

*М. М. Вуйців,  
аспірант кафедри обліку та аудиту,  
Київський національний університет ім. Тараса Шевченка*

## МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ З ПОЗИЦІЇ ПРОЦЕСНОГО ОБЛІКУ

*У статті розглянуто методичні та організаційні аспекти внутрішньогосподарського контролю. Обґрунтовано необхідність реалізації контрольних засобів, виходячи з позиції розподілу внутрішньогосподарського контролю на рівень виокремлених підсистем, відповідно до організації напрямів ведення бухгалтерського обліку.*

*The article discusses methodological and organizational aspects of internal control. The necessity of controlling means, based on the position distribution of internal controls highlighted as the level of subsystems, according to the areas of accounting.*

*Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, методика внутрішньогосподарського контролю, інструменти внутрішньогосподарського контролю.*

*Key words: internal control, methods of internal control, internal control tools.*

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах нестабільної економічної ситуації, як у світовій економіці в цілому, так і в національній зокрема, а також із посиленням "агресивності" ринкового середовища у зв'язку із інтенсифікацією глобалізаційних процесів, постає актуальним питання ефективного функціонування вітчизняних підприємств. Необхідність проведення внутрішньогосподарського контролю зумовлена важливістю виконуваних ним функцій: перевірки порушень фінансово-економічного та виробничого характеру, формування інформаційної бази даних результатів діяльності підприємства, моніторингу цільових показників та ряду інших. Взаємопов'язаність управління, бухгалтерського та контролю потребують відповідності методів контролю до потреб, які висуває управління.

У зв'язку зі зростанням інтересу з боку бізнесу до внутрішньогосподарського контролю підвищується обсяг наукового пошуку у цьому напрямі. Теперішній стан розробки теми показує, що додаткових досліджень потребують ряд проблем, зокрема розробка методичного забезпечення та комплексу стандартів процедур, запровадження та ведення на підприємствах різних галузей господарства та ряд інших.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблемі розробки методики внутрішньогосподарського контролю присвячено багато ґрунтовних фахових досліджень. Зокрема, розкрито окремі аспекти і проблеми внутрішньогосподарського контролю такими вченими, як: Дорощ Н.І., Дрозд І.К., Камінська Т.Г., Корінько М. Д., Коцупатрий М.М., Кочерін Є.О., Кужельний М.В., Нападовська Л.В., Пантелеєв В.П. та ін. Питання взаємозв'язку бухгалтерського обліку та системи управління в своїх працях розглядали Гура Н.О., Кірейцев Г.Г., Швець В.Г., та ін.

Метою написання статті є дослідження методичних аспектів внутрішньогосподарського контролю на основі даних бухгалтерського обліку та його класифікація відповідно до напрямів здійснення.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Кожне підприємство дотримується визначеної стратегії, яка реалізується через певну організацію внутрішніх процесів і формування відповідної організаційної структури. Система контролю включається в організаційну структуру підприємства і містить в собі завдання, систему та інструменти контролю [3, с. 20]. Івахненко С.В., із посиланням на "Великий тлумачний словник сучасної української мови", трактує методику як сукупність взаємопов'язаних способів і прийомів доцільного проведення будь-якої роботи. А метод — із посиланням на Білуху М.Т. — як спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів дослідження, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини [1]. З позиції методики здійснення внутрішньогосподарського контролю у системі управління можна ідентифікувати як: сукупність стандартів, норм, процедур та механізмів, застосування яких спрямоване на вирішення конкретних статичних та динамічних завдань.

Контрольна функція бухгалтерського обліку передбачає, з одного боку, використання даних обліку для проведення контролю; з іншого — застосування широкого набору прийомів контролю при здійсненні обліку [4, с. 179]. Виходячи з таких позицій, на нашу думку, виправданим видається підхід, за яким дослідження методики внутрішньогосподарського контролю здійснюватиметься у відповідності із конкретними характеристиками суб'єкта господарської діяльності. Так, на промісловому підприємстві внутрішньогосподарський контроль раціонально класифікувати відповідно до напрямів його здійснення: контроль оплати праці, контроль виробничими затратами, контроль непрямих витрат.

Розглянемо функціонування кожної із підсистем. Призначення підсистеми контролю непрямих витрат полягає у забезпеченні впливу на економічний результат підприємства шляхом управління непрямими витратами із використанням засобів контролю. Зокрема, передбачається виконання наступних функцій:

1) контроль достовірності, вичерпності, точності облікових даних та вжиття заходів щодо усунення виявлених порушень;

2) контроль відповідності операцій із непрямыми витратами вимогам законодавства, організаційно-розпорядчій та технологічній документації;

3) контроль достовірності даних поданих для формування фінансової звітності;

4) пошук шляхів для оптимізації структури непрямих витрат;

5) оцінка збитків завданих підприємству внаслідок вчинення виявлених порушень.

Під інструментами контролю слід розуміти наступні методичні прийоми: інвентаризація, контрольні заміри, службове розслідування, аналіз документації та ряд інших; процедури: експертиза їх реалізації, моніторинг операцій, оцінка, огляд, прогноз та ряд інших.

Отже, під системою контролю непрямих витрат на промисловому підприємстві розуміється комплекс методичних прийомів, заходів та процедур, застосовуваних по відношенню до даних обліку та звітності, окремих фінансово-господарських операцій з метою забезпечення функції управління непрямыми витратами у межах реалізації виробничої стратегії та програми здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Завдання підсистеми контролю оплати праці промислового підприємства полягають у контролі виконання вимог законодавства та внутрішніх документів, вичерпності, достовірності та точності обліку даних щодо операцій, пов'язаних із оплатою праці.

Вихідною точкою контролю є збір та вивчення інформації, за якою визначається зміст взаємовідносин між працівниками та роботодавцем, а також перевірка відповідності цих відносин вимогам трудового, цивільного та господарського законодавства, Конституції України, вимогам інших нормативно-правових актів, якими регулюються трудові відносини.

Зокрема, проводиться перевірка таких документів, як: документа-підстави виникнення трудових відносин між роботодавцем та працівником (колективний, трудовий договір тощо) та первинних документів, за допомогою яких оформлюється рух особового складу (надання відпустки, ф. П-6; переведення, ф. П-5 тощо). Також перевіряється відповідність особистих та професійних якостей працівника займаній посаді та делегованим обов'язкам на основі копій документів про освіту чи присвоєння кваліфікації, результатів медичного огляду, даних особової картки і т.п.

Отримана інформація є основою для перевірки коректності та достовірності записів про нарахування заробітної платні в аналітику, яка проводиться шляхом зіставлення даних аналітичного та синтетичного обліків за рахунком № 66 "Розрахунки з оплати праці".

Також проводиться вибіркова перевірка достовірності нарахованих сум основних та додаткових виплат. Основними виплатами вважаються заробітна плата (оплата робіт, наданих послуг) та завищення/заниження сум у передбачених законом випадках. Контроль проводиться шляхом порівняння даних обліку, з однієї сторони, та даних про кількість відпрацьованих днів за період, із відомостями про належний працівникам рівень оплати праці. Джерелами є відповідно табель обліку використання робочого часу та штатний розпис або ж інші документи, що засвідчують факт виконання робіт та розцінки у випадку розрахунку за відрядну оплату праці. Такими документами можуть бути наряд на роботу, цивільно-правовий договір, у якому обумовлено строки, зміст, умови виконання та розрахунку за виконану роботу. В цьому випадку достовірність нарахування суми перевіряється за актом виконаних робіт, оскільки в обліку ці суми відносяться до виробничих витрат за видами робіт.

До додаткових відносяться премії, матеріальна допомога, а також виплати відпускних, компенсацій і т.п.

При перевірці виплат за фактично відпрацьований робочий час особлива увага звертається на правильність розрахунку розміру середньої заробітної платні, котра покладається в основу подальших розрахунків.

Правильність нарахування інших додаткових виплат перевіряється за наказами про їх нарахування або ж внутрішніми розпорядженнями, на основі яких встановлюється розмір, умови та періодичність виплат.

У ході проведення контролю оплати праці також звертається увага на перевірку правильності відображення та нарахування утримань і заробітної платні. Зазвичай така перевірка здійснюється періодична та має вибірковий характер.

За матеріалами контролю нами розроблено методичні рекомендації стосовно проведення перевірки операцій з оплати праці (рис. 1).

Інформаційною основою для проведення контролю виробничих витрат є дані розміщені у виробничому звіті. Контроль витрат за першим розділом змінного виробничого звіту відбувається постійно. Метою заходів є оперативна перевірка руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів, виготовлених виробів, а також палива і тари: на початок та на кінець зміни.

Облік сировини для виготовлення продукції ведеться за кожним видом продукції окремо. У разі, якщо для виробництва лінії виробів використовується однорідна сировина, обов'язки із контрольного виміру та обліку витрат сировини на виробництво виконуються матеріально відповідальною особою.

Виготовлена продукція перевіряється на якість та дотримання технології виробництва. Зокрема, здійснюється порівняння фактичного та планового виходу виробів. За результатами перевірки в обліковій документації відбувається фіксація витрат за видами продукції. З метою оптимізації використання людських ресурсів подібна перевірка здійснюється вибірково.

З метою попередження зловживань та економії ресурсів при цьому відбувається звірка результатів роботи зміни із нормативними показниками витрат на одиницю продукції, норм забракованої продукції. У разі якщо існує така необхідність, перевірка якості продукції здійснюється на спеціально створених для цієї мети виробничих лабораторіях.

Окремо проводиться контроль виходу продукції, виготовленої із забракованих чи зіпсованих виробів. Подібна перевірка встановлює відповідність нормативам витрати сировини та матеріалів на виробництво одиниці продукції із врахуванням нормативного показника корисного використання забракованих чи зіпсованих виробів.

Проведення оперативного контролю матеріально-відповідальними працівниками має важливе значення для управління витратами виробництва, собівартістю продукції, а також для запобігання зловживань. Тому не менша увага приділяється контролю руху матеріалів, палива і тари у виробництві. Облік їх руху здійснюється у грошовому виразі в другому розділі змінного виробничого звіту. Зокрема, достовірність та коректність відображення операцій на рахунках відбувається шляхом порівняння даних звіту, даних із складу про видачу матеріалів та відомостей щодо виробничих потреб у, сформованих керівником виробництва лінії продукції (цеху).

Контроль використання палива та паливно-мастильних матеріалів відбувається шляхом порівняння фактичних витрат за зміну із нормативними. Оперативний контроль за рухом ПММ має на меті попередження крадіжок та перевитрат палива.

У разі виявлення суттєвих розбіжностей фактичних витрат сировини, матеріалів та палива із нормами технології виробництва, контролери вдаються до "Контрольного запуску сировини та матеріалів у виробництва". За результатами подібного експерименту достеменно встановлюються причини перевитрат, які можуть виникати як внаслідок зловживань та крадіжок, пору-

<b>Етап 1.</b> Перевірка збір та вивчення документальної інформації за якою визначається зміст та законність взаємовідносин між працівниками та роботодавцем. Звірка даних аналітичного та синтетичного обліку	
1.1	Наявність документів-підстав виникнення трудових відносин, коректність оформлення, наявність та достовірність реквізитів, що засвідчують їх чинність: трудові договори.
1.2	Наявність та коректність оформлення документів, за якими відбувається рух особового складу: 1. Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (П-1); 2. наказ (розпорядження) про перевід на іншу роботу (П-5); 3. Наказ про надання відпустки (П-6); 4. Наказ (розпорядження) про припинення трудового договору (П-8).
1.3	Наявність особової картки.
1.4	Ознайомлення працівника із посадовою інструкцією.
1.5	Звірка чисельності працівників: а) за розрахунково-платіжною відомістю (Т-49, Т-51, Т-53); б) даними таблиця відпрацьованого часу (П-12, П-13); в) особових карток у відділі кадрів; г) даними фактично випущеної продукції або виконаної роботи
1.6	Звірка не видана в строк заробітної плата (через неявку одержувачів) за дебетом рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» та за кредитом рахунка 662 «Розрахунки з депонентами».
<b>Етап 2.</b> Проведення вибіркової перевірки коректності та достовірності записів про нарахування сум для оплати праці.	
2.1	Перевірка суми до оплати праці, розрахованих на підставі штатних розписів, кошторисів, договорів, нарядів (П-40, П-41, П-45)
2.2	Перевірка нарахування сум додаткових виплат за фактично невідпрацьований робочий час.
2.3	Перевірка нарахування сум інших додаткових виплат.
<b>Етап 3.</b> Проведення вибіркової перевірки коректності та достовірності записів про утримання з оплати праці.	
3.1	Перевірка розрахунку відрахувань до Пенсійного фонду, податку на прибуток, інших соц. фондів.
3.2	Перевірка розрахунку та ліміту інших відрахувань.

**Рис. 1. Методичні рекомендації з проведення внутрішнього контролю операцій з оплати праці**

Джерело: побудовано на підставі опрацювання [2].

шення технології виробництва, так і внаслідок технологічного зносу обладнання.

Поряд із безпосередніми перевірками стану збереженості та використання сировини, матеріалів, палива та інших запасів, контроль затрат відбувається на рівні бухгалтерського обліку. Функціями контролю тут є перевірка коректності записів за кореспондуючими рахунками про рух активів, спрямованих на покриття виробничих витрат, а також розрахунок собівартості продукції.

З цієї причини участь у здійсненні внутрішньогосподарського контролю виробничих витрат беруть працівники бухгалтерії. Доцільними у такому разі є часті перевірки своєчасності оприбуткування та вибуття активів шляхом звірки даних обліку із первинними документами та даними книг складського обліку.

Зміст та чисельність заходів бухгалтерського контролю визначається на кожному підприємстві індивідуально, оскільки раціональність вжиття тих чи інших процедур залежить від діючого на підприємстві методу обліку витрат загалом. Тому першочерговим кроком по організації внутрішньогосподарського контролю виробничих витрат є перевірка обґрунтованості організації бухгалтерського обліку.

Так, потребує перевірки відповідність розподілу виробничих витрат за типами продукції, яка впливає на результат розрахунку собівартості одиниці продукції. Зокрема, доцільним є розрахунок сукупних виробничих витрат та виявлення відхилень між нормативними та фактичними значеннями собівартості виробленої продукції. При цьому особливу увагу варто звернути на

відображення транспортно-заготівельних витрат, так як порушення та неточності при їх фіксації можуть завести достовірності розрахунків собівартості та відповідно вплинути на економічну ефективність виробництва.

Також особливу увагу необхідно звернути на організацію розрахунків за виконану роботу (надані послуги) допоміжними виробництвами. Особливістю цих відносин є те, що їх зміст визначається у залежності від поточних потреб основного виробництва та може змінюватися внаслідок зміни технології виробництва, характеристик та асортименту продукції.

Прикладом подібних розрахунків є оплата послуг енергетичного та транспортного відділів, яка в обліку фіксується на рахунках виробничих витрат. Їх калькуляція також може здійснюватися або ж за простим, або ж за нормативним методом.

І на завершення внутрішньогосподарського контролю виробничих витрат проводиться:

1) перевірка коректності застосування шифрів кореспондуючих рахунків змінного виробничого звіту шляхом зіставлення даних другого розділу із записами аналітичного рахунку "Сировина та матеріали у виробництві";

2) зіставлення рівня виробничих затрат та обсягів виробництва за даними рахунку "Вихід продукції" у 3-му розділі звіту у розрізі: а) кількості якісних та бракованих (зіпсованих) виробів; б) ваги (кількості) виробленої продукції та розмірів витрачених активів.

## ВИСНОВКИ

Підводячи підсумки розглянутого фактичного матеріалу, маємо підстави стверджувати, що методика ВГК на підприємстві визначається положеннями бухгалтерського обліку, нормативними та методичними матеріалами. Оцінюючи дієвість методики проведення контрольних заходів, зауважимо, що в сучасних умовах нестабільної "економічної рівноваги" в Україні арсенал інструментів ВГК достатній для виявлення недоліків у досліджуваних явищах фінансово-господарської діяльності вітчизняних підприємств та може забезпечити визначення, моніторинг та попередження зловживань у більшості напрямів їхнього функціонування.

### Література:

- Івахненко С.В., Мелих О.В., Фінансовий контроль: методи та інформаційні технології / С.В. Івахненко, О.В. Мелих. — К.: Знання, 2009. — 319 с.
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 / Офіційний вісник України. — № 52. — 2000. — С. 78. — Ст. 2606.
- Концепция контролинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. — 2-е изд. — М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. — 269 с.
- Пантелеєв В.П., Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / Пантелеєв В.П., Державна академія статистики, обліку та аудиту. — К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. — 491 с. *Стаття надійшла до редакції 16.12.2011 р.*