

УДК 658.17:334.02:664.1

Анна Козаченко

Anna Kozachenko

## ЕТАПИ ТА ПОСЛІДОВНІСТЬ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

### STAGES AND THE SEQUENCE OF INTERNAL CONTROL OF NON-PRODUCTIVE OUTLAYS

*У статті розглянуто етапи й послідовність здійснення внутрішньогосподарського контролю невикористаних витрат, періодичність його проведення і методичні прийоми.*

**Ключові слова:** невикористані витрати, цукрова галузь, внутрішньогосподарський контроль.

*The article deals with stages and the sequence of internal control of non-productive outlays, the frequency of its performance and instructional techniques.*

**Keywords:** non-productive outlays, sugar industry, internal control.

**Постановка проблеми.** Підприємства цукрової галузі, незалежно від форм власності, працюють в однакових умовах планування своєї діяльності та перспектив її розвитку, які є результатом розроблених господарських та соціальних програм, наявності інвестицій, тенденцій розвитку кон'юнктури ринку та визначення попиту й пропозицій. Ефективне використання ресурсів, недопущення втрат, запобігання виникненню непродуктивних витрат та аналіз тих витрат, які не залежать від процесу виробництва, пов'язані із підвищенням наукового рівня внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішньогосподарський контроль не повинен обмежуватися лише перевіркою законності здійснюваних операцій та рівнем виконання запланованих показників. Стратегічне спрямування (можливість передбачення ситуацій при здійсненні управління та збутової діяльності) та контроль стану господарських процесів на різних етапах діяльності підприємства є запорукою стабільного функціонування підприємства. Ці проблеми визначили актуальність статті та потребують подальшого дослідження.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання, пов'язані із внутрішньогосподарським контролем, були предметом наукового зацікавлення М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Л. В. Діканя, С. В. Калюги, М. В. Кужельного, В. С. Левина, Л. В. Нападівської, В. С. Рудницького, Б. Ф. Усача. Проте їх дослідження зосереджені на загальних аспектах організації внутрішньогосподарського контролю.

**Формулювання мети статті.** Стабільність та покращення роботи підприємств у ринкових умовах, підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку, запобігання виникненню порушень та достовірності внутрішньої звітності залежать від правильної організації внутрішньогосподарського контролю. Тому метою подальшого дослідження буде визначення етапів послідовності здійснення внутрішньогосподарського контролю за допомогою методичних прийомів і заходів стимулювання у часовому аспекті, що впливатимуть на правильність організації, методологію та техніку обліку невикористаних витрат.

**Основний матеріал і результати.** Організація внутрішньогосподарського контролю – це складний процес, який складається з декількох важливих етапів [1, с. 158].

На нашу думку, визначення етапів залежить від виду діяльності підприємств. За таких умов пропонуємо здійснювати внутрішньогосподарський контроль невикористаних витрат у цукровій промисловості в наступній послідовності (рис. 1).

Першочергово суб'єкти здійснення внутрішньогосподарського контролю невикористаних витрат повинні ознайомитись із нормативно-правовою базою, відповідно до якої здійснюються господарські операції із подальшим відображенням їх в обліку.

Обліковою політикою на кожному підприємстві виступає сукупність розроблених та обраних для ведення бухгалтерського обліку правил і методів, які надають найбільш об'єктивну, корисну, необхідну та своєчасну інформацію щодо його діяльності. Тобто облікова політика, завдяки можливості її використання при організації перевірки та її забезпечення обліково-аналітичними даними, в такому випадку може виступати об'єктом внутрішньогосподарського контролю. Зміст її знаходить відображення в існуючому на всіх підприємствах Наказі про облікову політику.



**Рис. 1. Етапи внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат**

Джерело: власна розробка.

Для обліку невиробничих витрат в Наказі про облікову політику підприємств цукрової галузі має бути визначений такий порядок: склад номенклатурних статей невиробничих витрат, за якими здійснюватиметься облік; групування невиробничих витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності; затвердження форм первинної документації та облікових реєстрів обліку невиробничих витрат.

Під час здійснення внутрішньогосподарського контролю особливу увагу слід приділяти відповідності вимогам П(С)БО 16 «Витрати», в якому чітко зазначений вид діяльності, до якого відносяться невиробничі витрати, їх склад та списання.

Отже, перевірка змісту Наказу про облікову політику підприємства та відповідність до П(С)БО 16 «Витрати» є першим етапом у процесі здійснення внутрішнього контролю за невиробничими витратами відносно їхнього складу, правомірності визнання як витрат та порядку обліку.

З метою чіткого аналізу невиробничих витрат на підприємствах цукрової галузі вважаємо за доцільне здійснювати контроль за центрами відповідальності та місцями їх виникнення. Саме в таких умовах можливо більш чітко виявляти порушення та причетних до них осіб, оскільки в кожному відділі є працівник, що відповідає як за виниклі та понесені витрати, так і їх раціоналізацію.

За таких умов доцільно визначити напрями, які поставлені перед суб'єктами в межах окремих центрів відповідальності, щодо контролю невиробничих витрат.

Доцільно виділяти такі основні завдання управлінського центру відповідальності, яким на цукрових заводах є адміністративні підрозділи, відділ технічного забезпечення, відділ кадрів, юридичний відділ та бухгалтерія:

1) формування ефективних інформаційних потоків, що задовольнили б потреби керівництва підприємства та його структурних підрозділів у достатній інформації для прийняття необхідних стратегічних та оперативних рішень з питань управління адміністративними витратами;

2) отримання необхідних для внутрішньогосподарських потреб управління і складання фінансової та управлінської звітності даних про адміністративні витрати за елементами витрат і за калькуляційними статтями в цілому по підприємству, а також у розрізі місць виникнення та центрів відповідальності за здійснені адміністративні витрати;

3) забезпечення достовірного відображення в оперативному, управлінському та фінансовому обліку, а також у внутрішньогосподарській звітності фактичної величини адміністративних витрат як в цілому по підприємству, так і за місцями виникнення та центрами відповідальності;

4) формування інформації для удосконалення процесу планування адміністративних витрат;

5) контроль за непродуктивними і нераціональними адміністративними витратами з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів їх зниження.

Основними напрями контролю в межах центру відповідальності за збут, яким на цукрових заводах виступають відділ маркетингу, відділ збуту та транспортний відділ, є такі перевірки:

- щодо точного та повного відображення в обліку вартості готової продукції;

- виконання договорів відносно реалізації продукції;

- перевірка правильного відображення у П(С)БО 16 «Витрати» даних первинних документів відносно відвантаження готової продукції;

- включення суми вартості продукції до П(С)БО 16 «Витрати»;

- щодо законності ціни, встановленої на готову продукцію, відповідно до законодавства та договорів;
- перевірка платіжної вимоги відносно відвантаженої продукції за правильністю та своєчасністю;
- щодо правильного оформлення платіжних документів та повноти розрахунків за відвантаженою продукцію;
- щодо відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку товарів;
- щодо правильного списання готової продукції та відображення результатів у бухгалтерському обліку;
- перевірка доцільності та обґрунтованості щодо списання витрат на собівартість реалізованої готової продукції, а також правильного визначення результатів від реалізації та відображення їх у регістрах обліку та звітності.

Процес внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на підприємствах цукрової галузі залежно від центрів відповідальності та місць їх виникнення доцільно здійснювати за умов раціонального відображення обліку витрат в обліковій політиці.

Забезпечення ефективності контрольних заходів у наведених центрах відповідальності залежить від правильності оформлення документів щодо ведення обліку невиробничих витрат на цукрових заводах. Тому другий етап процесу внутрішньогосподарського контролю, на нашу думку, доцільно визначати як перевірочний.

Досконалий документообіг – дієвий методичний прийом контролю щодо законності та доцільності здійснення господарських операцій, а документація – складова методу бухгалтерського обліку та засіб поточного управління, – зазначає Н. М. Гудзенко [1, с. 158]. Тому раціональна організація документообігу, що забезпечуватиме рівномірне завантаження працівників та обліковий апарат відносно систематичного оформлення в документах ведення обліку, в даному випадку невиробничих витрат, приведе до посилення контролю, а отже, і до вчасного виявлення недоліків та можливостей їх усунення.

Пропонуємо здійснювати контроль документів, які є характерними для кожного центру відповідальності невиробничих витрат (табл. 1).

Таблиця 1

#### Розподіл документів за центрами відповідальності, що підлягають контролю

Спільні первинні документи	Центри відповідальності	Відмінні первинні документи
1. Документ з обліку з/п адміністративно-управлінського, загальногосподарського персоналу складського господарства, робітників та зайнятих збутовою діяльністю: - таблиць обліку використання робочого часу; - розрахунково-платіжна відомість; - відомість нарахування і розподілення відрахувань на соціальні заходи; - звіт про використання коштів, виданих на службове відрядження 2. Документи обліку нарахувань і розподілення амортизації основних засобів	Адміністративні підрозділи, відділ технічного забезпечення, відділ кадрів, юридичний відділ, бухгалтерія	Бухгалтерська довідка про сплату податків, зборів та обов'язкових платежів
		Акт приймання-передачі виконаних робіт, наданих послуг (юридичних, аудиторських)
	Відділ маркетингу, відділ збуту, транспортний відділ	Бухгалтерська довідка для оформлення витрат на рекламу і маркетингові дослідження
		Бухгалтерська довідка, копія товарно-транспортних документів щодо відправлення-приймання цукрових буряків
		Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, акт приймання-передачі виконаних робіт
		Звіт про запаси готової продукції, акт наданих послуг при зберіганні продукції
		Звіт про розрахунок за продукцію

Джерело: власна розробка.

Первинними документами з обліку інших операційних витрат будуть такі: бухгалтерська довідка про списання собівартості реалізованих запасів, накладна на відпуск матеріалів; акт на списання заборгованостей; відомість з обліку кредитів; акт на списання запасів; акт інвентаризаційної комісії

для списання цінностей, наказ керівництва, бухгалтерська довідка; протоколи, податкові повідомлення, рішення суду, бухгалтерська довідка.

Підконтрольним засобом, який тісно пов'язаний із документами та обліковими регістрами, виступає План рахунків. Він забезпечує адміністрацію підприємства та інших користувачів інформацією, на основі якої можна відстежувати ланцюг причин і наслідків змін. Інформація повинна бути настільки достатньою, щоб з її допомогою було можливо представляти фінансову інформацію відповідно до прийнятих принципів бухгалтерського обліку.

Облік невиробничих витрат, згідно з П(С)БО 16 «Витрати», ведеться на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» і відображається відповідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів № 356 від 29.12.2000 р., в розділі I Журналу 5 або Відомості 5.1 та в Головній книзі [3, 4].

Контроль рахунку 93 «Витрати на збут» вважаємо за доцільне здійснювати з особливою увагою. Він не лише надає інформацію про рівень та кількість витрат, а впливає на формування реалізаційної ціни та аналіз рентабельності, що використовується для прийняття ефективних управлінських рішень. Тобто віднесення всієї суми цих витрат на фінансовий результат, на відміну від адміністративних витрат та інших операційних витрат, без включення до собівартості реалізованої продукції, вплине на зниження собівартості готової продукції і результати збуту.

Тому перед суб'єктами контролю на цьому етапі перевірки стоять завдання щодо визнання порядку відображення невиробничих витрат в облікових регістрах з метою досягнення їх оптимального рівня.

Цей етап системи внутрішнього контролю ставить за мету здійснення аналізу відповідності синтетичного та аналітичного обліку. Тому, на нашу думку, третій етап внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на підприємствах цукрової галузі доцільно визначати як аналізуючий.

Найбільш трудомістким є етап визнання обґрунтованості та правильності списання невиробничих витрат на рахунок фінансових результатів із відповідним його відображенням у фінансовій звітності. Перед суб'єктами контролю поставлені завдання щодо визначення відповідності номенклатурних статей у складі їх нормативного переліку. Тобто, згідно з класифікаційними ознаками невиробничих витрат, наведеними в Наказі про облікову політику та П(С)БО 16 «Витрати», доцільно перекопатися в правильному і точному розподілі та включенні номенклатурних статей.

За достовірним відображенням у звітності невиробничих витрат доцільно здійснювати перевірку відповідності показників, що наведені в первинних документах при обліку цих витрат, із даними зведених документів, облікових регістрів та рядками 2130 «Адміністративні витрати», 2150 «Витрати на збут», 2180 «Інші операційні витрати» у Звіті про фінансові результати [5].

Таким чином, перевірка відповідності складу номенклатурних статей із нормативно визначеними та порівняння значень первинних документів із обліковими регістрами є важливим етапом у системі внутрішнього контролю, який, на нашу думку, доцільно визначати як встановлення відповідності.

Узагальнення результатів перевірки та розробка рекомендацій оформлюється звітом, який надалі використовується власниками, адміністрацією підприємства та при здійсненні зовнішнього контролю.

Завершення внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат є заключним етапом. За результатами перевірки здійснюється розробка рекомендацій щодо покращення організації ведення обліку, повноти та точності первинних документів, якості первинної інформації з метою ефективного управління витратами, оптимізації рівня збутових та інших операційних витрат, обробки фінансово-господарських операцій, пов'язаних з невиробничими витратами, та впровадження цих рекомендацій у практичну діяльність. Основними методами і прийомами узагальнення є: метод групування недоліків; прийом документування результатів контролю; метод аналітичного групування; прийом систематизованого викладу висновків внутрішнього контролю; прийняття рішень за результатами внутрішнього контролю – тобто підтвердження достовірності результатів перевірки.

Успішність внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат буде залежати не лише від запропонованих етапів перевірки, а й від заходів його стимулювання у часовому аспекті. За терміном здійснення більшість науковців виділяють: попередній, поточний та наступний контроль [6, 7, 8]. Характеристики оперативного контролю, який науковці виокремлюють як окрему форму, збігаються з поточним контролем, якому властивий оперативний характер [1, с. 64].

Досліджуючи цукрові заводи, довелося спостерігати використання лише такої форми контролю, як наступний контроль, що здійснюється за результатами діяльності, тобто після закінчення ви-

конаних робіт, і охоплює перевірку щодо законного та правильного проведення фінансових і господарських операцій, що зафіксовані в первинних документах, облікових регістрах та звітних формах. Як зазначає Н. М. Гудзенко, найчастіше на практиці застосовується саме такий вид контролю, займаючи понад 60 % усіх стадій контролю [1, с. 64].

Підтвердженням існування на підприємствах України лише наступного контролю є твердження В. Ф. Максимової, яка вказує на дієвість внутрішнього контролю лише в епізодичних його проявах у вигляді інвентаризацій, а підсумок виконання окремих контрольних процедур, що не піддаються координації звичайними методами управління, стосується тільки одного виду контролю – ретроспективного. Тільки впровадження єдиної цілісної моделі внутрішнього контролю, тобто системи, є запорукою вдалого виправлення даної ситуації [9, с. 339].

Наступний контроль невиробничих витрат виконує інформаційну функцію. Її значення полягає в забезпеченні керівників інформацією відносно існуючих недоліків і помилок, виявлених у процесі аналітичної оцінки адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, а також забезпечує передумови розробки необхідних рекомендацій та заходів щодо попередження, уникнення, усунення та недопущення їх у майбутньому.

Попередній контроль проводиться на етапі прийняття управлінських рішень та до початку здійснення господарських операцій на підприємстві і полягає в забезпеченні законного спрямування дій керуючого (управлінського) апарату та процесів, які плануються при веденні фінансової та господарської діяльності. Як зазначає В. А. Дерій, цей вид «...відіграє важливу роль у мінімізації витрат у процесі їх планування, коли здійснюються узгодження планових матеріальних витрат, формування планового фонду оплати праці, визначення планових накладних витрат і обчислення коефіцієнтів їхнього розподілу, розрахунок норм та нормативів витрат». Тобто попередній контроль невиробничих витрат доцільно здійснювати в разі попередження можливих порушень і недоліків при веденні управлінської та збутової діяльності [8].

Поточний внутрішній контроль характеризується своїм здійсненням у процесі фінансової та господарської діяльності, а також спрямований на попередження в ній відхилень та усунення недоліків. Поточному контролю властиві максимальна оперативність, здатність виправлення помилок та удосконалення фінансово-господарської діяльності. Поточний контроль невиробничих витрат доцільно здійснювати в звітному періоді для оперативного та своєчасного виявлення їх недоліків. Це стосується різних аспектів як управлінської, так і збутової діяльності щодо законності та обґрунтованості операцій при формуванні невиробничих витрат підприємства для відображення їх у фінансовій звітності.

З метою забезпечення ефективного внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на всіх запропонованих етапах перевірки вважаємо за доцільне застосовувати наступний порядок ведення контролю (табл. 2).

Таблиця 2

**Порядок внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат на підприємствах цукрової галузі**

Форми контролю	Види робіт, здійснювані з метою контролю	Суб'єкти контролю
1. Попередній контроль	1) контроль формування розділу про невиробничі витрати в наказі про облікову політику 2) контроль запланованих невиробничих витрат 3) перевірка обґрунтованого розподілу невиробничих витрат відносно центрів відповідальності та місць їх виникнення	Власник, дирекція Бухгалтерія Бухгалтерія
2. Поточний контроль	1) контроль за своєчасним документуванням невиробничих витрат із дотриманням усіх вимог щодо їхнього оформлення 2) контроль за доцільністю відображення операцій з невиробничих витрат у системі рахунків бухгалтерського обліку 3) контроль за ефективністю використання невиробничих витрат 4) контроль за збереженням невиробничих витрат за місцями їх виникнення	Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія Бухгалтерія
3. Наступний контроль	1) контроль понесених витрат та визначення відповідності запланованим сумах 2) виявлення відхилень, встановлення їх причин та резервів економії	Бухгалтерія Бухгалтерія

Таким чином, основна мета внутрішньогосподарського контролю невиробничих витрат полягає в здійсненні (проведенні) комплексу заходів з метою забезпечення ефективного контролю над складовими елементами цих витрат на рівні управлінської системи підприємства з використанням інформації бухгалтерського обліку.

**Висновки.** Внутрішньогосподарський контроль невиробничих витрат повинен забезпечити своєчасність представлення інформації та дозволити оперативно попередити можливий розвиток кризових ситуацій з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Поєднання етапів здійснення контролю, методичних прийомів і заходів стимулювання у часовому аспекті впливатимуть на стабільне функціонування підприємства, збереження активів та їх раціональне використання, дотримання внутрішньої політики, попередження, запобігання та викриття порушень, точність бухгалтерських записів, підготовку достовірної та чіткої фінансової інформації.

#### Список використаної літератури

1. Гудзенко Н. М. Облік і контроль збуту в операційній діяльності сільськогосподарських підприємств : [монографія] / Н. М. Гудзенко. – Вінниця : РВВ ВДАУ, 2008. – 198 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
4. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Камышов П. И. Бухгалтерский учёт и аудит / Камышов П. И., Камышов А. П., Камышова Л. И. – М. : Стрикс, 1997. – 320 с.
7. Кулаковська Л. П. Основи аудиту: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча – К. : Каравела, Л. : Новий світ – 2000, 2005. – 504 с.
8. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : [монографія] / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, Економічна думка, 2009. – 272 с.
9. Максимова В. Ф. Формалізація системного дослідження внутрішнього економічного контролю / В. Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции : [монографія]. – Житомир; Краматорск : Рута, 2005. – С. 339–349.

*Стаття надійшла до редакції 30.04.2013.*

#### Відомості про автора

**А. Ю. Козаченко**, аспірант, ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, м. Київ.