

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.471.1

Бутинець Ф.Ф. д.е.н., проф.
Житомирський державний технологічний університет

ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ: СУТНІСТЬ І ЗАВДАННЯ

Розглянуто основні елементи організації контролю витрат виробництва та принципи побудови ефективної системи їх контролю

Ключові слова: контроль, об'єкт контролю, суб'єкт контролю, виробничі витрати

Постановка проблеми. Важливим засобом впливу на результати діяльності окремих виробничих підрозділів і господарювання в цілому в сучасних умовах виступає ефективна та дієва система контролю. Своєчасний контроль за виробничими витратами та собівартістю дає можливість виявити резерви збільшення прибутку, зниження ціни на продукцію, і, як наслідок, підвищення конкурентноздатності підприємства.

Для раціональної побудови системи контролю на підприємстві необхідно, насамперед, визначити сутність, принципи організації, завдання, об'єкти і суб'єкти контролю за виробничими витратами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанню контролю витрат виробництва присвячено праці вітчизняних дослідників Н.І. Барановського [1], Т.А. Бутинець [3], В.Ю. Гордополов [4], Н.І. Дорош [5], В.В. Дубової [6], Є.В. Калюги [7], Ю.П. Майданевича [9], Б.Ф. Усача [12].

Мета дослідження полягає у визначенні елементів організації контролю витрат виробництва для забезпечення максимальної ефективності реалізації методики контролю.

Викладення основного матеріалу. Контроль, як економічна категорія є ефективним засобом попередження, виявлення та запобігання порушенням; складовою частиною господарського управління, його

функцією, методом реалізації управлінських рішень; джерелом інформації про позитивні й негативні явища на всіх ділянках виробничої діяльності; систематичною конструктивною діяльністю керівників органів управління, спрямовану на наближення фактичного виконання до поставленої мети [11].

На думку українського дослідника Б.Ф. Усача [12, с. 10], контроль означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності.

Науковець Є.В. Калюга [7, с. 20] зазначає, що контроль визначається як постійно діюча, науково обґрунтована і добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання.

Таким чином, вищенаведені визначення сутності контролю дозволяють трактувати контроль як діяльність, спрямовану на перевірку відповідності фактичних показників діяльності встановленим параметрам та надання рекомендацій щодо усунення виявлених відхилень.

На сьогоднішній день на за суб'єктами здійснення на підприємствах розрізняють два види контролю – зовнішній та внутрішній. Порівняльна характеристика даних видів контролю наведена на рис. 1.



Рис. 1. Мета і суб'єкти внутрішнього і зовнішнього контролю виробничих витрат за його видами

Суб'єктами в контрольному процесі виступають носії прав та обов'язків – особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства, а також право втручатися в його оперативну діяльність та самостійно притягувати винних осіб до відповідальності.

Суб'єктів контролю витрат виробництва можна розподілити на зовнішніх та внутрішніх залежно від мети проведення контролю. До зовнішніх суб'єктів контролю витрат відносять постачальників енергоносіїв, контрольно-ревізійні та інші державні та приватні органи. Їх основне завдання при проведенні контролю – підтвердження дотримання чинного законодавства у господарській діяльності підприємства, виявлення та попередження можливих зловживань в процесі використання ресурсів.

Внутрішніми суб'єктами контролю витрат виробництва є керівники підприємств, наглядова рада, виконавчі органи управління підприємством (підрозділ з внутрішнього контролю, ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія), співробітники апарату управління підприємства та структурних підрозділів, співробітники на робочих місцях (бригадири, які здійснюють контроль за виробничими процесами), що виконують свої обов'язки з метою ефективного управління підприємством.

Особливе місце в системі внутрішнього контролю на підприємстві належить внутрішньому контролю витрат виробництва.

Контроль витрат виробництва – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на витрати виробництва та їх рівень, на формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції.

Столяр Л.Г. виділяє наступні завдання внутрішнього контролю витрат виробництва:

- підтвердження достовірності оформлення і відображення в обліку прямих і непрямих витрат;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметичний контроль показників собівартості за даними обліку витрат на виробництво;
- зниження використання основних та допоміжних матеріалів на продукцію;
- зменшення матеріаломісткості та енергомісткості продукції, що виготовляється;
- попередження незаконних дій і непродуктивних виробничих витрат;
- зниження рівня загальновиробничих витрат;
- недопущення браку та погіршення якості продукції;
- узагальнення інформації внутрішнього контролю витрат з метою формування варіативного інформаційно-аналітичного базису прогнозних показників [11].

Бутинець Т.А. у своїй статті "Внутрішній контроль: елементи організації системи" [2, с. 24] зазначає, що основне завдання контролю полягає у безперервній перевірці прийнятих управлінцями рішень, їх втілення в життя на рівні підприємства в цілому та його підрозділів, виконання всіма службами доведених до них планів і завдань, дотримання виконавчої дисципліни, забезпечення матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, достовірності звітних показників, використання даних обліку для управління і контролю, соціального захисту працюючих.

Основні принципи, дотримання яких є умовою побудови ефективної системи контролю витрат, розглядають такі науковці як П.В. Шеметов, Н.І. Пилипів, наведені в табл. 1.

Таблиця 1. Характеристика принципів побудови ефективної системи контролю витрат

Принцип 1	Пояснення 2
Автоматизація	Контроль має здійснюватися автоматично при мінімальному втручанні керівника
Близькість до об'єкта витрат	Максимальне наближення контролю до об'єкта витрат на основі делегування відповідних повноважень посадовим особам
Взаємодія з іншими функціями управління витратами	Передбачає обмін в оперативному режимі інформацією з системами планування, обліку, аналізу та регулювання
Відповідність центрам витрат	Організація контролю повинна відповідати виділеним центрам витрат і центрам відповідальності на підприємстві
Гнучкість	Вибір найкращого варіанту контролю в певних умовах, а також своєчасне включення в процес контролю нових факторів і пристосування до змін, що відбуваються
Економічність	Переваги системи контролю мають перевищувати затрати на її функціонування
Постійність	Контроль має проводитися постійно та активно
Простота	Забезпечення найкращого розуміння цілей та інструментів контролю, підтримку існуючої системи контролю персоналом організації
Своєчасність	Забезпечення можливості ліквідувати відхилення, перш ніж вони приймуть серйозні масштаби
Спрямованість на вирішення проблеми	Окрім виявлення чи суто констатації проблеми, контроль повинен запропонувати заходи щодо її усунення
Стандартизованість	Критерії ефективності роботи повинні бути виражені в показниках, що піддаються кількісній та якісній оцінці, що давало б чітку уяву про результативність діяльності
Стратегічна спрямованість контролю	Завдання контролю мають відображати загальні пріоритети підприємства та відповідати поставленим стратегічним цілям, оцінка ефективності контролю з точки зору досягнення поставлених цілей.

Таким чином, система контролю на підприємстві має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівників підприємства про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Контроль виробничих витрат повинен в першу чергу забезпечувати вирішення свого головного завдання – мінімізації рівня витрат та ліквідація неефективних витрат.

Контроль має бути простим та заснованим на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних процедур зумовлює збільшення витрат, пов'язаних з проведенням контролю та приводить до того, що персонал не розуміє і не підтримує систему контролю. Контроль повинен забезпечувати наявність зворотного зв'язку, що дозволить на основі оцінки інформації впливати на виробничу систему, вносячи відповідні зміни як в цілі, так і в процес функціонування виробництва [13].

Окремі вимоги до обов'язків органів системи внутрішнього контролю на акціонерних товариствах встановлені принципами корпоративного управління, зокрема:

- виконавчий орган повинен нести відповідальність за достовірність бухгалтерського обліку, фінансової та нефінансової інформації;

- ревізійна комісія повинна забезпечити здійснення належного контролю за фінансово-господарською діяльністю товариства;

- наглядова рада повинна забезпечити належний контроль за достовірністю інформації, що розкривається товариством, та функціонування незалежного та якісного зовнішнього аудиту [10].

Для моніторингу належного виконання всіма органами своїх функцій в товаристві повинна існувати чітка система підзвітності та контролю.

Поряд з особами та органами, які здійснюють контроль, необхідно визначити осіб, відповідальних за використання ресурсів та експлуатацію підконтрольних об'єктів, тобто тих працівників, які здійснюють контроль по відношенню до підзвітних їм ділянок роботи з одного боку, а з іншого – їх діяльність підлягає контролю з боку вищого керівництва. Як справедливо стверджує науковець В. Ластовецький, контроль витрат ефективний тоді, коли можна конкретизувати відповідальність за витрачання конкретних ресурсів [8, с. 17]. Його думку продовжує Н.І. Дорош, зазначаючи, що контроль покликаний не тільки виявити відхилення від мети контролю, а й давати оцінку причин цих відхилень, конкретизувати їх за рівнем участі в них осіб, діяльність яких піддавалась контролю [5, с. 8]. Таким чином, постає необхідність в забезпечення

відповідальності конкретних осіб за збереження та використання ресурсів підприємства.

Слід зазначити, що зв'язок бухгалтерського обліку з внутрішнім контролем має двовимірний характер.

Так, бухгалтерський облік забезпечує здійснення контролю, надаючи задокументовану інформацію про діяльність окремих підрозділів і підприємства в цілому. Крім того, бухгалтерський облік є об'єктом контролю,

оскільки саме в результаті здійснення контролю встановлюється його достовірність і відповідність чинному законодавству. Ефективність бухгалтерського обліку та якісне виконання ним своїх завдань забезпечується систематичним здійсненням контролю.

Зв'язок систем бухгалтерського обліку та господарського контролю покажемо на рис 2.

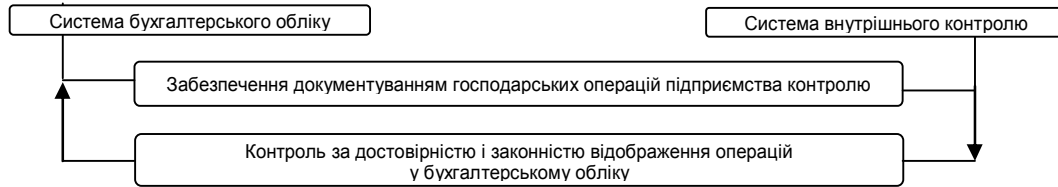


Рис. 2. Зв'язок систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю

Водночас необхідно вказати, що контроль повинен охоплювати всі без винятку об'єкти обліку та діяльності кожного працюючого. Як зазначає Т.А. Бутинець [3, с. 33], правильно організований контроль дозволяє систематично уточнювати, коригувати та вдосконалювати функції, посадові обов'язки кожного працівника.

Практичні дослідження підтверджують, що сьогодні є досить ефективною система контролю витрат, що побудована на основі створення центрів витрат та центрів відповідальності, що дозволяє впливати на формування виробничих витрат підприємства протягом усього циклу виробничо-комерційної діяльності.

За такої системи об'єктами контролю на підприємстві виступають місця виникнення витрат та центри витрат, а суб'єктами контролю є центри відповідальності. Сьогодні в економічній літературі важко знайти однозначне тлумачення понять "центри витрат" та "місця виникнення витрат", зокрема, відсутні чіткі визначення меж між цими поняттями. Так, вітчизняний дослідник М.Г. Чумаченко вважає, що центр витрат являє собою первинний осередок аналітичного обліку витрат, встановлений для контролю. Він може збігатися з організаційною одиницею підприємства (цехом, відділом, дільницею) або бути більш дрібним підрозділом. Основою виділення центрів витрат є єдність використовуваного обладнання, виконання операцій або функцій. В обліку США, Німеччини центри витрат являють собою групування витрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, процесами та функціями всередині виробничих структурних підрозділів. У зв'язку з цим серед економістів склалася думка, що центри витрат та місця виникнення витрат не доцільно відокремлювати одне від одного.

Науковець Є.В. Калюга [7, с. 158] зазначає, що на практиці формування центрів витрат пов'язане насамперед з можливістю віднесення непрямих витрат до тих центрів, які створюють умови для їх точного розподілу, в результаті чого особливої актуальності набуває групування витрат за групами обладнання.

Таким чином, центри витрат у найбільш загальному понятті є місцями, де ці витрати виникають. Місця виникнення витрат відрізняються від центрів витрат чітким місцем у структурі підприємства, економічною характеристикою та соціальним змістом.

Центри виникнення витрат та місця виникнення витрат, в свою чергу, утворюють центри відповідальності. Номенклатуру центрів відповідальності має затверджувати керівництво підприємства. Центр відповідальності має очолювати відповідальна особа, яка має право та можливість приймати відповідні рішення [7, с. 160].

Дослідник В.Ю. Гордополов, спираючись на дослідження таких вчених, як Ніколаєв В.О., Каплан Р.С., Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій та інших, дає таке визначення центрів відповідальності: центр відповідальності – це сегмент діяльності суб'єкта господарювання, в якому встановлено персональну

відповідальність керівника за виконання встановлених показників діяльності через прийняті ним управлінські рішення в межах наданих йому повноважень для забезпечення оперативного та ефективного управління підприємством в цілому. [4].

Суб'єктами контролю у вказаній системі контролю є керівники підприємств, фахівці їх структурних підрозділів та працівники бухгалтерії, які здійснюють контроль, виконуючи свої контрольні функції за допомогою зворотного зв'язку. Останній дає суб'єктам контролю інформацію про те, як виконуються управлінські рішення, які результати і яким шляхом їх досягнуто, які недоліки і помилки в господарській діяльності. Контрольно-ревізійні процедури фахівці відповідних структурних підрозділів можуть здійснювати як об'єднано (економісти, працівники обліку, технологи, виробники продукції, юристи), так і самостійно в межах своїх функціональних обов'язків.

Для того, щоб грамотно і послідовно сформувати систему контролю за центрами витрат та центрами відповідальності і прийти до результативного функціонування цієї схеми на підприємстві, необхідно дотримуватись таких умов:

- 1) визначити основний напрямок господарської діяльності підприємства, тип його організаційної структури;
- 2) провести аналіз виробничої діяльності підприємства і виділити центри, що відповідають за технологію виробничого процесу;
- 3) провести аналіз витрат, виручки і прибутку підприємства;
- 4) виділити центри відповідальності, визначити їхній статус і регламент взаємодії;
- 5) для кожного центру відповідальності створити перелік звітності і визначити показник для оцінки ефективності роботи центру відповідальності;
- 6) визначити права й обов'язки центру відповідальності [7, с. 101-102].

Отже, організація як внутрішнього так і зовнішнього контролю потребує ретельної підготовки для його здійснення, з метою виконання контролюючими органами своїх функцій та комплексне забезпечення ефективного його здійснення.

Можна зробити висновок, що система контролю витрат включає в себе сукупність умов організаційного та методичного характеру, що сприяють досягненню основної мети – забезпечення системи управління інформацією, необхідною для прийняття економічно обґрунтованих рішень у сфері управління витратами виробництва. Водночас, слід зазначити, що будь-який суб'єкт підприємства, для збереження своїх позицій на ринку, має постійно удосконалювати свою діяльність, а значить – і систему управління нею. Оскільки контроль є однією з функцій системи управління, яка функціонує в умовах, що постійно змінюються, то вдосконалення управління діяльністю (зокрема витратами виробництва) потребуватиме і подальшого вдосконалення системи контролю.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, здійснення контролю за виробничими витратами є об'єктивно необхідною умовою ефективного управління всім підприємством, тому що дозволяє виявляти причини й фактори, які викликали порушення й зловживання, і покращувати діяльність завдяки виявленню невикористаних резервів. На підприємствах може проводитися як зовнішній, так і внутрішній контроль, причому система внутрішнього контролю є однією з важливих елементів організації раціонального використання виробничих ресурсів організації.

Найвищої ефективності контролю за процесами виробництва можна досягти у випадку його органічної єдності з системами обліку та управління. Як свідчить світовий досвід, найкращою є система контролю витрат, що побудована на основі створення центрів витрат та центрів відповідальності. Така система на основі виділення центрів виникнення витрат та розподілу функціональних обов'язків між керівниками цих центрів дозволяє встановлювати відповідальність окремих осіб за результати діяльності, підвищувати зацікавленість працівників у результатах роботи їхнього підрозділу і, тим самим, своєчасно та оперативно усувати виявлені недоліки.

Список використаної літератури:

1. *Барановський Н.І.* Облік і контроль витрат виробництва на поліграфічних підприємствах України: автореф. дис. на здобуття канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Н.І. Барановський. – Тернопіль, 2005. – 21 с.
2. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць, Вип. 2 (11). – Житомир: ЖДТУ, 2009. 408 с. – с. 24.
3. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: суть і зміст / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – №2(44). – С. 31-41.
4. *Гордополов В.Ю.* Особливості організації обліку за центрами відповідальності в системі бюджетування витрат підприємств торгівлі / В.Ю. Гордополов // Матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції "Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю", (Черкаси, 8-10 квітня

2009р.) - Черкаси, 2009. – 512 с.
5. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація / Н.І. Дорош – К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.
6. *Дубовая В.В.* Облік і контроль витрат основного виробництва машинобудівного підприємства: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / В.В. Дубовая. – Київ, 2008. – 20 с.
7. *Калюга Є.В.* Фінансово – господарський контроль у системі управління: [монографія] / Є.В. Калюга – К.: Ельга-Центр, 2002. – 360 с.
8. *Ластовецький В.* Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 17-21.
9. *Майданевич Ю.П.* Облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика: автореф. дис. канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)" / Ю.П. Майданевич. – Київ, 2008 – 21 с.
10. Принципи корпоративного управління, затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України, протокол засідання комісії від 11 грудня 2003 р. № 54 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr571312-03>. – Назва з екрану.
11. *Столяр Л.Г.* Організація внутрішнього контролю [Електронний ресурс] / Л.Г. Столяр // Наукові конференції-інтернет – Режим доступу: <http://intkonf.org/stolyar-ig-kontrol-vitrat-za-dopomogou-rozrobki-byudzhetiv/>. – Назва з екрану.
12. *Усач Б.Ф.* Контроль і ревізія: [підручн.] / Б.Ф. Усач – [4-те вид.] – К.: Знання – Прес, 2002. – 253 с.
13. *Шеметов П.В.* Ефективний управленческий контроль [Електронний ресурс] / П.В. Шеметов – Режим доступа: <http://www.bishelp.ru/uprbiz/opit/0705kontrol.php>. – Назва з екрану.

БУТИНЕЦЬ Франц Францович – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю, Заслужений професор Житомирського державного технологічного університету, Відмінник освіти України, Заслужений діяч науки і техніки України.

Наукові інтереси:

– проблеми бухгалтерського обліку та контролю.

Надійшла до редакції: 12.04.12 р.