

# УНІФІКАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР: МІЖНАРОДНИЙ ДОСВІД ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА

УДК 338.512:658

Т.М. Бойчук

Національний університет “Львівська політехніка”

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ПЕРІОДУ ПІДПРИЄМСТВА

© Бойчук Т.М., 2014

Досліджено основні особливості формування системи внутрішнього контролю витрат періоду підприємства. Проведено аналіз дефініцій понять “внутрішній” та “внутрішньогосподарський” контроль, розкрито принципові підходи до його організації. Визначено взаємозв’язок контролю з іншими функціями управління витратами. На основі комплексного підходу здійснено побудову системи внутрішнього контролю. Визначено мету, сформульовано основні завдання, а також виокремлено об’єкт та суб’єкт внутрішнього контролю витрат періоду. Розкрито методику та організацію внутрішнього контролю витрат періоду.

Ключові слова: внутрішній контроль, система внутрішнього контролю, витрати періоду.

Т.М. Boychuk

Lviv Polytechnic National University

## INTERNAL CONTROL OF PERIOD COSTS OF ENTERPRISE

© Boychuk T.M., 2014

Internal control takes important place in enterprise costs management system plays. Due to the application of its principles and methods inappropriate and excessive costs can be detected and prevented. The value of internal control can't be overstated, the most urgent this issue is for large enterprises management system, where a variety of costs requires a specific approach to their control. Also, the same important value has internal control organization for shareholders and investors. In this case the control can be regarded as a voucher of effective enterprise management.

At the same time, insufficient attention is paid to internal cost control in practice. The main reason is the lack of workers knowledge and inability to apply the method of internal control implementation. Another problem with the organization of effective control organization is an absence of scientific approach to control organization depending on the type of expenditure. Its worth to notice, that the type of costs (production costs, auxiliary department costs, administrative, marketing etc) requires the organization of internal control directly to their nature, structure and behavior. Many concepts of internal control are offered currently concerning production costs, but there isn't a big amount about period costs, which are not included to the production cost, but directly affect the financial results formation. The structure of period costs during operational activity includes administrative, marketing and other operating costs.

Purpose of research. To discover the essence of internal control according to the integrated approach, to define its aim, tasks, objects and subjects according to the systematic approach, and to disclose organizational aspects of internal control on enterprise's period cost example.

**Object of research is an costs' internal control system, which are directly unrelated to the production process: administrative, marketing and other enterprise's operating costs. The subject of research is theoretical, methodological and applied aspects of costs' internal control.**

**Keywords: internal control, internal control system, period costs.**

**Постановка проблеми.** Важливе значення у системі управління витратами підприємства має внутрішній контроль. Саме завдяки застосуванню його принципів та методів можна виявити і попередити недоцільні та надмірні витрати. Значення внутрішнього контролю неможливо переоцінити, найбільш актуальним це питання є для системи управління на великих підприємствах, де різноманітність витрат потребує особливого підходу до їх контролю. Також не менш важливого значення набуває організація внутрішнього контролю для акціонерів та інвесторів. У цьому випадку контроль можна розглядати як певний гарант ефективного управління підприємством.

На практиці внутрішньому контролю витрат приділяється недостатньо уваги. Основною причиною є недостатній рівень знань працівників та невміння застосовувати методіку внутрішнього контролю. Ще однією проблемою з організації ефективного контролю є те, що відсутній науковий підхід щодо організації контролю залежно від виду витрат. Тут доцільно зауважити, що саме вид витрат (виробничі витрати, витрати допоміжних цехів, адміністративні, збутові тощо) вимагають організації внутрішнього контролю безпосередньо з урахуванням їх характеру, структури та поведінки. Стосовно виробничих витрат сьогодні запропоновано чимало концепцій внутрішнього контролю, чого не можна сказати про витрати періоду, які не включають до собівартості продукції, проте вони безпосередньо впливають на формування фінансових результатів. До витрат періоду операційної діяльності належать адміністративні, збутові та інші операційні витрати.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Значний внесок у дослідження та розкриття проблемних питань із визначення сутності, функції, завдань та організаційних аспектів контролю у свій час здійснили К.В. Безверхий [1], Т.А. Бутинець [2], Н.Г. Виговська [3], С.Ф. Голов [4], Є.В. Калюга [5], Р.О.Костирко, С.В. Щеголькова [6, 7], М.В. Кужельний [8], В.М. Максимова [9], Л.В. Нападівська [10], В.П. Пантелєєв [11], В.О. Шевчук [12]. Теоретичні здобутки у сфері контролю стали вагомим надбанням практичної діяльності підприємств. Однак, виникнення нових видів витрат в умовах сучасних інтеграційних процесів зумовлюють необхідність побудови та організації системи внутрішнього контролю з урахуванням їх характеру, поведінки та складу.

**Мета дослідження.** На основі комплексного підходу розкрити сутність внутрішнього контролю, відповідно до системного підходу визначити його мету, завдання, об'єкти та суб'єкти, а також розкрити організаційні аспекти внутрішнього контролю на прикладі витрат періоду підприємства.

**Об'єктом дослідження** є система внутрішнього контролю витрат, безпосередньо не пов'язаних із процесом виробництва: адміністративних, збутових та інших операційних витрат підприємства. Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та прикладні аспекти внутрішнього контролю витрат.

**Виклад основних результатів дослідження.** Першочерговим завданням організації внутрішнього контролю витрат періоду є розкриття сутності самого виду такого контролю. Стан наукових знань про внутрішній контроль підтверджується низкою невирішених проблем щодо дефініції, принципів підходів до його організації, стандартизації контрольних процедур, регламентного та методичного забезпечення функціонування систем внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, особливо в соціально значущих сферах, зокрема на підприємствах роздрібною мережі аптек. Але до цього часу залишаються відкритими деякі методологічні питання, пов'язані із запровадженням у практику внутрішнього контролю витрат періоду. Водночас у науковій літературі терміни "внутрішній" та "внутрішньогосподарський" контроль різні автори трактують по-різному (таблиця).

## Трактування терміна “внутрішній контроль” у науковій літературі

Контроль внутрішньогосподарський – контрольні функції, які здійснюють керівники (власники) підприємств відповідно до чинного законодавства. Завданням такого контролю є перевірка господарських операцій підприємства з метою недопущення недостач, перевитрат і втрат матеріальних і фінансових ресурсів.	Бугинець Ф.Ф. [13]
Внутрішньогосподарський контроль – процес, який забезпечує якісне розроблення та ефективне досягнення цілей, накреслених підприємством, організацією прийнятних управлінських рішень	Нападковська Л.В. [10, с. 18].
Внутрішньогосподарський контроль є самостійною функцією управління всередині підприємства, відрізняється глибиною та точністю його здійснення, оскільки проводиться там, де знаходиться центр уваги управління	Чабанюк О.А. [14]
Внутрішній фінансово-господарський контроль являє собою систему контрольних та експертних дій суб'єктів підприємництва, залежних від власника капіталу і не залежних від виконавчої дирекції з метою сприйняття раціонального використання ресурсів підприємства, яка повинна приносити максимальний прибуток у межах чинного законодавства і прийнятої облікової політики	Сухарева Л.О [15, с. 62]
Внутрішній контроль – це система заходів, організованих керівництвом підприємства й здійснюваних на підприємстві з метою найефективнішого використання всіма працівниками своїх обов'язків при здійсненні господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їхню економічну доцільність для підприємства	Череп А.В. [16]

Т. А. Бугинець зазначає: “Дослідження значної кількості публікацій показало, що в капіталістичному світі з давніх давен вживали термін ВК (внутрішній контроль – примітка автора), а в колишньому СРСР – внутрішньогосподарський (ВГК). Сутність цих понять одна й та ж” [2, с. 14].

Аналіз тотожності та відмінності цих категорійних понять провів також К.В. Безверхий [1, с. 193–208]. Зокрема науковець зазначає, що в теорії та практиці контролю найчастіше використовуються обидва терміни: “внутрішній контроль” та “внутрішньогосподарський контроль”. В.К. Безверхий підтримує думку вітчизняного провідного вченого-науковця Н. Виговської, яка зазначає: “Щодо поняття “внутрішній контроль” вважаємо, що його можна розуміти у ширшому розумінні, ніж внутрішньогосподарський контроль” [2, с. 297] та пропонує використовувати термін “внутрішньогосподарський контроль” – як контроль, що здійснюється всередині підприємства (суб'єктами здійснення контролю на підприємстві – власниками, управлінським персоналом, уповноваженими ними особами).

На основі наведених визначень можна зробити узагальнюючий висновок про те, що внутрішній контроль є самостійною системою, складовими якої є принципи, методи та прийоми. Впровадження системи внутрішнього контролю сприяє раціональному використанню ресурсів, недопущенню перевитрат та здійсненню зайвих витрат.

Дослідження методологічних засад внутрішнього контролю на підприємстві та прийомів і способів його здійснення при веденні бухгалтерського обліку зробив В.П. Пантелеєв. Науковець розглянув проблеми концепції внутрішнього контролю у двох площинах: у науковому сенсі, як узагальнюючий погляд на проблеми контролю, та у практичному розумінні як розроблення проекту нормативно-правового акту – Концепції внутрішньогосподарського контролю підприємств [11, с. 12].

Не менш вагомим значення розкриттю сутності внутрішнього контролю надає Р.О. Костирко: “... методологія внутрішнього контролю витрат підприємства ґрунтується на: нормативній концепції, що базується на використанні моделей “повних” та “неповних” витрат, нормативного обліку, обліку за видами діяльності тощо; концепції витратотвірних чинників, які складаються з виробничих, структурних, функціональних та чинників, пов'язаних з іншими сферами діяльності; концепції ланцюжка цінностей, що передбачає контроль витрат за сегментами, видами діяльності та стадіями виробництва” [7, с. 13].

Проблему недосконалої організації внутрішнього контролю піднімають науковці Кужельний М., Ткачук І. [8, с. 3]. та Безверхий К.В. [1, с. 193–208]. Зокрема вони зазначають, що “... система

“практичного” внутрішнього контролю для відповідного суб’єкта господарювання, з урахуванням специфічних умов його діяльності, залишається не відпрацьованою. Зокрема відсутні відповідні методики, в яких чітко визначалися б виконавці, потік необхідної інформації, порядок формування та представлення результатів перевірки. Сьогодні майже відсутня законодавча база, яка забезпечує організацію відповідного внутрішнього контролю” [8, с. 3].

Важливого значення набуває місце внутрішнього контролю у складі системи управління. Так, Р.О. Костирко та С.В. Щегольова розглядають внутрішній контроль як функцію управління, що має подвійний характер: з одного боку, це елемент кожної функції управління (організації, регулювання, координації, планування, обліку, аналізу), а з іншого – це самостійна функція управління. Також науковці акцентують увагу на тому, що функція контролю проявляється у формі впливу на методи управління шляхом оцінки стану з метою виявлення відхилень та розробки заходів щодо вибору доцільних управлінських рішень [6, с. 19].

Є.В. Калюга пропонує організувати внутрішній контроль як систему. У цьому контексті завдання контролю полягає не в тому, щоб фіксувати невиконання або будь-який зрив, а в тому, щоб не допустити такого зриву, досягти мети в позначений термін. Окрім того, контроль покликаний мати стратегічну спрямованість, орієнтовану на результати, бути своєчасним і не дуже складним [5, с. 150–155]. Ми підтримуємо запропонований підхід, оскільки внутрішньому контролю властиві чіткі методи і способи, які допомагають управлінню, плануванню і контролю за господарською діяльністю підрозділів та підприємства загалом, що дає змогу сформувати його в окрему систему (рис. 1).



Рис. 1. Структура системи внутрішнього контролю витрат періоду, авторська розробка

Основна мета внутрішнього контролю витрат періоду повною мірою залежить від загальної системи внутрішнього контролю та стратегії підприємства загалом. Оскільки сьогодні існує тенденція до зростання адміністративних та збутових витрат, особливу увагу

необхідно звернути на доцільність здійснення таких витрат. Також для визначення завдань внутрішнього контролю слід організації обліку витрат періоду за центрами відповідальності та формуванню бюджетів таких витрат.

Так, Р.О. Костирко та С.В. Щеголькова [6, с. 25] вдало визначили основні завдання внутрішнього контролю, це зокрема:

- попереднє визначення варіантів прийняття рішень;
- координація діяльності по досягненню цілей управління витратами підприємства;
- інформаційна та консультативна підтримка прийняття управлінських рішень;
- формування інформаційно-аналітичної бази для вибору методів управління витратами та альтернативних прогнозних бюджетів витрат;
- узагальнення та використання результатів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень.

Відповідно, основними завданнями внутрішнього контролю витрат періоду повинен бути контроль за адміністративними, збутовими та іншими операційними витратами.

Оскільки функція контролю проявляється у формі впливу на методи управління шляхом оцінки стану, з метою виявлення відхилень та розробки заходів щодо вибору доцільних управлінських рішень, на наш погляд, доцільно виокремити такі основні функції внутрішнього контролю:

- управлінська – забезпечує зв'язок між системою управління обліком та аналізом;
- інформаційна – надає чітку інформацію керівникам підприємства та керівникам центрів відповідальності про склад, структуру та поведінку витрат періоду;
- координаційна – внутрішній контроль витрат періоду повинен бути скоординований із іншими ланками контролю на підприємстві;
- прогнозна – внутрішній контроль повинен забезпечувати своєчасною інформацією систему управління для побудови наступних бюджетів.

Обираючи об'єкт внутрішнього контролю, слід визначити методичні питання, пов'язані із вибором об'єктів витрат діяльності підприємства. Відповідно, здійснюючи організацію внутрішнього контролю витрат періоду, об'єктом є витрати окремих структурних підрозділів (центрів відповідальності), наприклад: відділ бухгалтерського (фінансового та управлінського) обліку і звітності; фінансово-економічний відділ; відділ збуту та закупівель; відділ реклами; юридичний відділ; адміністративно-господарський відділ; відділ безпеки та охорони.

Стосовно суб'єктів внутрішнього контролю їх доцільно розділити на дві групи: перша - це контроль керівника та власника підприємства; друга – це контроль керівника центру відповідальності.

Невід'ємним компонентом організації внутрішнього контролю витрат періоду є методологія його здійснення. Так, внутрішній контроль витрат періоду повинен базуватись на таких принципах:

- незалежності та неупередженості – передбачає проведення контролю без упереджених інтересів суб'єктів такого контролю.;
- неперервності – з метою постійного контролю за виникненням витрат періоду, внутрішній контроль необхідно здійснювати безперервно а не час від часу;
- адаптивності – внутрішній контроль за витратами періоду необхідно здійснювати з урахуванням змін поточних планів та стратегії підприємства;
- повноти та аналітичності інформації - передбачає формування кінцевих результатів у зрозумілому викладі для системи управління з максимально аналітичними даними;
- збалансованості – передбачає здійснення внутрішнього контролю інтегровано із іншими системами управління (планування, облік, аналіз);
- комплексності – виконання внутрішнього контролю повинно бути з врахуванням функції управління.

Застосування зазначених принципів сприяє формуванню якісної та достовірної інформації про склад, структуру та тенденцію змін витрат періоду підприємства.

Стосовно методів, що їх необхідно застосовувати для внутрішнього контролю витрат, доцільно виділити такі методи:

- спостереження;
- аналіз;
- службове розслідування;
- перевірка правильності віднесення різних витрат до певної групи (адміністративні, збутові та інші операційні витрати);
- методи нормативно-правового регулювання;
- перевірка достовірності підтверджувальних документів стосовно здійснення витрат періоду.

Основними етапами організації внутрішнього контролю витрат періоду повинні бути:

- визначення пріоритетних завдань внутрішнього контролю;
- визначення об'єкта внутрішнього контролю;
- призначення суб'єкта контролю та його ознайомлення з правами та обов'язками;
- вибір методики контролю витрат періоду;
- виявлення та усунення помилок, або надання рекомендацій по їх усуненню.

Завершальним етапом в організації внутрішнього контролю є формування висновків, актів контрольних перевірок із супроводжуваними поясненнями, у разі виникнення значних розбіжностей між бюджетними та фактичними даними про витрати періоду. До основних методів, за допомогою яких повинні формуватись узагальнюючі результати слід віднести:

- метод документального оформлення результатів;
- метод аналітичного групування;
- метод систематизованого викладу висновків;
- метод прийняття рішень за результатами проведеного контролю.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Зростання складу витрат періоду та збільшення їх впливу на визначення фінансових результатів зумовлюють необхідність організації внутрішнього контролю на якісно новому рівні, а саме: як окремої системи управління на рівні із плануванням, прогнозуванням, обліком та аналізом. На основі різноманітних методик та організаційних аспектів контролю нами запропоновано власну систему внутрішнього контролю витрат періоду, визначено її основні складові, зокрема: мету, завдання та ідентифіковано об'єкти і суб'єкти.

*1. Безверхий К.В. Внутрішньогосподарський контроль непрямих витрат промислових підприємств / К.В. Безверхий // Фінанси, облік і аудит. 2010. – №16. – С. 193–208. 2. Бутинець Т. А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (14). – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 5–20. 3. Виговська Н. Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [Монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с. 4. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с. 5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія / Є.В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с. 6. Костирко Р.О. Організація внутрішнього контролю в управлінні підприємствами машинобудівного підприємства: Монографія. / Р.О. Костирко, С.В. Щеголькова. – Луганськ: вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с. 7. Костирко Р.О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р.О. Костирко // Фінанси, учет, банки. – Випуск № 1 (15) – 2009. – С. 9–19. 8. Кужельний М.В.*

Формування внутрішнього контролю в автотранспортних організаціях [Електронний ресурс] / М.В. Кужельний, І.М. Ткачук // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. – 2008. – Вип. 5 (18). – Ч.1. – Режим доступу до журн. [http://nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/En/O\\_FN/2008\\_5\\_1/zbirnik\\_O\\_FN\\_5\\_C\\_1\\_331.pf](http://nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En/O_FN/2008_5_1/zbirnik_O_FN_5_C_1_331.pf). 9. Максимова В.М. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции: [монографія] / В.М. Максимова. – Житомир-Краматорськ: ЧП "Рута", 2005. – 264 с. 10. Нападівська Л.В. Управлінський облік:[Монографія] / Л.В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с. 11. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП "Інформ.-аналіт.агенство", 2008. – 491 с. 12. Пантелеев В.П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток: автореф. дис. д-ра економ. наук: 08.00.09 / В.П. Пантелеев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с. 13. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації та методології): [монографія] / В.О. Шевчук. – К.: Київ.держ.торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с. 14. Бухгалтерський словник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. - Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с. 15. Чабанюк О.А. Організація системи внутрішнього контролю запасів на підприємстві [Електронний ресурс] / О.А. Чабанюк // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. – 2011. – Вип. 8 (29). – Ч 4. – Режим доступу до журн.: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2011\\_8\\_4/51.pd](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_4/51.pd). 16. Сухарева Л.О. Облік, контроль і аналіз у міжнародному бізнесі: управлінський аспект: [монографія] / Під заг. ред. проф. Л.О. Сухаревої. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – 213 с. 17. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.1: [монографія] / А.В. Череп. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2006. – 368 с.