

УДК 657

Вареник В.М.*кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри міжнародних фінансів, обліку та оподаткування
Університету імені Альфреда Нобеля***Іщенко С.В.***студентка
Університету імені Альфреда Нобеля*

РОЗРОБКА СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВІ

DEVELOPMENT OF THE CONTROL AND ANALYSIS SYSTEM OF OPERATING EXPENSES AT THE ENTERPRISE

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто сутність системи контролю. Розглянуто та охарактеризовано цілі та задачі галузей контролю. Виокремлено основні етапи системи внутрішнього аналізу і контролю, подано характеристику кожного етапу. Розроблено анкету щодо оцінки ефективності контролю на підприємстві за допомогою методу бальної оцінки. Виокремлено, а також обґрунтовано основні проблемні зони контролю, ризики та пропозиції щодо їх вирішення.

Ключові слова: контроль, аналіз, система контролю, бальна оцінка, анкета оцінки ефективності контролю.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена сущность системы контроля. Рассмотрены и охарактеризованы цели и задачи областей контроля. Выделены основные этапы системы внутреннего анализа и контроля, дана характеристика каждого этапа. Разработана анкета для оценки эффективности контроля на предприятии с помощью метода бальной оценки. Выделены, а также обоснованы основные проблемные зоны контроля, риски и предложения по их решению.

Ключевые слова: контроль, анализ, система контроля, бальная оценка, анкета оценки эффективности контроля.

ANNOTATION

The essence of the control system is considered in the article. Objectives and tasks of the control areas are considered and characterized. The main stages of the system of internal analysis and control are outlined; the characteristics of each stage are described. A questionnaire for assessing the effectiveness of control in the enterprise are developed using the scoring method. The main problem areas of control, risks and proposals for their solution are identified and substantiated.

Keywords: control, analysis, control system, scoring method, questionnaire for assessing the effectiveness of control.

Постановка проблеми. В умовах сучасної високої конкуренції підприємство повинно швидко і негайно реагувати на різні зміни, які пов'язані з його діяльністю, з метою утримати себе на належному рівні, а також не втратити своє місце в сегменті ринку.

Розглядаючи питання внутрішнього контролю та аналізу, ми говоримо про впровадження самої системи аналізу та контролю, оскільки на багатьох підприємства така система або слабо розвинена, або не є досить ефективною. Тому для кожного підприємства актуальним є питання необхідності впровадження саме ефективною системи внутрішнього контролю, що допоможе запобігти різним порушенням і можливим втратам, а також забезпечити законну й ефективну діяльність підприємства.

З урахуванням вищевикладеного вирішення потребує проблема розробки системи контролю та аналізу операційних витрат в умовах хаотично структурованої економіки та виокремлення й обґрунтування основних напрямів щодо підвищення ефективності їх дій.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми розробки системи контролю та аналізу операційних витрат дедалі частіше привертають увагу як зарубіжних, так і вітчизняних вчених.

Питанням удосконалення внутрішнього контролю для запобігання порушень в обліку бюджетної установи, питання залежності між ефективністю системи обліку і внутрішнього контролю бюджетної установи, питання методики оцінки системи внутрішнього контролю бюджетної установи присвячене наукове дослідження вітчизняного ученого О.М. Бунди [1]; питанням дослідження оптимізації витрат підприємств машинобудівної галузі присвячене наукове дослідження вітчизняного ученого Л.Г. Присяжнюк [2]; питанням удосконалення теоретичних і методологічних положень та практичних рекомендацій з обліку та контролю витрат операційної діяльності підприємств торгівлі присвячене наукове дослідження вітчизняного ученого В.Ю. Гордополова [3]; питання розробки системи відносних аналітичних показників, які дають змогу найбільш повно оцінити ефективність управління не тільки виробничими витратами, але й витратами періоду, досліджували Н.В. Піскунова, М.Г. Федорець і К.С. Піскунова [4].

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проте аналіз спеціалізованої літератури показав, що питання системи контролю та аналізу операційних витрат досліджено недостатньо і потребує детального вивчення, а також надання рекомендацій щодо розробки та впровадження в діяльність підприємства.

Мета статті. Для вирішення окресленого кола питань на основі узагальнення світового наукового та практичного досвіду щодо системи аналізу та контролю операційних витрат прове-

демо аналіз сучасних підходів до розробки системи аналізу та контролю операційних витрат підприємства на основі вивчення теоретичних та оцінки практичних аспектів досліджуваної проблематики.

Виклад основного матеріалу дослідження. Позитивними результатами діяльності підприємства є його прибутковість і ліквідність, що повністю залежать від його доходів і витрат. Тому одним з найважливіших питань є удосконалення внутрішнього аналізу і контролю витрат підприємства, оскільки саме обґрунтованість і доцільність операційних витрат дадуть можливість підприємству збільшити свій прибуток.

Система контролю – це єдина аналітична система, до складу якої входять різні перевірочні етапи на різних рівнях і різних напрямках діяльності підприємства. Всі ці перевірочні етапи стосуються всіх процесів, що відбуваються всередині підприємства, а також і самої системи управління. За ступенем розвитку підприємства удосконалюються всі елементи, які входять в загальний механізм аналітичної системи внутрішнього контролю.

Для того щоб не втратити конкурентну перевагу на ринку, необхідно максимально мінімізувати витрати підприємства. Одним з важливих питань, що стосується зниження операційних витрат як витрат основної діяльності, є питання обґрунтованості та доцільності операційних витрат, а головне, їх ефективності. Йдеться про витрати на збут, зокрема витрати на рекламу і транспортування товарів, що більше стосується підприємств, основною діяльністю яких є торгівля.

Система внутрішнього контролю, або контрольно-перевірочного аналізу, повинна включати в себе три галузі контролю, а саме бухгалтерську, адміністративну і бюджетну. У кожній з них є свої цілі і завдання. Цілі і задачі, а також спрямованість таких галузей контролю розглянемо детальніше у табл. 1.

Розробляючи та впроваджуючи систему внутрішнього контролю на підприємстві, потрібно чітко розуміти її цілі і завдання, а також очікуваний результат, який в подальшому можна буде застосувати в практичній діяльності.

Основні етапи системи внутрішнього аналізу і контролю представлено на рис. 1.



Рис. 1. Основні етапи системи внутрішнього аналізу і контролю

Розглянемо більш детально кожний етап.

Етап 1 (підготовчий). Відбувається визначення об'єктів та обсягів проблемних ділянок на підприємстві, на яких необхідно провести більш детальний аналіз і розглянути варіанти контролю.

Таблиця 1

Цілі та задачі галузей контролю

№	Галузі контролю	Ціль контролю	Задачі контролю	Спрямованість контролю
1	Бухгалтерський контроль	Збереження цінностей і перевірка бухгалтерських документів, а саме їх достовірності	1. Виявлення помилок, пов'язаних з веденням бухгалтерського обліку, зокрема розподілу витрат за відповідними статтями.	Ретроспективна
			2. Виявлення помилок у складанні звітності підприємства та відповідність даних даним бухгалтерського обліку.	
			3. Виявлення порушень чинного законодавства, в результаті яких можливе застосування санкцій і штрафів.	
2	Адміністративний контроль	Планування, управління та контроль діяльності підприємства	1. Планування в розрізі окремих складових діяльності підприємства.	Перспективна
			2. Розробка інструкцій, процедур та положень для окремих об'єктів контролю.	
			3. Оцінка контролю та прийняття відповідних рішень за результатами проведених контрольних перевірок.	Ретроспективна
3	Кошторисний контроль	Використання кошторису для планування доходу та витрат підприємства	1. Розробка перспективного кошторису з урахуванням потреб підприємства загалом та його підрозділів зокрема.	Перспективна
			2. Перевірка виконання кошторису та відхилень.	
			3. Виявлення причин та факторів, які вплинули на відхилення.	Ретроспективна

Етап 2 (розробка системи методів). Відбувається розробка аналітичної системи методів проведення аналізу та процедур контролю з визначенням цілей і завдань, як проміжних так і основних.

Етап 3 (проведення контролю). Мета етапу полягає в забезпеченні проведення контрольно-перевірочного аналізу із залученням кваліфікованого співробітника або з використанням послуг сторонніх організацій, у сферу діяльності яких входять послуги з вжиття таких заходів.

Етап 4 (оцінка ефективності проведених процедур). Мета етапу полягає в тому, щоб оцінити ефективність проведеного контрольно-перевірочного аналізу, а також можливість застосування його результатів у подальшій діяльності підприємства.

Така послідовність етапів дає можливість практичного застосування і впровадження системи внутрішнього контролю та аналізу операційних витрат в діяльність торгового підприємства.

У діяльності торгового підприємства основними елементами, які вимагають детального аналізу і контролю, а також додаткової інформації та звітності, є:

- товарний ринок і все, що з ним пов'язано;
- запаси товарів на складах та їх ліквідність;
- покупці та їх дебіторська заборгованість;
- постачальники та їх цінова політика;
- доходи та операційні витрати підприємства.

На першому етапі (підготовчому) необхідно визначити саме об'єкт аналізу, тобто проблемні сфери, в яких контроль відсутній або неефективний. Для цього потрібно проаналізувати операційні витрати, відстежити динаміку змін та виявити фактори, що на них впливають.

Необхідним компонентом оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві є використання методу бальної оцінки, який дає можливість розробити анкету з питаннями. Опитування дасть змогу з'ясувати, на яких саме ділянках є проблеми з контролем. Саме на базі результатів цього опитування, а також з урахуванням особливостей діяльності підприємства ми й будемо розробляти систему аналізу та контролю операційних витрат.

Питання та відповіді для оцінки ефективності контролю на підприємстві наведені у табл. 2.

Таблиця 2

Питання та відповіді для оцінки ефективності контролю на підприємстві

№	Питання	Відповіді (так/ні)		Ознака контролю (1 – наявність контролю; 0 – відсутність контролю)
1	Хтось, окрім керівника, має право підпису платіжних документів?		ні	
2	Чи всі розрахункові документи підписані керівником?		ні	
3	Чи застосовується система «Клієнт-Банк»?	так		
4	Чи розподілені обов'язки з обліку банківських операцій та обліку розрахунків з контрагентами?		ні	
5	Чи додаються до платіжних документів усі необхідні документи?		ні	
6	Чи підписуються реєстри обліку виконавцями та головним бухгалтером?	так		
7	Чи в повному обсязі інформація з первинних документів відображена в реєстрах бухгалтерського обліку облікової програми 1С?		ні	
8	Чи ведеться облік видів доходів?	так		
9	Чи ведеться облік витрат за статтями?	так		
10	Чи завжди своєчасно керівник підписує документи?		ні	
11	Чи були випадки втрати документів або реєстрів обліку?	так		
12	Чи є керівник відповідальною особою за цінову політику?	так		
13	Чи укладаються договори з усіма покупцями на всі види реалізованих товарів?		ні	
14	Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація товарів боржниками?	так		
15	Чи є керівник особою, яка дає дозвіл на відвантаження товарів?	так		
16	Хтось, окрім керівника, може давати дозвіл на відпуск товарів?		ні	
17	Чи узгоджуються з керівником витрати в рамках окремих операцій?		ні	
18	Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження товарів?	так		
19	Чи звірюються дані аналітичного обліку витрат з журналами-ордерами та головною книгою?	так		
20	Чи ведеться аналітичний облік реалізації товарів і визначення доходів?	так		
	Всього балів			

Анкета складається з 20 питань, відповідь може бути або «так», або «ні». Кожному питанню присвоюється відповідна кількість балів, за результатами формується кінцева бальна оцінка, яка дає можливість проаналізувати ефективність контрольних заходів на підприємстві.

Для підтвердження того, що анкету можна використовувати, ми запропонували підприємству торговельної галузі відповісти на визначені питання і надати свою оцінку ефективності контролю на їх підприємстві. Результати представлені в табл. 3.

Як бачимо, загальний контроль на аналізованому підприємстві не є достатнім, оскільки з 20 запитань наявність контролю визначено тільки на 12 балів. Основними проблемними сферами є бухгалтерська, сфера розподілу обов'язків та адміністративна (управлінська).

Наступним етапом є проведення детального аналізу відповідей в анкеті і визначення проблемних сфер стосовно розробки та впровадження системи внутрішнього контролю. Під час аналізу анкети виявляються загрози і надаються пропозиції з їх ліквідації.

Серед основних проблемних зон, з якими може стикнутись підприємство, можна виді-

лити три: недостатній контроль у бухгалтерській сфері; недостатній контроль в галузі розподілу обов'язків; недостатній контроль в адміністративно-управлінській сфері.

Основні проблемні зони, ризики та пропозиції щодо їх вирішення подані в табл. 4.

Всі зазначені пропозиції стосовно кожної галузі контролю можна вказати в загальному внутрішньому нормативному документі підприємства, який буде регламентувати відповідальність за невиконання у вигляді різних способів демотивації. З таким документом необхідно ознайомити весь кадровий склад підприємства.

На другому етапі (розробка системи методів) необхідно розробити відповідні методи для проведення аналітичного аналізу та саму процедуру контролю.

В ефективній діяльності підприємства важливу роль відіграє організація аналітичного процесу, тобто аналізу, він є частиною адміністративного контролю.

Аналітичний процес – це система з різним ресурсним забезпеченням, а саме інформаційним, матеріально-технічним, нормативним, кадровим, яка має свою технологію.

Об'єктами такого аналізу є робота виконавців та їх ресурсне забезпечення.

Таблиця 3

Оцінка ефективності контролю на торговельному підприємстві

№	Питання	Відповіді (так/ні)		Ознака контролю (1 – наявність контролю; 0 – відсутність контролю)
1	Хтось, окрім керівника, має право підпису платіжних документів?		ні	1
2	Чи всі розрахункові документи підписані керівником?		ні	0
3	Чи застосовується система «Клієнт-Банк»?	так		1
4	Чи розподілені обов'язки з обліку банківських операцій та обліку розрахунків з контрагентами?		ні	0
5	Чи додаються до платіжних документів усі необхідні документи?		ні	0
6	Чи підписуються реєстри обліку виконавцями та головним бухгалтером?	так		1
7	Чи в повному обсязі інформація з первинних документів відображена в реєстрах бухгалтерського обліку облікової програми 1С?		ні	0
8	Чи ведеться облік видів доходів?	так		1
9	Чи ведеться облік витрат за статтями?	так		1
10	Чи завжди своєчасно керівник підписує документи?		ні	0
11	Чи були випадки втрати документів або реєстрів обліку?	так		0
12	Чи є керівник відповідальною особою за цінову політику?	так		1
13	Чи укладаються договори з усіма покупцями на усі види реалізованих товарів?		ні	0
14	Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація товарів боржниками?	так		1
15	Чи керівник є особою, яка дає дозвіл на відвантаження товарів?	так		1
16	Хтось, окрім керівника, може давати дозвіл на відпуск товарів?		ні	1
17	Чи узгоджуються з керівником витрати в рамках окремих операцій?		ні	0
18	Чи звірюються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження товарів?	так		1
19	Чи звірюються дані аналітичного обліку витрат з журналами-ордерами та головною книгою?	так		1
20	Чи ведеться аналітичний облік реалізації товарів і визначення доходів?	так		1
	Всього балів			12

Таблиця 4

Основні проблемні зони та пропозиції щодо їх вирішення

Проблемні зони	Ризик	Пропозиції щодо її вирішення
1. Недостатній контроль у бухгалтерській сфері	Недостатній контроль з боку посадових осіб	<ul style="list-style-type: none"> – обов'язкова наявність всіх необхідних первинних документів з відповідним їх оформленням (наявність підписів, печаток тощо), які підтверджують здійснення операції; – відображення та перенесення повної і достовірної інформації з первинних документів до облікової програми; – обов'язкова перевірка рознесених бухгалтерських рахунків за проведеними в обліковій програмі операціями та відповідність статей витрат; – встановлення термінів для відповідного оформлення документації, а саме підписання їх керівником підприємства; – ведення обліку отриманих документів для неможливості їх втрати; – збільшення контролю посадових осіб.
2. Недостатній контроль в галузі розподілу обов'язків	Недолік кадрового складу, а саме ризик шахрайства	<ul style="list-style-type: none"> – збільшення контролю з боку посадових осіб; – залежно від об'єкта введення додаткових управлінських звітів з чітко зазначеними термінами надання результатів внутрішнього аналізу, показники яких будуть порівнюватися з показниками результатів аналізу інших підрозділів або служб підприємства.
3. Недостатній контроль в адміністративно-управлінській сфері	Недостатній контроль під час розроблення та впровадження системи внутрішнього контролю	<ul style="list-style-type: none"> – розроблення чіткої структури менеджерського складу; – чітке формулювання та документальне оформлення зони відповідальності кадрового складу; – за можливості підприємства створення планово-економічного відділу, до функцій якого входимуть планування та контроль, зокрема за витратами підприємства; – розгляд можливостей залучення консалтингових та аудиторських фірм, а також фірм щодо дослідження ринків.

Будь-який процес, зокрема аналітичний, необхідно планувати та аналізувати, для чого потрібно розробляти проекти аналізу, в яких слід визначати об'єкт аналізу, складову частину, строки проведення такого аналізу, а також виконавця та одержувачів результатів аналізу. Особливо важливими є постановка цілі та розроблення аналітичних задач аналізу. Залежно від термінів виконання результати аналізу проміжкові або кінцеві, що також потрібно враховувати для подальшого використання результатів такого аналізу.

Продумані і різноманітні методи контролю-перевірочного аналізу всередині підприємства дають можливість отримати оцінку прийнятих рішень у вигляді якісних і кількісних показників. Такими інструментами аналізу, на нашу думку, можуть бути:

- загальний аналіз витрат по підприємству за звітний період (наприклад, рік), який дає змогу з'ясувати загальну картину та результати діяльності підприємства загалом;
- аналіз витрат за статтями, що дасть змогу проаналізувати витрати в рамках кожної статті;
- горизонтальний аналіз, що дає змогу порівняти показники витрат за окремою статтею звітного періоду з аналогічними показниками іншого звітного періоду;
- вертикальний аналіз, що визначає структуру або складову витрат з виявленням змін у них порівняно з попереднім періодом;
- порівняльний аналіз, що дає змогу проаналізувати внутрішньогосподарські показники між окремими підрозділами підприємства або міжгосподарські показники підприємства з показниками підприємства-конкурента, що діє

в такій же галузі; порівняння відбувається за середніми загальноекономічними даними.

Основним і досить важливим моментом є розробка форм таблиць для перевірки інформації, а також різних графіків та висновків аналізу. Повинні враховуватися різні фактори, періодичність, структура даних, що залежать від мети аналізу.

Тому, на нашу думку, перед проведенням аналізу будь-якого об'єкта потрібно розробити внутрішній нормативний документ, бажано затверджений керівником підприємства, в якому будуть зазначені всі особливості контролю-перевірочного аналізу.

Висновки. Проведене дослідження дало змогу виявити, що система контролю – це єдина аналітична система, до складу якої входять різні перевірочні етапи на різних рівнях і різних напрямках діяльності підприємства. Всі ці перевірочні етапи стосуються всіх процесів, що відбуваються всередині підприємства, а також і самої системи управління. За ступенем розвитку підприємства удосконалюються всі елементи, які входять в загальний механізм аналітичної системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю, або контролю-перевірочного аналізу, повинна включати в себе три сфери контролю, а саме бухгалтерську, адміністративну і бюджетну. У кожній з них є свої цілі і завдання.

Основними етапами системи внутрішнього аналізу й контролю є підготовчий етап, розробка системи методів, проведення контролю, оцінка ефективності проведених процедур. Така послідовність етапів дає можливість практичного застосування і впровадження системи

внутрішнього контролю та аналізу операційних витрат в діяльність торгового підприємства.

Необхідним компонентом оцінки системи внутрішнього контролю на підприємстві є використання методу бальної оцінки, який дає можливість розробити анкету з питаннями. Опитування дасть змогу з'ясувати, на яких саме ділянках є проблеми з контролем. Саме на базі результатів цього опитування, а також з урахуванням особливостей діяльності підприємства ми й будемо розробляти систему аналізу та контролю операційних витрат. Анкета складається з 20 питань, відповідь може бути або «так», або «ні». Кожному питанню присвоюється відповідна кількість балів, за результатами формується кінцева бальна оцінка, яка дає можливість проаналізувати ефективність контрольних заходів на підприємстві.

Серед основних проблемних зон, з якими може стикнутись підприємство, можна виділити три: недостатній контроль у бухгалтерській сфері; недостатній контроль в галузі розподілу обов'язків; недостатній контроль в адміністративно-управлінській сфері. Всі пропозиції стосовно кожної галузі контролю можна зазначити в загальному внутрішньому нормативному документі підприємства, який буде регламентувати відповідальність за неви-

конання у вигляді різних способів демотивації. З таким документом необхідно ознайомити весь кадровий склад підприємства.

Основним і досить важливим моментом аналізу і контролю операційних витрат є розробка форм таблиць для перевірки інформації, а також різних графіків та висновків аналізу. Повинні враховуватися різні фактори, періодичність, структура даних, що залежать від мети аналізу.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бунда О.М. Внутрішній контроль, як елемент запобігання порушень в обліку бюджетної установи / О.М. Бунда [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/72174>.
2. Присяжнюк Л.Г. Оптимізація витрат підприємств машинобудівної галузі / Л.Г. Присяжнюк [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ev.fmm.kpi.ua/article/view/108762>.
3. Гордополов В.Ю. Облік і контроль витрат операційної діяльності підприємств торгівлі : автореф. дис. ... канд. екон. наук / В.Ю. Гордополов ; Київський національний торговельно-економічний університет. – К., 2009. – 23 с.
4. Аналіз витрат виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства / [Н.В. Піскунова, М.Г. Федорець, К.С. Піскунова] [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/download/85/pdf_53.