

Н.П. Сироїд, аспірант

Житомирський державний технологічний університет

## Організація внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції

(Представлено: д.е.н., проф. Замула І.В. )

Для покращення екологічної якості продукції варто приділити належну увагу контролю процесів, які пов'язані з підвищенням екологічної якості продукції. За результатами дослідження сформовано мету та завдання контролю, визначено об'єкти внутрішнього контролю операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції. Так, вважаємо, що основною метою внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції є встановлення правильності і законності господарських операцій, попередження порушень та зловживань при витрачанні природних, трудових, матеріальних та фінансових ресурсів для забезпечення мінімізації негативного впливу на здоров'я споживачів та навколишнє середовище. Наведено основні завдання внутрішнього контролю витрат, але варто зазначити, що вони можуть змінюватися і залежать від розміру, структури, сфер та видів економічної діяльності підприємства, вимог управлінського персоналу. В процесі визначення об'єктів контролю екологічної якості варто зазначити, що даний перелік не є вичерпним, але найбільш актуально виділяти такі об'єкти, як генно-модифіковані організми та відходи виробництва. Також визначено суб'єкти контролю витрат на екологічну якість продукції, їх функції та інформаційну базу для здійснення контролю. Правильна організація процесу внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції сприятиме чіткому документуванню операцій, своєчасній та повній реєстрації даних обліку в реєстрах, правдивому відображенню інформації в управлінській фінансовій звітності, а також забезпечить зменшення негативного впливу на здоров'я споживачів та навколишнє середовище.

**Ключові слова:** витрати; контроль; система внутрішнього контролю; організація контролю; екологічна якість.

**Постановка проблеми.** На сьогодні для забезпечення конкурентоспроможності продукція має відповідати вимогам замовника або запитам споживачів та бути екологічно якісною. Такі вимоги враховують у технічних умовах або стандартах. Проте самі по собі стандарти не є гарантією задоволення вимог споживача щодо екологічної якості, оскільки в складі продукції, технології або в організаційній системі, що охоплює дослідження, розробку, виробництво і реалізацію продукції, можуть з'явитися невідповідності. Вірогідність того, що кінцева продукція відповідатиме вимогам споживача, підвищується, якщо на підприємстві функціонує ефективна система забезпечення екологічної якості продукції.

З метою покращення екологічної якості продукції важливо звертати увагу не лише на вдосконалення інформаційної бази для прийняття рішень, а й на контроль процесів, які пов'язані з підвищенням екологічної якості продукції.

Ефективна система контролю екологічної якості продукції дозволяє, у більшості випадків, своєчасно і цілеспрямовано впливати на рівень якості продукції, що випускається, попереджати різноманітні недоліки й відхилення від стандартів, забезпечувати їх оперативне виявлення і ліквідацію з оптимальними витратами ресурсів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку теоретичних основ контролю зробили вчені: Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Б.І. Валуєв, І.К. Дрозд, Т.М. Камінська, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкарь, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук і зарубіжні дослідники: К.Друрі, Т.П. Карпова, Ч.Хорнгрен, Р.Адамс, В.Ф. Палій та інші. Проте існуюча система контролю повною мірою не відповідає сучасним вимогам, у зв'язку з недосконалістю нормативного, організаційно-методичного забезпечення контролю витрат на екологічну якість продукції, відсутністю внутрішніх стандартів. Тому на сучасному етапі важливим є подальше дослідження, з метою пошуку нових підходів до формування системи контролю в управлінні витратами на екологічну якість продукції.

**Метою статті** є вдосконалення організації внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції.

**Викладення основного матеріалу.** Ринкові відносини зумовлюють необхідність формування нового механізму контролю, в основу якого покладено економічні методи управління підприємством та його виробничими підрозділами. Контроль витрат є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління. Чітко врегульована система контролю на підприємстві – це основа для прийняття управлінських рішень. Вона є критерієм якості розробки та реалізації таких функцій управління, як: планування, облік, економічний аналіз діяльності господарюючого суб'єкта. Здійснення контролю попереджає, виявляє, усуває недоліки та порушення, що виникають у процесі господарської діяльності підприємства, зокрема, відхилень від норм

чинних нормативно-правових актів, облікової політики, установчих документів, планів підприємства, помилок і зловживань [10].

Як результат, у процесі контролю екологічної якості продукції основну увагу варто зосередити на контролі витрат на екологічну якість продукції. Контроль витрат на забезпечення якості продукції – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, які використовуються керівництвом підприємства для впорядкованого і ефективного ведення обліку витрат на якість, виявлення, виправлення і запобігання помилкам, а також своєчасної підготовки та надання оперативної інформації про витрати на якість. Він є інформаційною функцією управління, що вимагає оперативної та достовірної інформації про величину і структуру витрат на якість, напрями і джерела їх покриття [5, с. 10].

Особливо зростає роль внутрішнього контролю в контексті можливостей прийняття ефективних управлінських рішень. Внутрішній контроль є системою заходів відповідності діяльності підприємства поставленим завданням, надання керівництву інформації про стан об'єктів, що перевіряються, а також рекомендації щодо цих об'єктів, які сприятимуть прийняттю правильних управлінських рішень.

Внутрішній контроль витрат на екологічну якість є важливим елементом системи управління витратами виробництва, без якого неможливе повноцінне здійснення інших її функцій.

Система внутрішнього контролю підприємства має бути економічно вигідною та ефективною, тобто витрати на її діяльність мали б бути меншими за витрати підприємства через її відсутність. Якщо ми спостерігаємо на підприємствах, що система внутрішнього контролю функціонує ефективно, це дає змогу скоротити витрати на проведення внутрішнього аудиту та економить час.

Організація внутрішнього контролю, відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], покладена на керівника підприємства. На підставі затвердженого плану та, відповідно до посадових інструкцій, працівники, зайняті управлінням, здійснюють систематичний поточний контроль за діяльністю підрозділів господарюючого суб'єкта. За результатами контрольних перевірок керівництво підприємства приймає рішення щодо усунення причин, що негативно впливають на діяльність підприємства.

Метою внутрішнього контролю є:

- виявлення і усунення недоліків та неефективного використання ресурсів, з метою ефективного управління підприємством;
- контроль за достовірністю даних обліку та організацією виробничого процесу, за структурними підрозділами та, в цілому, по підприємству.

Мету і завдання внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції зображено на рисунку 1.



Рис. 1. Мета і завдання внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції

Таким чином, вважаємо, що основною метою внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції є встановлення правильності та законності господарських операцій, попередження порушень та зловживань при витрачанні природних, трудових, матеріальних та фінансових ресурсів для забезпечення мінімізації негативного впливу на здоров'я споживачів та навколишнє середовище.

Наведений перелік завдань внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції не є вичерпним – було наведено основні з них. Завдання внутрішнього контролю витрат можуть змінюватися і залежать від розміру, структури, сфер та видів економічної діяльності підприємства, вимог управлінського персоналу.

Під об'єктом контролю розуміють усе те, на що спрямована контрольна діяльність суб'єкта контролю, тобто дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Об'єкти внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції наведено в таблиці 1.

Таблиця 1

Об'єкти контролю операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції

Елементи облікової політики підприємства	Операції з обліку витрат на екологічну якість продукції
<ul style="list-style-type: none"> <li>– первинні документи з обліку витрат;</li> <li>– список осіб, які мають право підписувати документи, та які саме;</li> <li>– порядок контролю виконання обов'язків;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання;</li> <li>– склад виробничої собівартості;</li> </ul> </li> <li>– метод обліку витрат і калькулювання;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– склад постійних і змінних загальновиробничих витрат;</li> </ul> </li> <li>– розмір нормальної виробничої потужності;</li> <li>– порядок оцінки залишків незавершеного виробництва;</li> <li>– склад адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на виробництво екологічно якісної продукції;</li> <li>– інформаційні послуги, маркетингові дослідження;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– плата за отримання кодів;</li> </ul> </li> <li>– витрати на сертифікацію продукції;</li> <li>– оплата розробки і оцінки вартості системи якості;</li> <li>– витрати на заробітну плату персоналу, який займається оприбуткуванням та визначенням якості придбаних товарів;</li> <li>– нарахування на заробітну плату, витрати, пов'язані із навчанням персоналу питанням якості;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на підтвердження якості зразків;</li> </ul> </li> <li>– відрядження працівників, пов'язані з удосконаленням навичок;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– витрати на перевірку зразків продукції;</li> </ul> </li> <li>– витрати на надання споживачам доказів відповідності продукції встановленим вимогам;</li> <li>– витрати, пов'язані з рекламою екологічно якісної продукції;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– відходи у процесі виробництва;</li> <li>– екологічно чиста продукція;</li> <li>– ГМО</li> </ul> </li> </ul>

Отже, в процесі визначення об'єктів контролю екологічної якості варто зазначити, що даний перелік не є вичерпним, але найбільш актуально виділяти такі об'єкти, як генно-модифіковані організми та відходи виробництва. На сьогодні дані об'єкти контролю не є повноцінними та самостійними об'єктами бухгалтерського обліку, що є недоліком.

При визначенні суб'єктів внутрішнього контролю доцільним є розподіл їх на групи: суб'єкти, до функціональних обов'язків яких належить лише здійснення контрольної діяльності (відділ технічного контролю, контроль-ревізійний відділ); суб'єкти, до функціональних обов'язків яких належить здійснення як контролю, так і виконавчої діяльності (бухгалтерська служба); суб'єкти, до функціональних обов'язків яких контрольна діяльність не врахована, проте здійснюється, відповідно до виробничих потреб підприємства (начальники служб, підрозділів, майстри технологічного обладнання); суб'єкти, що виконують контрольні функції, з метою реалізації власних завдань управління виробничими витратами (планово-економічний відділ, відділ праці і заробітної плати) [10].

Необхідною умовою при здійсненні контролю є визначення суб'єктів, тобто осіб, відповідальних за проведення перевірки та їх функціональні обов'язки. Визначено суб'єкти контролю витрат на екологічну якість продукції та їх функціональні обов'язки (табл. 2).

Отже, суб'єктами внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції є відповідальні особи або спеціальні служби, що здійснюють контрольні дії, відповідно до об'єктів контролю, з метою ефективного управління підприємством. Так, суб'єктами контролю можуть бути працівники підприємства, зокрема, директор, головний бухгалтер, бухгалтер, ревизор, внутрішній аудитор, контролер та інші посадові особи, що виконують спеціальні контрольні дії; власник та інші уповноважені особи. На підприємствах також можуть створюватися контрольні органи, а саме: ревізійна комісія, спостережна рада, аудиторський комітет, інвентаризаційні комісії, служба нагляду, служба безпеки підприємства, аналітична служба тощо. Здійснення контролю потребує розроблення певної стратегії перевірки, з метою уникнення повторних перевірок, мінімізації витрат часу та високої якості роботи. Тому доцільно створювати децентралізовані відділи контролю у різних сферах діяльності підприємства, що підпорядковуються керівнику відповідного спеціального підрозділу (виробничий контролер, контролер служби збуту).

## Суб'єкти системи внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції

Суб'єкти контролю витрат на екологічну якість продукції	Функції
Управлінський персонал	<ul style="list-style-type: none"> <li>– забезпечити прибуткову діяльність підприємства;</li> <li>– розробка поточних планів діяльності та реалізація бізнес-планів щодо підвищення екологічної якості продукції;               <ul style="list-style-type: none"> <li>– затвердження щорічних кошторисів;</li> </ul> </li> <li>– проведення заходів щодо нерозголошення та тримання у таємниці інформації посадовими особами;</li> <li>– створення умов для попередження зацікавленості у справах діяльності підприємства</li> </ul>
Головний бухгалтер та обліковий персонал	<ul style="list-style-type: none"> <li>– контроль за відображенням господарських операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції в документах (первинних, регістрах, звітах);</li> <li>– відповідальність за достовірність операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції</li> </ul>
Спеціальні служби створені на вибір керівника: <ul style="list-style-type: none"> <li>– спостережна рада;</li> <li>– ревізійна комісія;</li> <li>– інвентаризаційна комісія;</li> <li>– внутрішня аудиторська служба;</li> <li>– комісія з розслідування надзвичайних подій</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– контроль за діяльністю органу управління підприємством;</li> <li>– розглядає скарги і звернення акціонерів, стежить за наданням вичерпної та достовірної інформації про екологічну якість продукції акціонерам;</li> <li>– здійснює контроль за екологічною діяльністю керівництва підприємства;</li> <li>– володіє правами для встановлення фактичної наявності і стану майна для підтримання екологічної якості та фінансових зобов'язань підприємства, для прийняття рішення за результатами проведених інвентаризацій;</li> <li>– проводить планові та позапланові перевірки витрат на екологічну якість продукції за вказівкою вищого керівництва;</li> <li>– з'ясування причин та передумов надзвичайних подій, що були пов'язані з екологічною якістю продукції</li> </ul>

При такій організації внутрішнього контролю досягається єдність методологічного забезпечення контролю, чіткий розподіл праці контролера-аналітика, інженера-технолога, внутрішнього аудитора, інтеграція інформації, отриманої з інших систем підтримки управління на основі застосування сучасних технологій обробки інформації [2].

До функціональних обов'язків контролерів належать: збір аналітичної інформації у розрізі центрів відповідальності, обробка аналітичної інформації у розрізі центрів відповідальності, обробка і узагальнення результатів контролю, контроль дотримання нормативів витрат та аналіз відхилень від норми, складання управлінської звітності, модифікації контрольної інформації для розробки рекомендацій щодо обґрунтування управлінських рішень.

Ефективне функціонування процесу внутрішнього контролю підприємства неможливе без зрозумілої та надійної інформації, схем і технічних засобів її обробки, інформаційних потоків, тобто без відповідного інформаційного забезпечення.

Джерела інформації, що використовуються внутрішніми контролерами-ревізорами при проведенні внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції, наведено в таблиці 3.

Проаналізувавши систематизовані джерела інформації, можемо зробити висновок, що вони не є обмеженими та вичерпними.

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

## Інформаційна база для внутрішнього контролю витрат на екологічну якість

№ з/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, акт виконаних робіт, ВКО, накладна, рахунок, посвідчення про відрядження, РПВ, довідка бухгалтерії, розрахунок бухгалтерії, акт відремонтованих об'єктів, виписка банку, висновок лабораторного дослідження продукції на показник ГМО
2	Дані рахунків бухгалтерського обліку	23 «Виробництво», 90 «Собівартість продукції», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 26 «Готова продукція», № 20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 131 «Знос необоротних активів» тощо
3	Облікові реєстри	Журнал 5, 5А (для підприємств, що використовують 8 клас рахунків): Розділ 1 По Кт 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99; Розділ 3 Журналу 5 По Кт 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 91; Розділ 3А Журналу 5а По Кт 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84 – Призначений для відображення витрат діяльності підприємства; Розділ 3Б По Кт 20, 22, 39, 65, 66 – призначений для обліку витрат за елементами
4	Фінансова звітність	Ф. № 1 «Баланс»: р.: 1012, 1011, 1100, 1125, 1615, 1620, 160, 1625; Ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»: р.: 2050, 2120, 2130, 2150, 2180», Ф. № 5 «Примітки до річної фінансової звітності» – інформацію про витрати на екологічну якість продукції наведена у довільній формі
5	Інші джерела	Наказ про облікову політику підприємства, калькуляція та інші внутрішні документи щодо обліку екологічної якості продукції

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Беззаперечним є факт, що метою внутрішнього контролю є своєчасне інформування керівництва про стан підприємства та забезпечення можливості здійснювати контроль за перебігом запланованих на підприємстві робіт.

За результатами дослідження сформовано мету та завдання контролю, визначено об'єкти внутрішнього контролю операцій з обліку витрат на екологічну якість продукції, суб'єкти контролю та їх функції в системі контролю, та інформаційну базу для здійснення контролю. Правильна організація процесу внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції сприятиме чіткому документуванню операцій, своєчасній та повній реєстрації даних обліку в реєстрах, правдивому відображенню інформації в управлінській фінансовій звітності, а також забезпечить зменшення негативного впливу на здоров'я споживачів та навколишнє середовище.

Надалі планується розробити методика внутрішнього контролю витрат на екологічну якість продукції.

**Список використаної літератури:**

1. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: суть і зміст / *Т.А. Бутинець* // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. – 2008. – № 2 (44). – С. 31–42.
2. *Давидович І.С.* Управління витратами : навч. посібник / *І.С. Давидович.* – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
3. *Дерій В.А.* Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / *В.А. Дерій* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 48–56.
4. *Друри К.* Введение в управленческий и производственный учет / *К. Друри.* – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
5. *Ерєменко Е.С.* Внутренний контроль затрат на качество продукции спиртовой промышленности : автореф. дис. ... к.э.н. : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учёт, статистика» / *Е.С. Ерєменко.* – Новосибирск, 2007. – 16 с.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-14 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
7. *Калюга Є.В.* Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія / *Є.В. Калюга.* – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
8. *Пантелєєв В.П.* Концепція внутрішнього господарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток : автореф. дис. ... д.е.н. : спец. 08.00.09 / *В.П. Пантелєєв* / Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с.
9. *Пархоменко В.М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : автореф. дис. ... к.е.н. : спец. 08.00.09 / *В.М. Пархоменко.* – Ж., 2011. – 21 с.
10. *Шрам Т.В.* Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства / *Т.В. Шрам* // Вісник ХНТУ – 2009. – № 3. – С. 188–192 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhdut/2009\\_3/30942.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhdut/2009_3/30942.pdf).

**References:**

1. Butynec', T.A. (2008), «Vnutrishnij kontrol': sut' i zmist», *Visnyk Zhytomyrs'kogo derzhavnogo tehnologichnogo universytetu*, Serija Ekonomichni nauky, No. 2 (44), pp. 31–42.
2. Davidovich, I.E. (2008), *Upravlinnja vytratamy*, Centr uchbovoi' literatury, K., 320 p.
3. Derij, V.A. (2011), «Ponjattja i znachennja ekonomichnogo kontrolju dlja minimizacii' vytrat ta maksymizacii' dohodiv pidpryjemstv», *Buhgalters'kyj oblik i audit*, No. 2, pp. 48–56.
4. Druri, K. (1998), *Vvedenie v upravlencheskiy i proizvodstvennyy uchet*, Audit-YuNITI, M., 783 p.
5. Eremenko, E.S. (2007), *Vnutremij kontrol' zatrat na kachestvo produkcii' spirtovoj promyshlennosti*, Abstract of diss. k.je.n., spec. 08.00.12 «Buhgalterskij uchjot, statistika», Novosibirsk, 16 p.
6. Verhovna rada Ukrainy «Zakon Ukrainy Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini», No. 996-14, available at: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
7. Kalyuga, Y.V. (2002), *Finansovo-gospodars'kyj kontrol' u systemi upravlinnja*, monografija, El'ga, Nika-Centr, K., 360 p.
8. Pantelejev, V.P. (2009), *Koncepcija vnutrishn'ogo gospodars'kogo kontrolju dijat'nosti pidpryjemstv: metodologija, organizacija, rozvytok*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 08.00.09, Derzh. akad. statystyky, obliku ta audytu Derzhkomstatu Ukrainy, K., 360 p.
9. Parhomenko, V.M. (2011), *Koncepcija rozvytku buhgalters'kogo obliku, kontrolju ta analizu vytrat na jakist' produkcii'*, Abstract of diss. k.e.n., spec. 08.00.09, Zh., 21 p.
10. Shram, T.V. (2009), «Organizacija vnutrishn'ogo kontrolju v upravlinni vytratamy pidpryjemstva», *Visnyk HNTU*, No. 3, pp. 188–192, available at: [http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhdu/2009\\_3/30942.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/vkhdu/2009_3/30942.pdf)

**Сироїд** Надія Павлівна – аспірант кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми розвитку бухгалтерського обліку для забезпечення стійкого розвитку економіки;
- бухгалтерський облік екологічної якості продукції.

Тел.: (063) 987–25–35.

E-mail: shcherbelova@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 12.02.2018.