

Головацька С. І.,
к.е.н., доц., професор кафедри бухгалтерського обліку, Львівський торговельно-економічний
університет, м. Львів

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНА МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ТА ВИКОНАНИХ РОБІТ БУДІВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ

***Анотація.** Внутрішній контроль забезпечує виявлення та мобілізацію резервів, посиленню економії, сприяє підвищенню ефективності та якості діяльності підприємства. Метою контролю є досягнення управлінських цілей щодо забезпечення максимально-позитивної результативності ведення бізнесу та мінімізації суб'єктом господарювання ризиків їх діяльності через протидію появи помилок та недоліків, перевірку достовірності облікової інформації і звітності. Внутрішній контроль об'єднує елементи середовища контролю, облікової системи та контрольних процедур. У статті узагальнено підходи до побудови системи внутрішнього контролю; обґрунтовано необхідність її удосконалення для будівельних підприємств; визначено і систематизовано складові внутрішнього контролю витрат і виконаних робіт та запропоновано його організаційно-методичну модель для будівельних підприємств.*

Ключові слова: будівництво, витрати, виконані роботи, внутрішній контроль, організація, методика і модель.

Golovatska S. I.,
Ph.D., Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Lviv University of Trade and
Economics, Lviv

ORGANIZATIONAL AND METHODOICAL MODEL OF INTERNAL CONTROL OF EXPENDITURES AND EXECUTED WORKS OF CONSTRUCTION ENTERPRISES

***Abstract.** Internal control ensures the identification and mobilization of reserves, increases the economy, promotes the efficiency and quality of the enterprise's activity. The purpose of the control at the enterprise is to achieve the managerial goals of ensuring the maximum positive effect of doing business and to minimize the risks of activities through counteraction to the occurrence of errors and shortcomings, verification of the reliability of accounting information and reporting. Internal control combines elements of the control environment, accounting system and control procedures. The article generalizes approaches to the development of the internal control system; substantiates the necessity of its improvement for construction enterprises; defines and systematizes components of internal control of expenditures and executed works and proposes organizational and methodical model for construction companies.*

Keywords: construction, expenditures, executed works, internal control, organization, method and model.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвиток і ефективність будівельного виробництва значною мірою залежать від швидкості структурної та внутрішньогалузевої перебудови, реформування відносин власності, поширення та поглиблення ринкових відносин між всіма суб'єктами господарювання. Під впливом різноманітних обставин, які динамічно змінюються, вказані процеси набули нерівномірного поширення в галузі будівництва.

За умов ринкової економіки концепція управління постійно змінюється, що спрямовано на вдосконалення прийняття управлінських рішень відповідно до змін зовнішнього середовища підприємства. Для ефективного функціонування і досягнення стратегічних цілей підприємства за наявності нестабільного зовнішнього середовища особливої важливості набуває процес обґрунтування управлінських рішень. Необхідність системної інтеграції

аспектів управління бізнес-процесами стала однією з визначальних причин виникнення і запровадження системи внутрішнього контролю на підприємствах.

Внутрішній контроль забезпечує реалізацію місії і мети створення підприємства, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи, посиленню економії, виявленню причин та умов, які сприяли виникненню шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Суттєвий внесок у зародження та формування внутрішнього контролю як науки, що стало підґрунтям для подальшого її розвитку, зробили такі вчені, як І. І. Бабіч, Ф. Беста, Л. Борхардт, Т. А. Бутинець, Ф. Вілла, Л. В. Дікань, Г. Емерсон, М. Д. Корінько [2], М. В. Кужельний, П. О. Куцик [3], С. М. Перенко [4], І. Б. Садовська, Я. В. Соколов, М. В. Реслер, Н. С. Хаймьонова [6] та ін. Проте досі актуальним залишається питання специфіки організації внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт як функції управління для будівельних підприємств.

Постановка завдання. Метою статті є визначення організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт та напрямів удосконалення його системи з метою забезпечення ефективності інформаційного забезпечення управління підприємством.

Виклад основного матеріалу дослідження. Результати аналізу наукових праць учених дозволяють зробити висновок, що трактування внутрішнього контролю науковцями здійснюється по-різному, проте найбільш повним є визначення внутрішнього контролю як постійного процесу перевірки доцільності, законності здійснення господарських операцій, ефективності діяльності підприємства, виконання управлінським персоналом своїх функцій та обов'язків з метою запобігання розкраданням, кризовим явищам та іншим негативним фактам та їх наслідкам.

Підтримуючи думку більшості вчених, можна визначити, що основною метою внутрішнього контролю є інформаційне забезпечення та перевірка управлінських рішень щодо наявності чи попередження помилок, відхилень і усунення їх причин, основними функціями якого є: 1) експертна оцінка стратегічних напрямів розвитку підприємства; 2) контроль процесів, що відбуваються на підприємстві; 3) оцінка прийнятих управлінських рішень; 4) оцінка досягнутих результатів; 5) оцінка якості здійснення прогнозування, обліку, організації, аналізу; 6) контроль за виконанням функціональних обов'язків конкретними виконавцями; 7) надання кваліфікованої допомоги управлінському персоналу [1; 3; 5; 6].

Побудова належної системи внутрішнього контролю має здійснюватися на засадах системності, що передбачає визначення об'єктів, суб'єктів, які виконують контрольні дії, та методичний інструментарій реалізації внутрішнього контролю. Більшість вітчизняних науковців виділяють три

основних елементи системи внутрішнього контролю: середовище контролю; облікова система; контрольні процедури.

Середовище контролю – це процедури, дії і заходи, які відображають загальне ставлення власників та адміністрації підприємства до організації ефективної системи внутрішнього контролю (стиль та основні принципи управління; організаційна структура; розподіл повноважень і відповідальності; управлінські методи контролю; кадрова політика і практика тощо). Ефективна облікова система дає можливість менеджменту підприємства належним чином виконувати свої обов'язки з контролю, забезпечення збереження майна, представлення звітності з метою задоволення інформаційних потреб її користувачів та дотримання чинного законодавства. Процедури контролю визначаються специфікою діяльності підприємства та можуть бути класифіковані як: процедури контролю запобігання (попередження або перешкодження небажаним діям); процедури контролю невиявлення (спрямовані на виявлення або розкриття небажаної дії); процедури контролю виправлення (призначені для усунення (запобігання) помилок або небажаних дій).

Для зручності проведення контролю витрат та виконаних робіт будівельних підприємств доцільно виокремлювати три основні етапи: організаційно-підготовчий (постановка цілі та завдань, формування інформаційного забезпечення, вибір суб'єктів внутрішнього контролю), дослідний (методичний) – використання способів та методичних прийомів, реалізація методики, формування доказової бази для прийняття об'єктивних рішень з результатами контролю, результативно-узгальнюючий (документальне оформлення результатів внутрішнього контролю та використання результатів контролю шляхом надання користувачам результатів внутрішнього контролю, контроль за виконанням оперативних управлінських рішень та реалізацією проведених заходів) [2].

Слід зазначити, що рівень складності контролю у системі управління залежить від: галузево-технологічних особливостей діяльності будівельних підприємств, їх організаційної структури; обсягів діяльності; рівня організації управлінського обліку тощо. За результатами дослідження функціонування системи контролю будівельних підприємств пропонується організаційно-методична модель внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт (рис. 1), у межах якої систематизовано об'єкти, процедури, контрольні операції, структуровано джерела інформації, розподілено функціональні обов'язки з внутрішнього контролю у системі управлінського обліку витрат та виконаних робіт між окремими центрами відповідальності та менеджерами різних рівнів управління.

Рациональна організація внутрішнього контролю повинна забезпечувати: чітку структуру контрольного процесу і його технологій; логічну послідовність контрольних операцій та усунення дублювання при їх виконанні; взаємне узгодження дій контролерів та працівників інших служб, які виконують контрольні функції у межах наведених повноважень; чіткий вибір

та оптимізацію виконання контрольних процедур; розробку контрольних номенклатур для кожного етапу контрольного процесу, а також побудову форм відображення і матеріальних носіїв контрольної інформації такого змісту, який найбільшою мірою задовольнив би вимоги ефективного управління; деталізацію місць контролю та відповідальності; контролюючих органів; неухильне підвищення продуктивності праці контролерів завдяки впровадженню наукової організації їх праці, чіткий розподіл обов'язків, застосування ефективних методів контролю, підвищення кваліфікації контролерів і зростання їх професійного рівня; впровадження комп'ютерних технологій у контрольний процес; планування всіх фаз, етапів і стадій контрольного процесу; можливість розвитку форм і методів контролю [4].

Система внутрішнього контролю передбачає виділення об'єктів, суб'єктів; інформаційних джерел, методичних прийомів здійснення, узагальнення, реалізації й моніторингу результатів контролю.

Об'єкт внутрішнього контролю – це сукупність економічно однорідних показників, контроль яких на різних рівнях управління здійснюється за допомогою єдиного інформаційного забезпечення та відповідних методичних прийомів [1; 5]. Об'єктами внутрішнього контролю витрат діяльності будівельних підприємств є: дотримання чинного цивільного, господарського та податкового законодавства при здійсненні витрат; правильність документального оформлення формування витрат у межах бюджетних показників та відхилень від них; дотримання норм (нормативів) та бюджетних (прогнозних) показників при здійсненні витрат підприємства; раціональність вибору методу управління та обліку витрат і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт; правильність методики відображення витрат підприємства у системі управлінського обліку; достовірність відображення витрат у внутрішній управлінській (внутрішній) та фінансовій звітності підприємства.

Об'єктами внутрішнього контролю виконаних робіт будівельних підприємств є перевірка: відповідності фізичного обсягу виконаних робіт даним бухгалтерського обліку за виконаними, але не зданими замовнику будівельно-монтажними роботами; правильності складання проектно-кошторисної документації, яка визначає вартість виконаних будівельно-монтажних робіт; своєчасності розрахунків з покупцями і замовниками за виконані будівельно-монтажні роботи; правильності документального оформлення виконаних будівельно-монтажних робіт та доходів від їх виконання; правильності визначення доходів будівельного підприємства у бухгалтерському та податковому обліку та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Джерела інформації (інформаційні джерела) внутрішнього контролю – це сукупність носіїв інформації, за допомогою і на основі яких здійснюється контроль. До складу інформаційних джерел внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт будівельних підприємств належать:

1) державні нормативно-правові акти та внутрішні регулюючі документи підприємства, що регламентують методику обліку витрат та виконаних робіт;

2) внутрішні регламентні документи підприємства, що регулюють організацію управлінського і внутрішнього контролю;

3) облікова політика підприємства, формалізована у положенні (наказі) про облікову політику підприємства;

4) первинні документи формування витрат та виконаних робіт відповідно до галузевої спрямованості підприємства, що юридично підтверджують факт здійснення господарських операцій та здійснюють їх облікову оцінку;

5) облікові реєстри відповідно до обраної підприємством форми обліку як метод облікового відображення витрат та виконаних робіт підприємства у системі балансових рахунків;

6) бюджети витрат та доходів діяльності підприємства за технологічними і дискреційними центрами витрат та за їх цільовим призначенням у системі управління підприємством як метод прогнозування основних показників операційної діяльності підприємства;

7) внутрішня (управлінська) звітність про виконання бюджетів витрат і доходів, фінансова та інтегрована звітність як сукупність основних показників діяльності підприємства, узагальнених для задоволення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх потреб користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень;

8) узагальнюючі документи результатів попереднього управлінського (внутрішнього) контролю як джерело індикативних показників можливих порушень та негативних відхилень від заданих параметрів, виявлених за результатами попередніх періодів [1; 5; 6].

Внутрішній контроль здійснює свої функції за допомогою методичних прийомів. Для виконання функцій внутрішнього контролю будівельних підприємств слід використовувати наступні методичні прийоми контролю: органолептичні (контрольні заміри робіт, вибіркові та суцільні спостереження, технологічний і хіміко-лабораторний контроль, експертиза проектів і бюджетної документації, експеримент), розрахунково-аналітичні (економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи) та документальні (інформаційне моделювання, дослідження документів, нормативно-правове регулювання).

До методів узагальнення та реалізації результатів внутрішнього контролю, на нашу думку, слід віднести: групування проміжних результатів у внутрішніх робочих документах (хронологічне, систематизоване, хронологічно систематизоване), аналітичне групування недоліків; узагальнене групування результатів контролю; розробка пропозицій щодо усунення недоліків; реалізація пропозицій за виявленими недоліками.



Рис. 1. Система внутрішнього контролю витрат та виконаних робіт будівельних підприємств

Моніторинг результатів усунення виявлених недоліків за допомогою інструментарію внутрішнього контролю – це контроль за виконанням прийнятих рішень за різними рівнями управління підприємством [2; 6].

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Оскільки існуюча система організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю будівельних підприємств не у повній мірі відповідає сучасним вимогам господарювання та з метою забезпечення об'єктивності, неупередженості, якості висновків та пропозицій, що приймаються за результатами контрольних процедур, слід здійснювати внутрішній контроль на основі визначеної концепції.

Ефективно організована система внутрішнього контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених та бюджетних (прогнозних) показників витрат і доходів діяльності будівельних підприємств та вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Головацька С. І. Обліково-аналітичний інструментарій контролінгу в управлінні витратами підприємства : монографія / С. І. Головацька, О. П. Сашко. – Львів : Видавництво ЛТЕУ, 2017. – 360 с.

2. Корінько М. Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : монографія / М. Д. Корінько. – К. : Інформат.-аналіт. агентство, 2007. – 429 с.

3. Куцик П. О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія / П. О. Куцик, С. А. Кошкарів, В. І. Бачинський. – Чернівці : Золоті литаври, 2012. – 264 с.

4. Петренко С. М. Концептуальні засади контролю: сучасна інтерпретація / С. М. Петренко // Сталый розвиток економіки. – 2012. – № 12. – С. 17-21.

5. Сашко О. П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти / О. П. Сашко, С. І. Головацька // Науковий журнал "Молодий вчений". – Львів, 2016. – № 5. – С. 36-40.

6. Хаймьонова Н. С. Методичні аспекти внутрішнього контролю витрат підприємства: об'єкти та джерела інформації / Н. С. Хаймьонова // Економіка. Управління. Інновації. – 2015. – Вип. 1 (13). – (Серія "Економічні науки") [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua>.

REFERENCES

1. Holovats'ka, S. I. and Sashko, O. P. (2017), *Oblikovo-analitychnyy instrumentiy kontrolinhu v upravlinni vytratmy pidpryyemstva*, Vydavnytstvo LTEU, L'viv, 360 p.

2. Korin'ko, M. D. (2007), *Kontrol' ta analiz diyal'nosti sub'yektiv hospodaru-vannya v umovakh yiyi dyversyfikatsiyi: teoriya, metodolohiya, orhanizatsiya*, Informat.-analit. ahentstvo, K., 429 s.

3. Kutsyk, P. O. Koshkarov, S. A. and Bachyns'kyu, V. I. (2012), *Vnutrishn'ohospodars'kyu operatyvnyy oblik i kontrol' u systemi upravlinnya diyal'nisty vyrobnychkh pidpryyemstv*, Zoloti lytavry, Chernivtsi, 264 s.

4. Petrenko, S. M. (2012), *Kontseptual'ni zasady kontrolyu: suchasna inter-pretatsiya*, Stalyy rozvytok ekonomiky, № 12, s. 17-21.

5. Sashko, O. P. and Holovats'ka, S. I. (2016), *Vnutrishniy kontrol' vytrat pidpryyemstva: orhanizatsiyno-metodychni aspekty*, Naukovyy zhurnal "Molodyy vchenyy", L'viv, № 5, s. 36-40.

6. Khaym'onova, N. S. (2015), *Metodychni aspekty vnutrishn'oho kontrolyu vytrat pidpryyemstva: ob'yekty ta dzherela informatsiyi*, Ekonomika. Upravlinnya. Innovatsiyi, vyp. 1 (13).