

Бондаренко Н. М.

*кандидат економічних наук,
доцент кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпропетровського національного університету
імені Олеся Гончара*

Гузь В. С.

*студент
Дніпропетровського національного університету
імені Олеся Гончара*

Bondarenko N. M.

*Ph.D. in Economics, associate professor
Department of Statistics, Accounting and Economic Informatics
Oles Honchar Dnipropetrovsk National University*

Guz V. S.

*Undergraduate
Oles Honchar Dnipropetrovsk National University*

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

THEORETICAL PRINCIPLES OF INTERNAL CONTROL OF MANUFACTURING EXPENSES IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

Анотація. Сучасна економічна ситуація країни та діяльність підприємств передбачає здійснення комплексу заходів щодо удосконалення їхньої господарської діяльності, посилення контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередженням непродуктивних витрат. Особлива увага власників, керівників різних рівнів управління, контролюючих органів та інших зацікавлених осіб зосереджена навколо витрат підприємства. 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 сільськогосподарських підприємствах.

Ключові слова: контроль, внутрішньогосподарський контроль, організація контролю, витрати виробництва, сільськогосподарське підприємство

Постановка проблеми. Внутрішньогосподарський контроль є одним із видів контролю, який спрямований на вирішення проблем підприємства. Важливість правильності та обґрунтованості віднесення витрат зумовлена тим, що, по-перше, собівартість є важливим показником оцінки роботи підприємств, а по-друге, від обґрунтованості списання витрат на виробництво продукції та її реалізацію залежать фінансові результати. Сільськогосподарські підприємства, на жаль, не приділяють належної уваги проблемам внутрішньогосподарського контролю, що нерідко призводить до значних труднощів системного характеру. Ті підприємства, які постійно займаються вирішенням таких проблем, мають суттєво менші ризики банкрутства, ніж ті, що не знаходять часу і ресурсів на нього.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розвитку внутрішньогосподарського контролю в підприємствах, організаціях, закладах розглядали у своїх останніх наукових дослідженнях і публікаціях К. Багрій, Т. Бутинець, Н. Виговська, І. Дрозд, В. Максимова, Л. Нападовська, В. Пантелеєв, С. Петренко, В. Рудницький, В. Шевчук, Г. Яворова та інші вчені-економісти. Проблемам внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських підприємствах присвячені праці вчених-економістів І. Бабіч, Л. Гуцаленко, В. Дерія, М. Коцупатрого, Н. Кузик, У. Марчук, О. Подолянчук, Л. Рибалко, Л. Шатковської. У цих дослідженнях і публікаціях підняті

проблеми щодо суті, ролі та місця внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємствами, організаціями, закладами; його класифікаційних ознак; об'єктів та суб'єктів; проблем, переваг та недоліків внутрішньогосподарського контролю в нинішній вітчизняній системі господарювання загалом і за видами економічної діяльності; стандартів такого контролю та його ефективності; централізації і децентралізації системи внутрішньогосподарського контролю тощо.

Метою статті є обґрунтування необхідності організації внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво в сільськогосподарських підприємствах.

Результати дослідження. Важливе значення в економічному контролі підприємства має дослідження витрат, які утворюються у процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Виробничі витрати є основними складниками діяльності сільськогосподарського підприємства в цілому. Досить важко оцінити те значення, яке має наявність інформації про виробничі витрати для діяльності підприємства. У сільськогосподарських підприємствах внутрішньогосподарський контроль за витратами здійснюють за видами виробництв і господарств, видами та групами культур і тварин, видами сільськогосподарських робіт та технологічних процесів, видами діяльності, центрами витрат і місцями їхнього виникнення, а також за витратами капітального характеру.

Система внутрішнього контролю існує на кожному підприємстві.

Проте є різні підходи до його організації. На одних підприємствах власник налагоджує процес свідомо, на інших – така система взагалі відсутня. Сутність системи контролю, на думку О.А. Подолянчук, характеризується як сукупність взаємопов'язаних елементів, що спрямовуються на досягнення запланованих цілей. Внутрішньогосподарський контроль як система проявляється через такі риси, як комплексність, функціональність і систематичність, при цьому кожне підприємство матиме свою організаційну структуру незалежно від специфіки та мети його діяльності [1, с. 110].

Внутрішній контроль слугує як для підтвердження достовірності фінансової звітності, так і для підвищення ефективності господарських операцій.

Такий важіль управління, як внутрішній контроль на підприємстві, добре відомий уже давно, проте керівництво вітчизняних підприємств, як правило, не використовує його можливості й не приділяє належної уваги його якості та застосуванню для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [2] відповідальність за організацію внутрішньогосподарського контролю покладається на керівника підприємства. Керівник повинен визначити коло суб'єктів контролю, повноваження яких закріплюються посадовими інструкціями. Діяльність контрольного органу чи контролюючих осіб має здійснюватись на підприємстві відповідно до Статуту підприємства, а також Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Для розробки ефективної методики внутрішнього контролю витрат важливо визначити об'єкти, суб'єкти та основні завдання контролю.

Об'єктами внутрішнього контролю витрат є доцільність їх здійснення, безпосередньо документування та облік самих витрат.

Суб'єктами внутрішнього контролю витрат має бути управлінський персонал (керівник, головний бухгалтер, аналітик, фінансист) або особи, яким доручено здійснювати контроль від імені управлінського персоналу. Більшість підприємств покладає функції контролю на бухгалтерські служби. Контроль за витратами не є винятком, тому доцільно, щоб суб'єктами внутрішнього контролю за такими операціями були керівник, ревізійна комісія, головний бухгалтер, фінансовий аналітик, інвентаризаційна комісія тощо.

Носіями інформації щодо витрат є калькуляції, 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 [3, с. 177].

У кожного підприємства в процесі господарської діяльності утворюється системний підхід до організації та проведення внутрішнього контролю. За етапами проведення контрольних заходів науковці виділяють попередній, поточний і наступний контроль. Завдання внутрішнього контролю витрат виробництва за етапами наведені на рисунку 1.

Контроль витрат на виробництво повинен забезпечувати вирішення свого головного завдання, такого як мінімізація рівня витрат та ліквідація неефективних витрат. Він має бути простим та заснованим на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних процедур зумовлює збільшення витрат, пов'язаних із проведенням контролю, та приводить до того, що персонал не розуміє і не підтримує систему контролю. Контроль повинен забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дасть змогу на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як в цілі, так і в процес функціонування виробництва [4].

Організація здійснення контролю – це складний і відповідальний процес управлінської роботи. Основа його здійснення – методологія системного аналізу, конкретні методи реалізації специфічних видів контролю. У будь-якому разі організація цієї роботи повинна розвиватися у тісному взаємозв'язку з об'єктом. Тільки такий підхід забезпечить повноцінність контролю, правильність і дієвість його висновків. Відповідно вимоги системного аналізу повинні охоплювати всі роботи, пов'язані зі здійсненням контрольних операцій, діяльністю спеціалістів [5, с. 323].

Контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) на підприємстві повинна бути переважно спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних із використанням запасів та оплатою послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями.

Серед методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) можна розглядати такі методи, як [6, с. 256]:

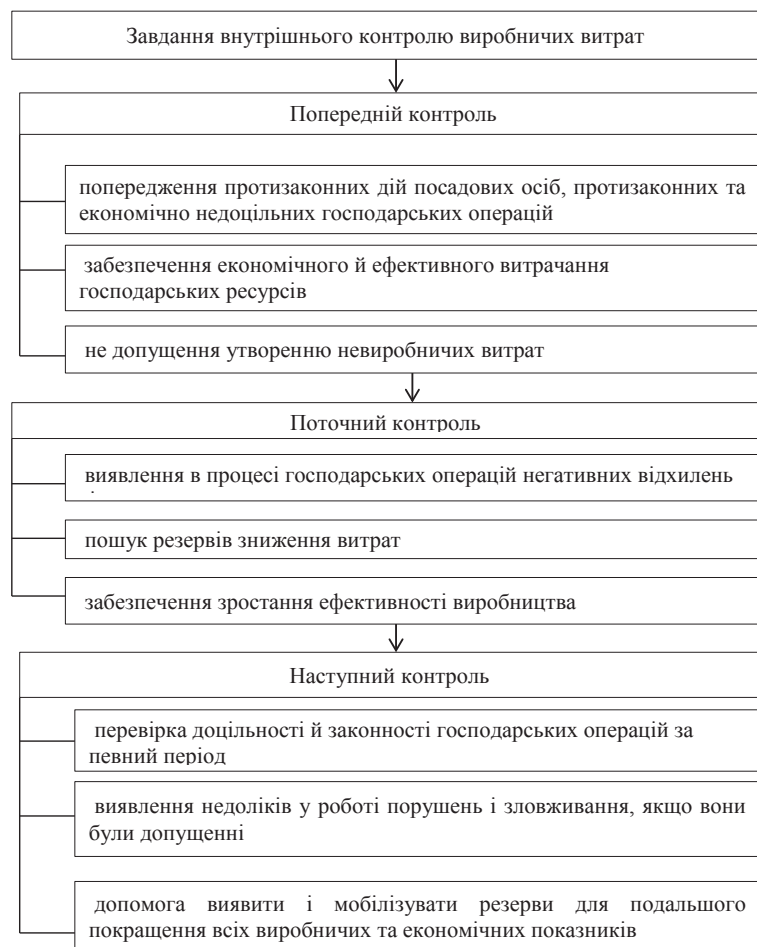


Рис. 1. Завдання внутрішнього контролю виробничих витрат

– перевірка витрат за статтями і елементами за допомогою планових (нормативних) показників у бізнес-планах, виробничих завданнях. У процесі такої перевірки встановлюють відхилення від заданих параметрів і виявляють чинники, які до цього дотичні, з метою призупинення та усунення негативних тенденцій;

– формування, перевірка і регулювання бюджетів витрат підприємства загалом, його виробничих одиниць. Цінність бюджетів витрат в тому, що вони реально дають змогу з економії малих витрат на кожному робочому, структурному підрозділі зробити економію на значні суми загалом по функціонуючому підприємству;

– факторний аналіз чинників, що мають значний негативний вплив на витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Виявити негативні чинники складно, але ще складніше призупинити їхню дію, а потім взагалі ліквідувати;

– фактичний огляд місць виробництва, зберігання і реалізації продукції на предмет оцінки реальності сум витрат, із ними пов'язаних. Фактичний контроль не менш важливий, ніж документальний, тому і перший, і другий мають бути органічно поєднані між собою та доповнювати один одного. Переваги фактичного контролю над документальним у тому, що у разі виявлення господарських порушень їх тут же на місці можна виправити, щоб вони надалі вже не повторювались;

– інвентаризація витрат незавершеного виробництва. Такі інвентаризації рекомендують проводити не рідше одного разу на рік для того, щоб постійно звертати увагу на динаміку обсягів виробництва; суму, відсоток і реальність існування зазначених у звітності витрат незавершеного виробництва;

– документальна ревізія в частині витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) шляхом ґрунтовного вивчення і детального аналізу фактів господарського життя на основі первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності. Така ревізія насправді проводиться тільки тоді, коли є явні документальні ознаки зловживань із витратами. Тому документальна ревізія проводиться з метою встановлення тривалості періоду зловживань, причетних до них осіб та суми, на яку вони виявлені;

– судово-бухгалтерська експертиза правдивості первинних документів, облікових реєстрів, підписів посадових осіб, пов'язаних із витратами на виробництво продукції (робіт, послуг). Судово-бухгалтерська експертиза дає змогу остаточно встановити істину щодо правдивості документів, реєстрів, підписів та на цій підставі з'ясувати, хто, чому і як мірою провинився, а також зробити обґрунтовані пропозиції;

– зустрічна перевірка ідентичності аналогічних показників у різних первинних документах, облікових реєстрах, формах звітності. Зустрічні перевірки показників ефективні тоді, коли є непоодинокі факти підробок і фальсифікації документів, намагання відобразити в первинних документах факти господарського життя, яких насправді не було або вони були зовсім не такими;

– внутрішньогосподарське слідство (розслідування) на предмет законності та доцільності здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Таке слідство може бути вдалим тоді, коли в підприємстві його проводять свідомо з профілактичною метою або з метою локалізації ще не дуже великих розтрат і зловживань;

– господарська суперечка між структурними підрозділами підприємства щодо обсягів, якості та ефективності здійснених витрат товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг. Господарські суперечки між структурними підрозділами підприємства мали б вирі-

шуватись тимчасовою комісією з вирішення конфліктних ситуацій у підприємстві;

– контроль за центрами відповідальності. Такий метод дуже важливий для функціонуючого підприємства, оскільки витрати на нього у декілька разів менші за отриману вигоду;

– метод самоконтролю робітників (як складник контролю за центрами витрат) за законністю і доцільністю здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). На жаль, більшість керівників підприємств скептично дивляться на такий метод контролю, вважаючи його несерйозним, проте ми так не думаємо, адже японці протягом багатьох років успішно ним користуються.

Витрати на виробництво є найбільш важливими у формуванні прибутку підприємства і його оподаткуванні. Помилки, пов'язані з обліком витрат на виробництво, можливі на будь-якому етапі господарських відносин – від моменту підписання господарського договору до випуску продукції. Тому під час формування програми внутрішнього контролю витрат виробництва необхідно визначити ті моменти виробничого циклу, на які варто звернути увагу під час перевірки:

- випуск готової продукції;
- визначення собівартості виробленої продукції;
- об'єкти калькулювання [7].

Проводячи внутрішній контроль витрат на виробництво, необхідно переконатися в правильності організації бухгалтерського витрат на виробництво.

У виконанні завдань внутрішнього контролю витрат на виробництво можна виділити такі помилки (викривлення) у веденні обліку, як:

– необґрунтоване завищення (заниження) величини матеріальних витрат, незавершеного виробництва, сум з оплати праці та ін.;

– віднесення до витрат виробництва адміністративних витрат та витрат на збут;

– необґрунтоване віднесення до витрат виробництва звітного періоду транспортних витрат, що належать до залишку невикористаних запасів;

– віднесення до собівартості витрат, виробничий характер яких необґрунтований;

– включення витрат у собівартість без належного документального обґрунтування і виправдовуючих первинних документів;

– віднесення витрат на відрядження, не пов'язаних із підприємницькою діяльністю організації, до собівартості;

– віднесення амортизації нематеріальних активів, вартість яких не підтверджена документально, до собівартості;

– віднесення витрат на утримання невиробничих основних засобів до собівартості.

Виявлені помилки і порушення узагальнюють у робочому документі, в якому зазначається первинний документ, дата, сума, характер порушення, примітки.

Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємства, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення [8, с. 6].

На нашу думку, сільськогосподарським підприємствам необхідно створювати служби внутрішнього контролю або, залежно від напряму діяльності і розмірів підприємства, мати у своєму штаті одного чи більше спеціалістів із питань внутрішнього контролю. У його обов'язки має входити:

- проведення регулярного внутрішнього контролю;
- організація належного обліку окремих елементів собівартості товарів, робіт, послуг;

- розробка шляхів зниження собівартості;
- розробка рекомендацій щодо удосконалення процесу виробництва;
- проведення контролю та розробка рекомендацій щодо раціонального використання паливно-енергетичних ресурсів та ін.

Така служба дасть змогу керівництву бути впевненому у тому, що процес відображення господарських операцій авторизовано належним чином, господарські операції достовірно та своєчасно відображено в обліку, відповідно до стандартів, а фактична наявність активів відповідає бухгалтерським записам. Допоможе у виправленні помилок та виявленні шахрайства.

Висновки. Підводячи підсумок вище викладеного, вважаємо, що за умов сучасної економіки організація внутрішньогосподарського контролю є об'єктивною необхідністю, бо ведення внутрішнього контролю є однією з основних умов, завдяки яким стає можливим прийняття правильних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Подолячук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О.А. Подолячук // Економіка АПК. – 2010. – № 10. – С. 109–112.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», виданий ВРУ від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
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. Шеметов П.В. Эффективный управленческий контроль [Электронный ресурс] / П.В. Шеметов – Режим доступа: <http://www.bishelp.ru/uprbiz/opit/0705kontrol.php>.
5. Выговская Н.Г. Организационное обеспечение внутрихозяйственного контроля / Н.Г. Выговская // Материалы междунар. науч. конф. «Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции» (Житомир-Краматорск, 19–20 мая 2005 г.). – С. 318–338.
6. Дерій В.А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах // В.А. Дерій // Сталій розвиток економіки. – 2013. – № 18. – С. 254–257.
7. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: монографія / В.П. Пантелеєв // Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ-аналіт агентство», 2008. – 491 с.
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.

Аннотация. Современная экономическая ситуация страны и деятельность предприятий предполагает осуществление комплекса мероприятий по совершенствованию их хозяйственной деятельности, усиление контроля за рациональным и эффективным использованием ресурсов, предотвращением непроизводительных потерь. Особое внимание владельцев, руководителей различных уровней управления, контролирующих органов и других заинтересованных лиц сосредоточено вокруг расходов предприятия. В статье рассмотрены основные элементы организации внутреннего контроля производственных затрат. Очерчены основные задачи контроля производственных затрат по этапам хозяйственного контроля. Определены объективные причины для проведения внутреннего контроля производственных затрат на сельскохозяйственных предприятиях.

Ключевые слова: контроль, внутрихозяйственный контроль, организация контроля, издержки производства, сельскохозяйственное предприятие

Summary. Modern economic situation of the country and business activity of the enterprises forecasts the implementation of measures for the improvement of their business, gain control of rational and efficient use of resources, prevention of unproductive losses. Special attention of owners, managers of various control levels, regulatory bodies and stakeholders is focused on business expenditures. The basic elements of internal control of manufacturing expenses are considered in this article. The main tasks of production costs control regarding stages of economic control are described. Also are defined the objective reasons for conducting the internal control of manufacturing expenses at agricultural enterprises.

Key words: control, internal control, control arrangement, manufacturing expenses, agricultural enterprise.