

Аннотація

Рассмотрены существующие подходы зарубежных и отечественных ученых относительно организации аналитического и синтетического учета транзакционных затрат. Обосновано целесообразность их внедрения в учетной практике отечественных предприятий.

Ключевые слова: підприємство, транзакційні затрати, учет затрат, організація

Annotation

Existing approaches of foreign and domestic scientists concerning the organisation of the analytical and synthetic account transaction expenses are considered and their introduction in registration practice of the domestic enterprises is proved expediency.

Key words: enterprises, transaction expenses, cost accounting, organization

УДК 657.631:631.115

Дерій В.А.,
к. е. н., доцент, в. о. завідувача кафедри
економічного аналізу і статистики,
Тернопільський національний економічний університет

МЕТОДИ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ЗА ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Постановка проблеми. Внутрішньогосподарський контроль є одним із видів контролю, який спрямований на вирішення проблем, котрі пов'язані з правильністю відображення і узагальненням інформації про фінансово-майновий стан та факти господарського життя підприємства. Сільськогосподарські підприємства, на жаль, не надають 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.Максімова, 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.

Зокрема, І.Бабіч вважає, що для забезпечення дієвості системи контролю, сільськогосподарські підприємства мають надавати перевагу методам фактичного контролю (інвентаризації, оглядам, технічному контролю тощо) [1].

К.Багрій зауважує, що у підприємствах не приділяється увага орієнтації контролю на майбутнє у зв'язку з тим, що керівники підприємств і працівники обліку, переважно, працюють зі статистичними та обліковими даними минулих періодів [2].

Т.Бутинець не заперечує твердження, що поняття внутрішній контроль значно ширше за внутрішньогосподарський контроль, а останній здійснюється за господарськими операціями і процесами, що відбуваються у виробничих об'єднаннях (підприємствах) [3, с. 16].

М.Коцупатрій, У.Гуцаленко зазначають, що внутрішньогосподарський контроль разом із внутрішнім аудитом входить до системи внутрішнього контролю [5, с. 433].

В основному, погоджуємось з цими авторами, хоча, з нашої точки зору, досі залишається не з'ясованою проблема щодо визначення місця внутрішньої ревізії, яку має право проводити ревізійна комісія підприємства.

У.Марчук визначає внутрішньогосподарський контроль “як вид економічного контролю власника, являє собою систематичне спостереження та перевірку ефективності використання активів та зобов'язань підприємства, виробництва при найменших витратах, повне збереження майна, профілактика безгосподарності та розкрадання, законність та доцільність господарських операцій та процесів, що здійснюється керівництвом підприємства або уповноваженою ним посадовою особою (органом) ...” [6, с. 91].

В.Пантелеєв важливими рисами організації внутрішньогосподарського контролю підприємства вважає координацію, планування та узгодженість роботи. Координація зусиль всіх суб'єктів внутрішньогосподарського контролю забезпечує зниження витрачання ресурсів на контроль [8, с. 222].

О.Подольчук стверджує, що внутрішній аудит аграрного підприємства можна характеризувати як складову системи внутрішньогосподарського контролю [9].

Л.Рибалко зазначає, якщо система внутрішньогосподарського контролю в підприємстві функціонуватиме на засадах антиентропії, то це сприятиме підтриманню динамічної природної рівноваги і допомагатиме запобіганню збільшення негативних впливів на екосистему [10].

Г.Яворова вважає, що роль згаданого вище контролю значно “... зростає в умовах посилення невизначеності економічного середовища господарських систем у зв'язку з потребою формування захисного протиризикового потенціалу, де виникає гостра потреба контролю за раціональним і ефективним використанням ресурсів, попередженням непродуктивних витрат, що завдають відчутних збитків економіці підприємств” [12, с. 274].

Продовжуючи думку Г. Яворової, зазначимо, що в нинішніх економічних реаліях, які пов'язані із загостренням процесів глобалізації і посиленням конкурентної боротьби, значення внутрішньогосподарського контролю для тих підприємств, які захочуть зберегти і розвинути власний потенціал, буде вагомим та безальтернативним.

Постановка завдання. Метою дослідження є формування основного переліку методів внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах і з'ясування потенційних можливостей їхнього застосування у практичній діяльності таких підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження. 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.

Значний потенціал внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільському господарстві закладений в чековій формі розрахунків. Одним із тих сільськогосподарських підприємств, де вона була успішно запроваджена і прижилась у 1980-х рр., був колгосп ім. І. Дворського Монастирського району Тернопільської області. Досвід цього сільськогосподарського підприємства показав, що успішність запровадження чекової форми розрахунків, в основному, залежить від рівня підготовки спеціалістів, керівників виробничих підрозділів і простих виконавців до роботи з такою формою розрахунків; належного стану обліку в підприємстві та його підрозділах; обґрунтованості внутрішньогосподарських цін на матеріальні ресурси, роботи і послуги; відповідальності і матеріальної зацікавленості працівників у економії витрат та збільшенні обсягів продукції; періодичності витрат, що визначає частоту і терміни (або один раз на місяць, або в кожному випадку окремо, або в міру одержання матеріальних ресурсів тощо) виписування розрахункових чеків [4, с. 2-4].

Л.Сук стверджує, що за чекової системи у рослинництві доцільно вести постійний контроль в розрізі таких статей витрат: витрати на оплату праці, роботи і послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати, а у тваринництві додатково ще контролюють корми і втрати від загибелі тварин [11, с. 112].

Нині ситуація зі структурою витрат на виробництво сільськогосподарської продукції дещо інакша, ніж раніше, тому контролювати тепер необхідно трохи інші статті витрат.

Витрати на виробництво вітчизняної сільськогосподарської продукції (за елементами) в 2011 р. за структурою були такими: оплата праці – 9,1 %, відрахування на соціальні заходи – 3,1 %, матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції – 71,2 %, амортизація – 4,9 %, інші витрати – 11,7 %. В рослинництві основними елементами витрат є матеріальні витрати (68,2 %), інші витрати (14,7 %), оплата праці (8,8 %), амортизація (5,4 %). Серед матеріальних витрат превалюють такі статті: мінеральні добрива (25,1 %), оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати (24,9 %), нафтопродукти (20,4 %), насіння і посадковий матеріал (17,1 %), запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали для ремонту (8,6 %). У тваринництві найважливішими елементами витрат є матеріальні витрати (78,8 %), оплата праці (9,7 %), інші витрати (4,3 %), амортизація (3,6 %). Основними статтями витрат серед матеріальних витрат у тваринництві є: корми (73,7 %), з них покупні (35,8 %); оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати (8,7 %), інша продукція сільського господарства (зерно, овочі для годівлі тварин і птиці, молоко для випоювання телят, поросят) (4,2 %), нафтопродукти (3,7 %), електроенергія (3,7 %), запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали для ремонту (3,4 %), паливо (2,6 %) [7, с. 17-18].

Вважаємо, що в рослинництві нині потрібно, насамперед, контролювати витрати на мінеральні добрива, послуги і роботи, нафтопродукти, насіння та посадковий матеріал, а у тваринництві

підконтрольними найкраще визначити наступні статті матеріальних витрат: корми (за видами та місцем виробництва); роботи і послуги; інша продукція сільського господарства (за її видами).

Контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах повинна бути, переважно, спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням (псуванням) кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних та будівельних матеріалів.

Серед методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) можна розглядати наступні методи:

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

- шляхом формування, перевірки 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;

- факторного аналізу 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. На жаль, нині факторний аналіз в повному обсязі у функціонуючих сільськогосподарських підприємствах використовують не часто;

- технічного контролю за витратами пального за допомогою систем gps, автоматизованого подання води, кормів, дозування насіння, мінеральних добрив, отрутохімікатів тощо. Науково-технічний прогрес дає змогу звести витрати виробничих запасів до оптимальних значень з максимальною вигодою для виробничого процесу. Проте, на жаль, з одного боку, на підсвідомому рівні у виконавців є певна недовіра до технічних засобів за допомогою яких здійснюється контроль, а з іншого – свідомість працівника нерідко живе мірками командно-адміністративної системи, коли державне майно сприймалось як власне, що призводило до дрібних крадіжок виробничих запасів (пального, кормів, запасних частин, будівельних матеріалів і т. д.);

- використання чекової форми, нормативно-чекової системи, нормативного методу обліку і контролю за витратами. Такі форма, система і метод, на наш погляд, не втратили своєї актуальності і нині, проте їх мало використовують через низку об'єктивних (зокрема через несприятливу для вітчизняного аграрного сектора кон'єктуру ринку, відсутність ефективної державної фінансової підтримки підгалузей АПК, протиріччя в певних статтях, положеннях законодавства або прогалини у ньому) та суб'єктивних умов (а саме творчого і системного підходу до проблем економії витрат та збільшення доходів сільськогосподарських підприємств, господарського розрахунку і самофінансування, повної самовіддачі справі з боку керівників та спеціалістів);

- фактичного огляду місць виробництва, зберігання і реалізації продукції на предмет оцінки реальності сум витрат з 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 в тому, що у випадку виявлення господарських порушень, їх тут же на місці можна виправити, щоб вони на далі уже не повторились;

- інвентаризації 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;

- обстеження посівів сільськогосподарських культур, продуктивності тварин і птиці та витрат на їхнє виробництво. Обстеження, як форма фактичного контролю, передбачає перевірку достовірності інформації та оцінку перспективності посівів; продуктивності у тваринництві і його невикористаного потенціалу; витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та можливості їхньої економії;

- документальної ревізії в частині витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) шляхом ґрунтового 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 з 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 з 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 в якій мірі провинився, а також зробити обґрунтовані висновки, пропозиції;

- зустрічної перевірки 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;

- внутрішньогосподарського слідства (розслідування) на предмет законності та доцільності здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Таке слідство (розслідування) може бути вдалим у тому випадку, коли в підприємстві його проводять свідомо з профілактичною метою або з метою локалізації ще не дуже великим розтрат і зловживань;

- господарської суперечки між структурними підрозділами підприємства стосовно обсягів, якості та ефективності здійснених витрат товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг. Господарські суперечки між структурними підрозділами підприємства мали б вирішуватись тимчасовою комісією з вирішення конфліктних ситуацій у підприємстві;

- контролю за центрами відповідальності. Такий метод дуже важливий для функціонуючого підприємства, оскільки витрати на нього у кілька разів менші за отриману вигоду;

- метод самоконтролю робітників (як складова 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.

Провідними методами внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є чекова форма, нормативно-чекова система, нормативний методу обліку і контролю за витратами.

Ефективною у сільському господарстві є система *gps*, яка дає змогу сільськогосподарським підприємствам економити значну кількість пально-мастильних матеріалів. Так, за твердженням головного бухгалтера ТОВ "Праця" (с. Стольне) Менського району Чернігівської області В.В.Костенка, в результаті переведення усіх транспортних засобів підприємства на систему *gps* витрати пально-мастильних матеріалів зменшились з 400 т до 300 т щорічно.

Таким чином, внутрішньогосподарський контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах здійснюється в чітко визначеному порядку та з використанням дієвих методів такого контролю.

Висновки з даного дослідження. В рослинництві доцільно, насамперед, контролювати витрати на мінеральні добрива, послуги і роботи, нафтопродукти, насіння та посадковий матеріал, а у тваринництві підконтрольними слід встановити наступні статті матеріальних витрат: корми (за видами та місцем виробництва); роботи і послуги; інша продукція сільського господарства (за її видами). Контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах повинна бути спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням (псуванням) кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних та будівельних матеріалів. Провідними методами внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є чекова форма, нормативно-чекова система, нормативний методу обліку і контролю за витратами.

Бібліографічний список

1. Бабіч І.І. Внутрішньогосподарський контроль та страхування ризиків сільськогосподарського виробництва / І.І.Бабіч // Економічні науки. – Серія "Облік і фінанси". – 2012. – Випуск 9 (33) 2. – Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/En_oif/2012_9_1/3.pdf
2. Багрій К.Л. Важливість проведення внутрішньогосподарського контролю в сучасних кризових умовах господарювання / К.Л.Багрій // Економічні науки. – Серія "Облік і фінанси". – 2012. – Випуск 9 (33) 2. – Ч. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2012_9_1/4.pdf
3. Бутинець Т.А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній / Т.А.Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (14) / Відпов. ред. д. е. н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 5-20.
4. Дерій В.А. Використовуючи чекову форму (З досвіду роботи колгоспу імені Дворського Монастирського району) / В.А.Дерій. – Тернопіль: Облполіграфвидав, 1986. – 4 с.
5. Коцупатрій М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки // М.Коцупатрій, У.Гуцаленко // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 433-436.
6. Марчук У.О. Сутність внутрішньогосподарського контролю: теоретичні засади та наукові підходи // У. О.Марчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 4. – С. 89-91.

7. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2011 рік. Статистичний бюлетень. – К., Державний комітет статистики України, 2012. – 88 с.
8. Пантелеєв В.П. Основи координації внутрішньогосподарського контролю підприємств / В.П.Пантелеєв // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 1. – С. 220-223.
9. Подолянчук О.А. Внутрішньогосподарський контроль у діяльності сільськогосподарських підприємств / О.А.Подолянчук // Економіка АПК. – 2010. – № 1. – С. 109-112.
10. Рибалко Л.В. Екологічний аспект внутрішньогосподарського контролю в аграрних підприємствах / Л.В.Рибалко // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/Portal/Soc_Gum/En_oif/2010_1/18_Ribal.pdf
11. Сук Л.К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції / Л.К.Сук. – К. : Урожай, 1990. – 168 с. – (Літ. для каб. економіста).
12. Ярова Г.В. Обумовленість виникнення та сучасний стан внутрішньогосподарського контролю на підприємствах України / Г.В. Ярова // Інноваційна економіка. – 2012. – № 11 (37). – С. 274-276.

Анотація

У статті розглянуто актуальні проблеми розвитку внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських підприємствах. Проведено аналіз методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг). Сформульовані пропозиції щодо того, що контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції повинна бути спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням різних видів виробничих запасів.

Ключові слова: методи контролю, внутрішньогосподарський контроль, витрати, виробництво, сільськогосподарські підприємства.

Аннотация

В статье рассмотрены актуальные проблемы развития внутрихозяйственного контроля в сельскохозяйственных предприятиях. Проведен анализ методов контроля за расходами на производство сельскохозяйственной продукции (работ, услуг). Сформулированы предложения относительно того, что контрольная деятельность за расходами на производство продукции должна быть направлена на применение таких методов контроля, которые бы обеспечивали надежное предупреждение и своевременное выявление фактов хозяйственных нарушений, связанных с использованием разных видов производственных запасов.

Ключевые слова: методы контроля, внутрихозяйственный контроль, издержки, производство, сельскохозяйственные предприятия.

Annotation

The article deals with current problems of the development of internal control in agricultural enterprises. The analysis of control methods of costs is conducted on the production of agricultural goods (works, services). The suggestions are formulated in relation to that control activity by the cost of production should be directed on application of such control methods which would provide the reliable prevention and early detection facts of economic disturbances associated with the use of different types of production supplies.

Key words: control methods, internal control, costs, production, agricultural enterprises.