закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» [5], в якому дається його визначення. Позитивним яким є те, що підтверджується доцільність здійснення контролю для всіх суб'єктів господарювання незалежно від організаційно-правових форм і форм власності.

Нормативне регулювання внутрішнього контролю витрат на мікрорівні також є недосконалим, а саме відсутність нормативного документу, який чітко визначає набір методів, правил та норм внутрішнього контролю витрат даних підприємства, особисту відповідальність персоналу різних структурних його підрозділів та порядок взаємодії елементів системи внутрішнього контролю витрат виробництва, призводить до здійснення внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробних підприємствах формально, а не дієво та повноцінно.

Оптимально, на думку автора, є ввести в дію на рибопереробних підприємствах Положення про організацію внутрішнього контролю витрат рибопереробного виробництва, яке б містило такі розділи (орієнтовно):

- розділ 1 «Основні положення внутрішнього контролю витрат виробництва: мета, завдання та цілі»;
- розділ 2 «Суб'єкти внутрішнього контролю витрат виробництва рибопереробних підприємств»;
- розділ 3 «Методика внутрішнього контролю витрат виробництва»;
- розділ 4 «Організація внутрішнього контролю витрат».

Дане положення окреслить методичні та організаційні засади внутрішнього контролю витрат та забезпечить якісне його проведення на рибопереробних підприємствах.

Висновки і пропозиції. За результатами проведеного дослідження було встановлено, що питанню організації внутрішнього контролю витрат виробництва на рибопереробних підприємствах приділяється недостатньо уваги, що породжує безліч проблем, однією з яких є несвоєчасне отримання вищим керівництвом інформації, необхідної для управління і попередження виникнення неефективних витрат.

Саме тому автором було визначено основні вимоги щодо ефективності організації внутрішнього контролю витрат виробництва та запропоновано організаційну модель внутрішнього контролю витрат виробництва для рибопереробних підприємств, що забезпечить своєчасне та якісне проведення внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах з переробки риби.

Список літератури:

1. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : моногр. Є.В. Калюга. – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
2. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку В.Ф. Максимова. – К. : АВРІО, 2005. – 264 с
3. Соколов Б.Н. Системи внутрішнього контролю (організація, методика, практика) / Б.Н. Соколов, Рукин. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика»», 2007. – 442 с.

4. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : моногр. / Н.Г. Виговська. – Житомир : ЖІЦУ, 2008. – 532 с.
5. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні : Закон України, № 2940-ХІІ [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2939-12/ed20120429>.
6. Адамс Р. Основы аудита : Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 338 с.
7. Белік В.Д. Підходи до організаційної системи внутрішнього контролю / В.Д. Белік // Міжнародний збірник наукових праць. – 2009 – Випуск 3(15). – С. 84-100.
8. Золотницька Ю.В. Внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво продукції хмелярства: управлінський аспект / Ю.В. Золотницька // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 176-179.

Августова Е. А.

Киевский национальный торгово-экономический университет

ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ РАСХОДОВ ПРОИЗВОДСТВА НА РЫБОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Резюме

В статье раскрыты особенности и выделены проблемные вопросы организации внутреннего контроля расходов производства на примере рыбоперерабатывающих предприятий. Охарактеризованы основные требования к организации контроля расходов производства. Разработана модель организации внутреннего контроля расходов производства для рыбоперерабатывающих предприятий.

Ключевые слова: расходы, внутренний контроль, организация, рыбоперерабатывающие предприятия.

Avhustova O. O.

Kyiv National Trade and Economic University

ORGANIZATIONAL ASPECTS IN INTERNAL CONTROL OF PRODUCTION CHARGES ON FISH PROCESSING ENTERPRISES

Summary

The article described the features and highlighted areas of concern of the organization's internal control of production costs on the example of fish processing companies. Basic requirements are characterized for the monitoring of production costs. It's developed the model of organization of the internal control of production costs for fish processing enterprises.

Keywords: costs, internal control, organization, fish processing enterprise.

УДК 657:336

Большотенко І. В.

Університет економіки та права «КРОК»

СУЧАСНИЙ СТАН ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ ПРОФЕСІЙНОГО НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТУ В УКРАЇНІ

Досліджено сучасний стан функціонування вітчизняних суб'єктів аудиторської діяльності. Проаналізовано чинники впливу на аудиторську діяльність у розрізі споживацької і конкурентної компоненти. Сформульовано основні тенденції розвитку професійного незалежного аудиту в Україні, обумовлені чинниками ринкового середовища.

Ключові слова: аудит, суб'єкт аудиторської діяльності, професійний незалежний аудит, аудиторські послуги, замовники аудиторських послуг.

Постановка проблеми. Світові глобалізаційні процеси та євроінтеграційна спрямованість України висувають певні вимоги до сфери контролю в країні, одним з елементів якого є професійний незалежний аудит. Забезпечення достовірності публічної фінансової звітності, захист інтересів широкого кола власників та інтересів суспільства в цілому – головна місія аудиту у відкритому та демократичному суспільстві з ринковою економікою. Особливо актуалізується ця місія в умовах перманентно глобальних економічних кризових явищ, коли запорукою довіри суспільства до бізнесу в значній мірі є результати діяльності незалежних професійних аудиторів. Реформування сфери контролю в Україні йде повільно, і єдиною новацією за роки неза-

лежності є впровадження в систему фінансового контролю незалежного аудиту. За досить короткий час в країні була сформована національна система аудиту, якій притаманні основні риси суспільного інституту. Проте протягом останніх років діяльність суб'єктів аудиторської діяльності має чітку тенденцію до зниження ділової активності. Основні чинники загроз, що негативно впливають на розвиток незалежного аудиту, зосереджені у сфері ринкового середовища та обумовлюються параметрами інституціонального характеру. На сьогодні суб'єкти аудиторської діяльності стикаються з низкою проблем на всіх рівнях ієрархії управління економікою, вирішення яких є нагальними для активізації аудиторської діяльності та забезпе-