

Ф.Ф. Макарук, О.О. Куцик  
Львівська комерційна академія,  
кафедра бухгалтерського обліку

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ РИНКІВ: ОРГАНІЗАЦІЙНО-УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

© Макарук Ф.Ф., Куцик О.О., 2012

**Розглянуто основні напрями організації внутрішнього контролю витрат ринку як суб'єкта господарювання з урахуванням специфіки його діяльності. Охарактеризовано контрольні процедури, контрольні функції, джерела інформації та побудову служби внутрішнього контролю ринку.**

**The main directions of internal cost control market as an entity with its specific activity. The attention to control procedures, control functions, information sources and the construction of the internal control market.**

**Постановка проблеми.** З метою забезпечення ефективного управління діяльністю підприємства (організації), підвищення його рентабельності, збереження активів тощо необхідний чіткий механізм контролю за господарськими операціями. Ці процеси повинні давати змогу всім учасникам системи управління отримувати та використовувати у процесі прийняття рішень достовірну фінансову інформацію, що залежить від ефективності діючої системи контролю. Для цього треба створити повну систему внутрішнього контролю, в яку входить і контроль за витратами діяльності.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Окремими питаннями внутрішнього контролю господарської діяльності займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: Б.І. Валусь, Ф.Ф. Бутинець, П.О. Куцик, Т.А. Бутинець, Т.В. Ковтун, Л.Г. Столяр, М.Д. Корінько, Ю.М. Футоранська, М.В. Мельник [1–7] та ін. Проте досі актуальним залишається питання організації внутрішнього контролю витрат діяльності ринків із організаційною специфікою господарювання.

**Мета статті.** Удосконалення організації системи внутрішнього контролю витрат діяльності ринків.

**Викладення основного матеріалу.** Відповідно до МСА 400 „Оцінка ризиків та внутрішній контроль” термін „система внутрішнього контролю” означає сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що використовує керівництво господарюючого суб'єкта як засоби для впорядкованого й ефективного ведення фінансово-господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення та запобігання помилкам і спотворенню інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності.

Щодо визначення поняття „внутрішній контроль” у науковців сучасності немає єдиного підходу. У табл. 1 ми узагальнили дефініції терміна „внутрішній контроль”.

Під контрольним середовищем розуміють обізнаність та дії керівництва суб'єкта господарювання, спрямовані на встановлення і підтримання системи внутрішнього контролю, а також розуміння її важливості. Контрольне середовище впливає на ефективність конкретних засобів контролю. Його складові: стиль і основні принципи управління; організаційна структура господарюючого суб'єкта; розподіл відповідальності і повноважень; здійснювана кадрова політика; порядок підготовки фінансової (бухгалтерської) звітності для зовнішніх користувачів; порядок ведення внутрішнього управлінського обліку та підготовки звітності для внутрішніх потреб; забезпечення відповідності господарської діяльності суб'єкта господарювання вимогам законодавства; наявність і особливості організації роботи ревізійної комісії, служби внутрішнього аудиту в складі органу управління господарюючого суб'єкта.

## Дефініції терміна „внутрішній контроль”

Автор та джерело опублікування	Визначення терміну
Т.А. Бутинець [1]	Внутрішній контроль – це постійна, щоденна робота, яка унеможливорює допускання зловживань і дає можливість використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь відповідно до прийнятих планів, а також захищає інтереси працюючих у відповідності до умов колективного договору.
Т.В. Ковтун [2]	Внутрішній контроль – процес, що спрямований на досягнення довгострокових цілей компанії, які є наслідком дії керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності суб'єкта господарювання в цілому та її окремих підрозділів.
М.Д. Корінько [3]	Внутрішній контроль – це система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов'язків щодо забезпечення і здійснення господарських операцій. Внутрішній контроль визначає законність цих операцій та їх економічну доцільність для зазначеного підприємства.
М.В. Мельник [5]	Внутрішній контроль – форма зворотного зв'язку, за допомогою якого орган управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта і реалізації управлінських рішень.
Л.Г. Столяр [6]	Внутрішньогосподарський контроль – це сукупність заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами і дій посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності або вимогам чинного законодавства.
Ю.М. Футоранська [7]	Внутрішній контроль – система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню й здійсненню господарських операцій.

До процедур контролю, що виконує керівництво суб'єкта господарювання, належать: підзвітність одних працівників іншим; внутрішні перевірки і звіряння даних з питань фінансово-господарської діяльності; порівняння результатів підрахунку грошових коштів, цінних паперів і товарно-матеріальних запасів з бухгалтерськими записами (інвентаризація); перевірка аналітичних рахунків та оборотних відомостей і арифметичної точності записів; здійснення контролю за прикладними програмами та комп'ютерними інформаційними системами; обмеження доступу до активів і протоколів; аналіз і порівняння фінансових результатів з плановими показниками.

Міжнародні стандарти звітності визначають контроль як „можливість управляти фінансовою та господарською політикою компанії таким чином, щоб отримати вигоди від її діяльності”.

До основоположних принципів контролю належать принципи ефективності та об'єктивності. Принцип ефективності полягає в тому, що витрати на організацію контролю повинні бути меншими, ніж отримані в ході здійснення процедур результати. Об'єктивність контролю передбачає неупереджене виявлення порушень у фінансово-господарській діяльності організації, незалежно від того, яким особам виявиться вигідною отримана в результаті перевірки інформація. Надійна система внутрішнього контролю дає змогу реалізувати поставлені цілі з досягнення основних економічних показників діяльності підприємства та прийняття ефективних управлінських рішень.

Ефективна система внутрішнього контролю, як показують дослідження, повинна передбачати такі контрольні процедури: рішення керівництва на здійснення операцій; документування господарських операцій (передбачає використання затверджених або розроблених власних первинних документів для відображення господарських операцій, визначення порядку їх оформлення); порядок відображення в реєстрах і на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій (складають графік документообігу, в якому вказують назву документа за групами господарських операцій, відповідальних за його складання, хто і в які терміни приймає його до обробки. Графік документообігу посилює контроль за своєчасністю та правильністю складання первинних документів і оперативністю отримання інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень); обмеження доступу до майна (доступ до майна (товарів, матеріалів, грошових коштів,

цінних паперів тощо) повинен здійснюватися з дозволу керівництва підприємства); інвентаризація майна підприємства здійснюється за допомогою виявлення фактичної наявності коштів і звіряння їх з обліковими даними, що можуть здійснювати незалежні особи, які є членами ревізійної комісії організації); розподіл обов'язків з контролю (доцільний не тільки серед працівників бухгалтерії, а й між фахівцями організації, що дозволяє помітити помилку, яку допустили навмисно або ненавмисно не один, а дві і більше осіб. Контрольні функції між суб'єктами контролю мають закріплюватися посадовими інструкціями); кадрова політика (підбір фахівців, ротація головних спеціалістів, оформлення договорів про матеріальну відповідальність з особами, які працюють з товарно-матеріальними цінностями, що передбачає перевірку даних про матеріально відповідальних осіб та запобігання можливим розкраданням з їхнього боку тощо).

Система внутрішнього контролю повинна мати не формальний, а реальний і систематичний характер. Ознаками такого контролю є: систематичний контроль всієї фінансово-господарської діяльності підприємства, оперативний контроль за використанням виробничих ресурсів з боку керівників структурних підрозділів; контроль, оснований на точних оцінках, об'єктивних вимірниках, його здійснюють керівник організації, його заступник, головний бухгалтер, бухгалтери та інші фахівці апарату управління; встановлення зворотного зв'язку з контрольованим об'єктом. Керівники структурних підрозділів звітують перед керівництвом про усунення недоліків, а керівництво вживає заходів для впливу на осіб, винних у негативних наслідках; затвердження систем внутрішнього контролю в обліковій політиці, що передбачає графік документообігу; посадові інструкції менеджерів усіх рівнів, узагальнення результатів контролю, їх аналізу, розроблення заходів з усунення недоліків.

Система внутрішнього контролю передбачає виділення суб'єктів і об'єктів контролю. Об'єктами внутрішнього контролю підприємства є всі види ресурсів, доходи, фінансові результати та прибуток. Стан і зміни об'єктів контролюють суб'єкти, якими є посадові особи або групи осіб (табл. 2).

Таблиця 2

### Характеристика суб'єктів внутрішнього контролю

Групи	Спосіб здійснення контролю
Акціонери, засновники, (власники), які не є працівниками організації	За допомогою ревізійних комісій і проведення звітних зборів
Акціонери, засновники, (власники), які є працівниками організації	Розробляють і затверджують внутрішні документи організації зі здійснення контролю. Здійснюють контроль з використанням контрольного середовища і контрольних процедур
Працівники, в обов'язки яких входить здійснення контролю за господарськими операціями	Здійснюють контроль за господарськими операціями. Ці повноваження працівників визначають посадові інструкції
Працівники, в обов'язки яких не входить контроль за окремими господарськими операціями, але, незважаючи на їх повноваження, такий контроль може бути вкрай необхідний і ефективний (наприклад, контроль бухгалтером вартості придбання постачання ТМЦ)	Здійснюють контроль під час виконання своїх обов'язків
Керівник підприємства, його заступник, начальник виробництва, керівник відділу збуту та інші	Здійснення контрольних та адміністративно-управлінських функцій
Працівники служби внутрішнього аудиту, працівники ревізійної служби	У функціональні обов'язки цих працівників входять контрольні функції
Працівники, в посадові обов'язки яких можуть і не входити контрольні функції	Вони здійснюють контрольні функції як суспільні обов'язки відповідно до правил внутрішнього розпорядку організації

Контрольні функції суб'єктів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання доцільно розподіляти так: 1) збори засновників – визначають основні напрями діяльності підприємства; вибирають голову зборів, а також членів ревізійної комісії; контролюють показники діяльності організації; 2) рада (правління) – вирішує організаційні питання в період між зборами засновників;

контролює використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів; 3) керівник підприємства – здійснює організацію фінансово-господарської діяльності та контролює роботу центрів відповідальності; 4) юрист – розробляє внутрішні документи (накази, рішення, положення, постанови; стежить за їх відповідністю законодавству; контролює дотримання законодавства; відстоює інтереси в суді); 5) керівник центру відповідальності – організовує та контролює у межах своїх повноважень його роботу; 6) головний бухгалтер – здійснює керівництво та вдосконалення фінансової діяльності організації; займається організацією і розробкою системи обліку та внутрішнього контролю; контролює правильність обчислення податків; організовує і контролює у межах своїх повноважень роботу щодо забезпечення організації матеріально-технічними ресурсами; 7) бухгалтерія – приймає і контролює правильність складання первинних документів; відображає в бухгалтерському обліку господарські операції та контролює їх законність; калькулює собівартість продукції; контролює законність і доцільність витрат; здійснює підготовку даних для звітності та її складання; 8) економічний відділ – займається організацією статистичної звітності; контролює виконання бюджетів; виконує комплексний аналіз фінансово-господарської діяльності; виявляє резерви підвищення ефективності виробництва і зростання рентабельності.

Внутрішній контроль необхідно розглядати у взаємодії з іншими елементами системи управління підприємством (діяльністю). Під час контролю треба створювати умови для взаємодії працівників різних функціональних напрямів. Діяльність суб'єктів внутрішнього контролю має контролювати керівництво підприємства. Джерела інформації, які використовуються при внутрішньому контролі за здійсненням операцій, що формують витрати підприємства, наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Джерела інформації внутрішнього контролю операцій,  
що формують витрати операційної діяльності підприємства**

№ з/п	Вид документа	Наявність
1	Посадові інструкції осіб, відповідальних за контроль витрат	+
2	Бюджет	+
3	Договори (контракти) (з працівниками, контрагентами, банками)	+
4	Первинні документи	+
4.1)	Банківські документи (виписки з рахунків, платіжні доручення, меморіальні ордери)	+
4.2)	Документи за розрахунками з персоналом (відомості нарахування, відомості виробітку, відомості преміювання, розрахунки нарахування соціального внеску тощо)	+
4.3)	Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими послугами (акти, розрахунки, довідки бухгалтерії (або планового відділу) тощо)	+
4.4)	Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими запасами (накладні, товарно-транспортні накладні, розрахунки розподілу ТТН, акти, довідки сформованої первісної вартості запасів тощо)	+
4.5)	Документи щодо наявності та руху необоротних активів (розрахунки, акти, довідки бухгалтерії тощо)	+
5	Звіти осіб, які контролюють витрати	+
6	Зведені реєстри витрат за центрами відповідальності	+
7	Зведені реєстри витрат за структурними підрозділами	+
8	Зведені реєстри витрат по підприємству	+
9	Висновок відділу внутрішнього контролю з перевірки операцій, що сформували витрати на підприємстві	+

Внутрішній контроль витрат підприємства має здійснюватися: на стадії бюджетування витрат оцінюється оптимальність, раціональність і ефективність різних варіантів управлінських рішень та відповідність їх загальної стратегічної мети розвитку підприємства; на стадії організації та регулювання управлінських рішень оцінюється можливість досягнення бажаних результатів з певними витратами; на стадії обліку контролюють раціональне й ефективне використання виробничих і фінансових ресурсів відповідно до затверджених бюджетів; доцільність і законність господарських операцій підприємства.

Основними елементами служби внутрішнього контролю підприємства є: розроблення положення про службу внутрішнього контролю; складання планів і програм перевірки; визначення методів перевірки; визначення та розроблення форм робочої документації, оформлення результатів перевірки; розроблення форм звітів про результати перевірки; розроблення заходів щодо усунення виявлених недоліків і порушень.

Структура служби внутрішнього контролю багато в чому залежить від напряму діяльності підприємства, її розмірів і конкретних цілей. Для вирішення питань внутрішнього контролю до її складу повинні входити фахівці різних економічних спеціальностей. За необхідності ця служба повинна мати змогу залучати до роботи експертів для вирішення складних питань і консультування. Служба внутрішнього контролю вирішує широке коло завдань, серед яких: контроль за законністю здійснення операцій, що формують витрати підприємства; контроль за забезпеченням повноти і точності оформлення господарських операцій первинними документами; контроль за відповідністю записів на рахунках бухгалтерського обліку та прийнятої облікової політики; контроль за дотриманням працівниками підприємства посадових інструкцій; контроль за ефективністю витрат підприємства.

Ефективність системи внутрішнього контролю залежить від обґрунтованості складених планів та чіткого виконання нею запланованих робіт. На підставі плану робіт служба внутрішньогосподарського контролю складає програму кожної перевірки. За результатами перевірки служба внутрішнього контролю повинна дати об'єктивні оцінки законності і доцільності здійснених фактів господарської діяльності; повноти відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку; дотримання відображення операцій в часі; забезпечення схоронності активів.

Для того, щоб встановити повноту відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку та збереження майна, застосовують такі процедури контролю: в хронологічному журналі обліку первинних документів перевіряють нумерацію всіх господарських операцій та їх ідентичність з первинними документами (це дає змогу переконатися, що дані за всіма зареєстрованими документами оброблені і відображені в обліку повністю; порівняння сум, пошук і виправлення помилок, які стали причиною розбіжностей; зіставлення даних різних документів, пов'язаних з тими самими або різними, але взаємозалежними господарськими операціями (це допомагає виявити достовірність й правильність відображення в документах господарських операцій); складання альтернативного звіту про фінансові результати (складання такого звіту передбачає зіставлення фактичних витрат із витратами, передбаченими бюджетом); інвентаризація.

**Висновок.** Контроль за діяльністю підприємства і повнотою відображення господарських процесів у бухгалтерському обліку та збереження його майна залежить від чітко визначених і запропонованих контрольних процедур, контрольних функцій, джерел інформації та належно організованої служби внутрішнього контролю.

Ефективність і адекватність системи внутрішнього контролю залежить, насамперед, від зацікавленості в ньому власників і керівництва підприємства, від їхніх дій щодо організації внутрішнього контролю на різних рівнях управління та забезпечення умов для своєчасної оцінки ризиків і ефективності контрольних процедур. Така організація виявлення недоліків і порушень є сигналом про можливі недоліки у господарюванні, пов'язані з відсутністю або неправильною роботою системи внутрішнього контролю на підприємстві.

1. Бутинець Т.А. *Внутрішній контроль: суть і зміст* / Т.А. Бутинець // *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки.* – Житомир : 2008. – № 2(44). – С. 31–42. 2. Ковтун Т.В. *Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства* / Т.В. Ковтун // *Вісник Хмельницького національного університету.* – 2009. – № 6. – Т. 1. – С. 65–170. 3. Корінько М.Д. *Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація* : [монографія] / М.Д. Корінько. – К. : ДП "Інформ-аналіт. Агентство", 2007. – 429 с. 4. Куцук П. О. *Внутрішній контроль у системі управління вищими навчальними закладами* / П.О. Куцук // *Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика* : мат. III Всеукр. наук.-практ. конф. (19–21 червня 2009 р.) [відп. ред. З.В. Герасимчук]. – Луцьк : РВВ Луцького національного технічного

університету, 2009. – 260 с. 5. Мельник М.В. Ревизия и контроль : [учебник] / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; [под ред. проф. М.В. Мельник]. – М. : КНОРУС, 2007. – 640 с. 6. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр / [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://intkonf.org/stolyar-lg-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu>. 7. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні / Ю.М. Футоранська // Фінансовий контроль. – 2009. – № 2 (31). – С. 20–24.

УДК 457.422.6

Д. І. Кушніренко

Національний університет державної податкової служби України,  
кафедра бухгалтерського обліку

## ІСТОРИЧНИЙ ОГЛЯД ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НЕЗАВЕРШЕНЕ ВИРОБНИЦТВО

© Кушніренко Д. І., 2012

**Досліджено історичний розвиток облікового відображення незавершеного виробництва та визначено передумови становлення незавершеного виробництва як сучасної категорії бухгалтерського обліку.**

**The article examines the historical development of accounting for work in progress. Also, the preconditions of formation work in progress as a modern category of accounting were determined.**

**Постановка завдання.** Дослідження будь-якого об'єкта та предмета має ґрунтуватися на певній основі, що є здобуттям наукової думки та практичної діяльності попередніх поколінь. Теоретичні знання та практичний досвід щодо предмета дослідження вказують, з одного боку, на наявність проблеми, яку необхідно вирішити; з іншого – є теоретичною та практичною базою дослідження, тобто відправною точкою наукового пошуку. Це характерно для всіх наук загалом та бухгалтерського обліку зокрема. Серед категорій бухгалтерського обліку, що відображаються в інформаційній системі підприємства, особливе місце займає незавершене виробництво.

Вивчення історії становлення незавершеного виробництва як категорії обліку дає змогу не тільки виявити причини та фактори, що викликали необхідність облікового відображення незавершеного виробництва, зрозуміти сучасну концепцію обліку, але і визначити концептуальну основу подальшого дослідження з метою вдосконалення облікового відображення незавершеного виробництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню історії розвитку бухгалтерського обліку присвячені праці небагатьох вчених. Серед українських науковців вагомий доробок таких вчених, як Ф. Ф. Бутинець, Н. В. Гавришко, Й. Я. Даньків, М. Р. Лучко, Є. В. Мних, М. Я. Остап'юк, М. С. Пушкар, Р. В. Романів та ін. Декілька фундаментальних праць з історії обліку належать великому російському вченому Я. В. Соколову. Серед інших зарубіжних вчених в різні часи питання історії обліку досліджували О. О. Бауер, А. М. Галаган, В. А. Маздоров, Т. М. Малькова, І. Г. Максимов, А. Ч. Літлтон, А. І. Лозинський, М. С. Помазков, Р. де Рувер, К. Ю. Циганков та ін. Зважаючи на специфічність категорії незавершеного виробництва, логічно, що особливості його облікового відображення (як, наприклад, грошових коштів, капіталу, фінансових результатів, амортизації) в працях з історії обліку окремо не розглядають. Тому дослідження має ґрунтуватися на аналізі поглядів вчених щодо об'єктів обліку, які тісно пов'язані з незавершеним виробництвом – безпосередньо процес виробництва, затрати на виробництво, готова продукція.

**Метою статті** є дослідження історичного розвитку облікового відображення незавершеного виробництва.