

УДК 657

Домбровська Н.Р.*кандидат економічних наук,**доцент кафедри фундаментальних та спеціальних дисциплін
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу
Тернопільського національного економічного університету***ОСОБЛИВОСТІ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЮ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА
В УПРАВЛІННІ ПІДПРИЄМСТВАМИ ІЗ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ ЗЕРНА**

У статті розглянуто оперативний контроль витрат виробництва в системі управління підприємством. Констатовано відсутність дієвої системи контролю центрів витрат і центрів відповідальності. Запропоновано поетапне впровадження нормативного методу контролю в системі управління.

Ключові слова: внутрішній контроль, оперативний контроль, нормативний метод, витрати виробництва, управління.

**Домбровская Н.Р. ОСОБЕННОСТИ ОПЕРАТИВНОГО КОНТРОЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА
В УПРАВЛЕНИИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ ПО ЗАГОТОВКЕ И ПЕРЕРАБОТКЕ ЗЕРНА**

В статье рассмотрен оперативный контроль издержек производства в системе управления предприятием. Констатировано отсутствие действенной системы контроля центров затрат и центров ответственности. Предложено поэтапное внедрение нормативного метода контроля в системе управления.

Ключевые слова: внутренний контроль, оперативный контроль, нормативный метод, издержки производства, управление.

**Dombrovskaya N.R. FEATURES OF FORMATION OPERATIONAL CONTROL OF PRODUCTION COSTS IN ENTERPRISE
MANAGEMENT FOR THE PROCUREMENT AND PROCESSING OF GRAIN**

The article examines the operational control of production costs in the management of enterprises. It notes that the lack of an effective system to monitor the cost centers and responsibility centers. A phased introduction of regulatory control method in the control system.

Keywords: internal controls, operational controls, normative method, costs of production, management.

Постановка проблеми. Необхідність стабілізації економіки в сучасних умовах господарювання потребує суттєвого підвищення ролі інформаційного, методичного, організаційного та іншого забезпечення управління галузями національної економіки. У зв'язку з цим зростає потреба вдосконалення контрольних функцій на всіх рівнях управління, що відіграє важливу роль в управлінні економікою, особливо в умовах її сучасного трансформування. Це насамперед стосується внутрішнього оперативного контролю, що забезпечує правильне та ефективне ведення господарської діяльності підприємства, збереження його майна, а також виявлення й виправлення помилок та дає змогу своєчасно відображати показники у звітності для зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми контролю витрат виробництва в системі управління підприємством та управлінської спрямованості бухгалтерського обліку розглядалися в працях відомих вітчизняних та зарубіжних учених-економістів: В.А. Дерія, Р. Ван дер Віла, М.Д. Корінська, Д.М. Марченко, В.Ф. Палія, Т. Скоун, Г.М. Яровенко, М.Г. Чумаченко та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Вивчення економічної літератури показало, що серед наявних наукових видань з організації внутрішнього оперативного контролю витрат виробництва практично відсутні напрацювання, які стосуються зернопереробних підприємств. Процеси управління витратами таких виробництв поки що залишаються недосконалими. У них недостатньо враховано організаційно-технологічні особливості зернопереробних підприємств, які суттєво впливають на побудову обліку і контролю витрат.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних та організаційних аспектів оперативного контролю витрат виробництва в системі управління підприємств по заготівлі та переробці зерна.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливим засобом впливу на результати діяльності окре-

мих виробничих підрозділів суб'єкта господарювання в цілому за сучасних умов виступає ефективна та дієва система внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання всіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій [1, с. 46]. Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [2, с. 164].

Важливим видом внутрішнього контролю на підприємстві є внутрішній контроль витрат виробництва. Контроль витрат виробництва – це контроль процесів і чинників, що впливають на витрати виробництва та їх рівень, на формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції [3]. Властивою рисою внутрішнього контролю витрат виробництва є те, що він здійснюється саме в процесі господарської діяльності і дає можливість вчасно знаходити недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходів щодо їх усунення. В.А. Дерія контроль витрат на підприємстві поділяє на:

- попередній контроль, який відіграє важливу роль у мінімізації витрат у процесі їх планування, коли здійснюються узгодження планових матеріальних витрат, формування планового фонду оплати праці, визначення планових накладних витрат і обчислення коефіцієнтів їхнього розподілу, розрахунок норм та нормативів витрат;

- поточний контроль, який дає змогу постійно тримати під наглядом фактичні витрати на предмет їх відповідності плановим витратам, нормам і нормативам витрат;

– наступний контроль, цінність якого полягає в тому, щоб з'ясувати правомірність проведення витрат на основі певних документів [4, с. 53].

Вагомою ланкою в системі управлінського обліку є організація оперативного контролю формування витрат виробництва. Дослідження на підприємствах із заготівлі та переробки зерна показали, що тут оперативний контроль формування витрат здійснюється дещо неузгоджено. Як правило, оперативним тут вважають контроль, що здійснюється після завершення поточного місяця, коли відомі фактичні витрати за певними структурними підрозділами – центрами відповідальності в цілому. Така облікова інформація може бути сформована зі значним відставанням не тільки від фактів виникнення витрат, але й за датою визначення – на три, п'ять і більше днів після завершення поточного місяця, зважаючи на можливості аналітичного обліку, які є на підприємстві. Однак незалежно від того, опрацьовуються облікові реєстри на підприємстві за допомогою комп'ютерів чи вручну, такий контроль після завершення поточного місяця не може бути самодостатнім виходячи з вимог управлінського обліку.

Як зазначає Т. Скоун, у більшості випадків прямі витрати підконтрольні менеджерам [5, с. 28], тому від того, наскільки своєчасною буде інформація про проведення витрат, яка в управлінському обліку забезпечується завдяки оперативному контролю їх формування, вони зможуть впливати на це з більшою чи меншою активністю.

Виходячи з викладеного, для забезпечення активного впливу менеджерів на формування витрат оперативний контроль в управлінському обліку має ґрунтуватись насамперед на прогностичній оцінці їх поведінки, що передбачає перш за все розробку обґрунтованих нормативів витрат та оцінку їх доцільності ще до моменту здійснення. Разом із тим навіть висока точність розробки нормативів витрат не гарантує факту відхилень від них. Отже, поряд із прогностичним контролем рівня та доцільності витрат, в управлінському обліку не менш важливим є контроль фактичних витрат, який, на нашу думку, можна вважати оперативним лише при умові, якщо він здійснюється одночасно з виникненням витрат. Оскільки особливистістю підприємств із заготівлі та переробки зерна є чіткий поділ виробничого процесу на технологічні стадії, які відіграють вирішальну роль у формуванні витрат, важливо, щоб оперативний контроль формування витрат здійснювався саме за ними.

Зауважимо, що у вітчизняній економічній науці були спроби впровадження оперативного контролю формування витрат, щоправда, в інших галузях. Мається на увазі відома чекова форма оперативного контролю витрат, яка певною мірою давала змогу зіставляти в процесі виробництва фактичні витрати зі встановленими лімітами, здійснювати оперативний контроль цільового і раціонального використання ресурсів за об'єктами планування, обліку і статтями витрат, своєчасно вживати заходів із попередження перевитрат.

Незважаючи на те що чекова форма контролю вольовими методами інтенсивно впроваджувалась у 70–80-ті роки в сільськогосподарських підприємствах, вона не отримала розвитку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна внаслідок притаманних їй суттєвих недоліків. По суті, чекова форма контролю дублювала бухгалтерський облік витрат, адже статті витрат, які пропонувались у будь-яких рекомендаціях для відображення в чеках, були дуже укрупнені, не розшифровані роботи і послуги

тощо, що не сприяло підвищенню рівня обґрунтованості норм і нормативів споживання ресурсів. Тому ліміти витрат на виробництво, як показують дослідження, переважно обчислювались на основі узагальнених нормативів витрачання ресурсів за об'єктами витрат, а не мінімально можливих за даних умов виробництва.

На нашу думку, у тих умовах спрацював синдром огульного заперечення будь-якого позитивізму щодо зарубіжної практики обліку й контролю, який не дав можливості використати вже напрацьований досвід поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Достатньо зазначити, що і відомі вчені [6, с. 126] змушені були негативно ставитись до так званого «капіталістичного» обліку, хоча зараз саме його надбання є прогресивнішим за ті, які становили «відмінності» соціалістичного обліку, зокрема щодо організації управлінського обліку. Очевидна абсурдність поділу обліку за ідеологічними штампами (адже не може бути подвійний запис операцій, рахунок, тип змін у балансі тощо капіталістичним чи соціалістичним) негативно відбилась на наукових дослідженнях. Проявилось це у безперспективності включення чекової форми контролю витрат у вітчизняну практику, яка хоч і вважалась такою, що дає змогу оперативно їх контролювати, насправді забезпечувала певною мірою лише їх наступний контроль.

Більш високим рівнем оперативного контролю було запровадження на підприємствах принципів нормативного методу обліку витрат або окремих його елементів. Однією з переваг нормативного методу є своєчасність подання ним інформації управлінській системі, що давало змогу оперативно реагувати на виявлені недоліки в організації праці на окремих ділянках і вживати відповідні заходи, спрямовані на їх ліквідацію, безпосередньо в процесі виробництва продукції, а не після закінчення звітного періоду.

Нормативний метод обліку почав формуватись у нашій країні ще в 30-ті роки. На його становлення значний вплив мала система «стандарт-кост». За допомогою порівняння двох систем можна виявити їх подібність у підходах до контролю виробничих витрат. Однак між нормативним методом обліку і калькулюванням собівартості продукції та системою нормативних витрат «стандарт-кост» існують відмінності у способі калькулювання (повне включення накладних витрат у вітчизняній практиці і часткове – за «стандарт-кост»), у способі встановлення нормативів і стандартів (більш жорстко регламентованих у вітчизняній практиці), відображенні затрат на рахунках бухгалтерського обліку [7, с. 119].

Зазначимо, що особливості ринкової економіки зумовлюють те, що всі служби управління потребують системи нормативних витрат («стандарт-кост»). Наприклад, служба загального управління – для визначення кошторисно-прогнозованих витрат і необхідних ресурсів; служба маркетингу – для встановлення цін на продукцію, прийняття рішень про згоду або відмову на замовлення; виробничий менеджмент – для контролю витрат через аналіз відхилень для подання звітів про результати діяльності та визначення відповідальності; бухгалтерія – для калькуляції собівартості реалізованої продукції, оцінки товарно-матеріальних запасів [7, с. 120].

На нашу думку, у сучасних умовах доцільне поєднання впровадження нормативного методу контролю у системі управлінського обліку.

Перший важливий етап – введення елементів нормативного методу в первинний облік, який передбачає розрахунок нормативів витрат і здійснення

контролю над ними при виконанні господарських операцій за допомогою первинних документів.

На другому етапі здійснюється накопичення облікових даних про фактичні витрати та їх відхилення від норм у регістрах аналітичного обліку, за якими і проводиться контроль.

Оскільки не всі види витрат можна і доцільно оперативно вивчати, то нормативну систему контролю витрат потрібно розділити на підсистеми нормативно-оперативного і нормативно-місячного контролю. При цьому нормативно-оперативний контроль має проводитися постійно і охоплювати тільки оперативно-контрольовані статті витрат, тобто ті, частка яких найбільша і розмір яких залежить від роботи колективу центрів відповідальності.

Найбільш важливим і ефективним елементом нормативного методу є оперативне виявлення, облік

і контроль відхилень від норм за видами продукції, причинами й місцями виникнення, а також облік зміни норм. Організація оперативного контролю виробничих витрат за даними нормативного обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна може бути такою (рис. 1).

Отже, сфера контролю охоплює як прямі, так і непрямі витрати. Контроль здійснюється за контрольними параметрами, якими є відхилення від установлених норм виробничих витрат за окремими статтями. Системою контролю охоплюються всі основні організаційно-структурні підрозділи та технологічні процеси і фази.

Без належної організації оперативного використання інформації про відхилення від норм і зміни норм, як зазначає В.Ф. Палій [8, с. 87], упровадження нормативного методу обліку і контролю витрат не може сприяти посиленню роботи з економії і бережливості у використанні ресурсів виробництва. При цьому облік зміни норм забезпечує оперативний контроль упровадження організаційно-технічних заходів. Несвоєчасне внесення зміни норм в облік призводить до того, що на виробництві застосовуються змінені норми, а в обліку – попередні, що й створює необґрунтовані відхилення від норм.

Інформація про відхилення є найважливішою у системі оперативного контролю, оскільки дає можливість з усіх показників виробничої діяльності виділити найбільш суттєві, що мають вирішальний вплив на результати роботи, знизивши інформаційне перевантаження працівників управління, зосередивши їхню увагу на найбільш суттєвих відхиленнях від плану, оперативного завдання чи норми. Контроль відхилень від норм має бути оперативним настільки, щоб сприяти швидкому усуненню негативних відхилень і нормалізації виробництва. Це означає, що контроль відхилень від норм витрат повинен проводитися у процесі формування собівартості, а не після закінчення виробничого циклу чи певного періоду, тобто безпосередньо в момент виникнення витрат. При цьому важливо встановити оптимальну періодичність виявлення відхилень від норм за окремими видами витрат упродовж місяця. Так, для здійснення оперативного контролю і регулюючого впливу на структурні підрозділи необхідні відомості про відхилення за період, що дорівнює трьом-семи дням, декаді або в цілому за місяць. Оскільки інформація має надходити в разі потреби, то оперативний контроль відхилень від норм має бути невід’ємною складовою частиною регулювання та організації виробничого процесу.

Відхилення за своїм характером можуть бути різними, що, своєю чергою, призводить до відмінностей оперативного регулювання їх виникнення. В одних випадках їх поява не потребує втручання працівників управлінської ланки і спеціалістів. До них належать відхилення, які мають випадковий характер, легко контролюються і незначні за своїми розмірами. У такому разі потрібно визначити межі допустимих відхилень, за якими немає

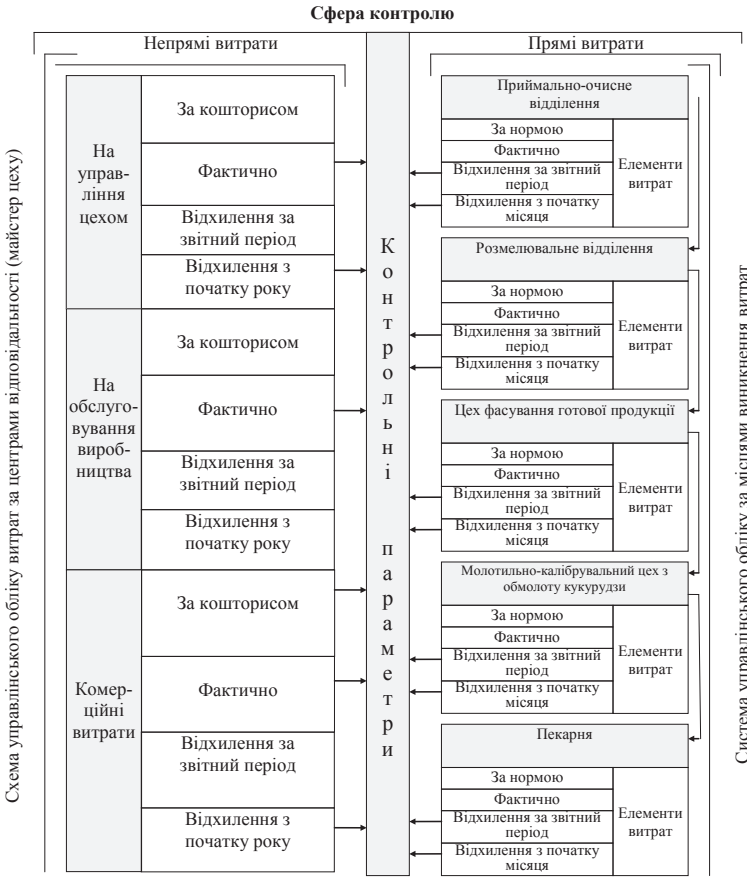


Рис. 1. Організація оперативного контролю виробничих витрат на ДП «Чортківський комбінат хлібопродуктів»



Рис. 2. Схема оперативного контролю в процесі управління виробництвом

потреби вживати оперативних заходів і отримувати пояснення відповідальних осіб. До другої групи відхилень відносять ті, які суттєві за своїми розмірами, але мають тимчасовий характер і легко усуваються в наступному періоді (тиждень, декада). При цьому необхідні коригуючі дії управління. Останньою групою відхилень є ті, які мають постійний характер і потребують серйозного втручання керівництва. Цей підхід чітко відображений на схемі контрольного процесу управління, запропонованій М.Г. Чумаченко [9, с. 36] (рис. 2).

Результативність оперативного методу контролю витрат значною мірою залежить від правильного обліку відхилень від норм, тому заслуговує на увагу перспектива впровадження поопераційного обліку витрат, запропонованого Купером. Поопераційний облік ґрунтується на ідеї, що продукція – не причина виникнення витрат, а причина операцій (робіт), у результаті яких виникають витрати [5, с. 77]. За цим методом операції, що залежать від одного й того самого чинника, об'єднуються в групи затрат. На нашу думку, у системі управлінського обліку оперативний контроль витрат за технологічними стадіями можна забезпечити за умови застосування нормативного поопераційного обліку, що й є головним у забезпеченні нерозривності контролю і формування витрат, які в ідеалі мають здійснюватись синхронно. При умові забезпечення автоматизації управлінського обліку на підприємствах із заготівлі та переробки зерна, на нашу думку, це цілком реально.

Важливим аспектом оперативного контролю формування витрат виробництва є документування відхилень від норм і нормативів витрат. Є різні підходи до цього: застосування сигнальних документів або використання існуючих первинних документів. Ми схилиємося до другої позиції, однак вважаємо, що до існуючих первинних і зведених документів потрібно внести корективи. Зокрема, ввести додаткові графи, в яких відображувати нормативні витрати, відхилення від норм (документовані та недокументовані), причини відхилень та напрями їх усунення. Із використанням комп'ютерно-технологічної документації можна досягти максимальної оперативності та аналітичної цінності облікової інформації, необхідної для контролю і прийняття управлінських рішень. Причини відхилень можна встановити також у процесі машинної обробки первинних даних. Для цього потрібно розробити відповідні програми з використанням достатньо місткої нормативно-довідкової інформації. Наприклад, для того щоб встановити доплати за роботи, які не передбачені технологічними картами, у нормативно-довідковій інформації ПЕОМ необхідно закласти копію технологічної карти виробництва окремих видів продукції. При АСОІ зіставлен-

ням фактичних витрат із нормативними створюється система оперативного контролю видів витрат, відхилення від норм, причин виникнення та винних.

Отже, на основі сформованих масивів нормативно-довідкової інформації, введених фактичних даних за допомогою АРМ формується вихідна контрольна інформація у вигляді відеограм «Інформація про відхилення фактичної собівартості від норм і причини їх виникнення». Використання ПЕОМ дає можливість уникнути недокументованих відхилень від норм витрат і водночас – зменшити частку задокументованих даних у загальному обсязі облікової інформації. При цьому вихідні дані повинні насамперед видаватись на екрані дисплея АРМ спеціаліста і лише в разі особливої потреби роздруковуватись.

Висновки. Отже, дослідивши організацію проведення оперативного контролю формування витрат виробництва в системі управління досліджуваних підприємств, можна констатувати, що здійснення цього виду контролю є важливим засобом впливу на результати діяльності окремих виробничих підрозділів суб'єкта господарювання в цілому. Своєчасне виявлення як позитивних, так і негативних відхилень дає можливість активно впливати на формування витрат виробництва, усувати причини, що зумовлюють виникнення необ'єктивних відхилень.

Дотримання розроблених рекомендацій дасть змогу оперативно управляти витратами на виробництво в кожному центрі відповідальності та впливати на показники фінансового стану підрозділу та підприємства в цілому.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінка. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
2. Марченко Д.М. Удосконалення організації внутрішнього фінансового контролю підприємств / Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко // Актуальні проблеми економіки. – 2010. – № 2. – С. 163–171.
3. Столяр Л.Г. Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр // Наукові Інтернет-конференції [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/stolyar>.
4. 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.
5. Скоун Т. Управленческий учёт / Т. Скоун; пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили. – М.: Аудит; Юнити, 1997. – 179 с.
6. Зудилин А.П. Бухгалтерский учёт на капиталистических предприятиях / А.П. Зудилин. – М.: УДН, 1990. – 326 с.
7. Управленческий учёт / Под ред. В. Палия и Р. Вандер Вила. – М.: Инфра-М, 1997. – 480 с.
8. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М.: Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
9. Чумаченко М.Г. Розвиток управлінського обліку / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 10. – С. 2–9.