

Дані рис. 2 також свідчать про достатньо низький рівень спроможності внутрішнього контролю встановлювати порушення. Розрахований коефіцієнт встановлення порушень власником / виконавчим органом управління для товариства по генеральній сукупності (*K втк заг*), який склав 0,5, засвідчив факт неякісного контролю у першій (0,3), третій (0,4), четвертій (0,45), шостій (0,45) групах.

В цілому, найкращі показники має п'ята група підприємств, які є збитковими, проте рівень чистого збитку за 2008 р є меншим за розмір чистого збитку 2007 р., що свідчить про поступове поліпшення фінансового стану підприємства.

Висновки. Дослідження діяльності господарських товариств свідчить, що збитковість підприємств обумовлена не тільки зовнішніми та внутрішніми факторами чинного бізнес-середовища, а й неналежним рівнем корпоративного управління, недотриманням норм організації та здійснення управління товариствами, що, у свою чергу, пов'язано з відсутністю професійної підготовки керівників. Високий рівень збитковості також залежить від існування суттєвих недоліків в організації та проведенні контролю, як органом стратегічного управління, так і органом оперативного управління. Усунення встановленого недоліку, - зниження частки збиткових підприємств може бути здійснено за рахунок упровадження систем внутрішнього контролю на засадах визначення об'єктів внутрішнього контролю, встановлення локальних норм функціонування об'єктів управління / контролю, а також стандартизації на підставі науково-обґрунтованих принципів внутрішнього контролю.

Список використаної літератури

1. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
2. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: [моногр.] / М.Д. Корінько – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 395 с.
3. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: [монографія] / В.Ф. Максимова. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
4. Пантелеєв В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П. Пантелеєв ; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
5. Статистичний щорічник України за 2008 рік. [За ред. О.Г. Осауленка]. К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2009. – 566 с.

УДК 657.471

МОДЕЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

*К.В. Безверхий, аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту в АПК
ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»*

In the article is found the essence of the modeling process during the internal control of indirect costs of industrial enterprises. Developed and proposed to introduce a model of the internal control of indirect costs on the domestic industrial enterprises.

В статті виявлена суть процесу моделювання при проведенні внутрішньогосподарського контролю косвенних расходов промислових підприємств. Розроблено і пропонується впровадити модель проведення внутрішньогосподарського контролю косвенних расходов на вітчизняних промислових підприємствах.

Вступ. Моделювання та розробка моделей відіграють значну роль в духовній, культурній та практичній діяльності суспільства. Тому закономірно, що однією зі складових методологій внутрішньогосподарського контролю є побудова і використання моделей.

В теорії та практиці здійснення внутрішньогосподарського контролю на вітчизняних промислових підприємствах досить продуктивним є метод моделювання, зокрема дослідження процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, що дасть змогу ефективно контролювати, а отже управляти непрямыми витратами підприємства.

Постановка задачі. Питання моделювання процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств не знайшло широкого відображення у науково-практичній літературі, за винятком наукових праць Ю. Давидова та нашої доповіді на тему: „Моделювання процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат” у вигляді тез на міжнародній науково-практичній конференції „Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні”, яка проводилася 23-24 квітня 2010 р. у місті Тернополі. Хоча, необхідно зауважити, що питанням бухгалтерських інформаційних моделей непрямих витрат промислових підприємств присвячено чимало праць вітчизняного вченого-науковця Г. Бекрєневої. Отже, це питання є актуальним для подальшого дослідження та проведення науково-практичних дискусій.

Тому метою цієї статті є спроба розробити та запропонувати модель процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат промислових підприємств, як складової системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому.

Результати. Для побудови ефективної моделі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат підприємства, пропонується спочатку звернутися до визначення сутності терміну „моделювання” з його філософським тлумаченням.

З філософської точки зору, як зазначає колектив вітчизняних вчених-філософів Є. Причепій, А. Черній та Л. Чекаль у підручнику „Філософія”, „моделювання - це метод дослідження певних об'єктів, який передбачає відтворення їхніх властивостей на іншому об'єкті – моделі, що є аналогом оригінального об'єкта” [1, с.325].

Модель є допоміжним об'єктом у процесі пізнання й одночасно результатом відображення найбільш істотних властивостей об'єкту або процесу.

Основне завдання моделювання полягає у створенні образу, завдяки якому стають зрозумілими властивості та зв'язки досліджуваного об'єкту: внутрішні (між елементами його структури), зовнішні (зв'язки з іншими об'єктами – моделями зовнішніх об'єктів).

У наших попередніх дослідженнях нами було виділено моделювання серед загальнонаукових методичних прийомів внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як „прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні об'єкта, явища його аналогом, моделлю, що містить існуючі риси оригіналу” [2, с. 23]. Метод моделювання підпорядковується певним закономірностям, а також є новим ступенем узагальнення даних про факти господарського життя, закономірності і шляхи розвитку внутрішньогосподарського контролю, а його застосування в умовах ринку, стає необхідною умовою розвитку контролю. Необхідність застосування цього методу в дослідженнях методології внутрішньогосподарського контролю пов'язано з тим, що створення нового знання щодо господарських процесів у рамках будь-якої теорії завжди пов'язане з процесом пізнання, під яким виходячи з підходу діяльності розуміють уявне конструювання таких форм знань, які ми спочатку придумуємо, а потім вкладаємо в об'єкт, тобто з теоретичним конструюванням моделей об'єкту, що вивчається, та їх онтологізацією.

Колектив вітчизняних авторів Ю. Лега, В. Яценко та В. Мельник визначають модель як матеріальний об'єкт, який у процесі дослідження замінює об'єкт-оригінал так, що його детальне вивчення дає нові знання про об'єкт-оригінал [3, с. 17]. Ми не погоджуємося з тезою колективу вищезазначених авторів стосовно визначення моделі як матеріального об'єкта, тому що в загальному модель може існувати як в матеріальній, так і в нематеріальній формі.

Провідні вітчизняні вчені-науковці Н. Малюга та К. Боримська у колективній монографії „Бухгалтерський облік, контроль, аналіз: соціальні орієнтири” вказують, що „під моделлю будемо розуміти створену або обрану об’єктом систему, яка відтворює істотні для конкретної цілі пізнання сторони (явища, властивості, процеси, відносини) об’єкта, що вивчається, та слугує опосередкованим способом отримання знання про цей об’єкт” [4, с. 113]. Лаконічним є тлумачення Л. Трохименко що до поняття „моделі”, а саме: „...предмет, відтворений у зменшеному, іноді у збільшеному або натуральному вигляді” [5, с. 118]. Щодо розуміння сутності терміну „моделювання”, то Т. Давидюк зазначає наступне: „...моделювання, будучи процедурою побудови моделей для вивчення їх за допомогою об’єктів або процесів, відображає процес виокремлення найбільш характерних яких-небудь об’єктів або наявних властивостей. Завдяки моделюванню розкриваються окремі властивості та функції предметів, речовин, явищ, тенденцій їх розвитку” [6, с. 399]. Інше визначення надає Л. Трохименко щодо сутності терміну „моделювання” наступне: „...дія в значенні моделювати, створювати модель чого-небудь; метод пізнання явищ і процесів, який ґрунтується на заміні об’єкта дослідження (оригіналу) моделлю” [5, с. 101]. Вітчизняні автори Ю. Лега, В. Яценко та В. Мельник під моделюванням розуміють процес побудови, вивчення та використання моделей. Воно обов’язково включає побудову абстракцій, аналогій, конструювання наукових гіпотез [3, с. 17].

Слушною є думка вітчизняного вченого-науковця М. Пушкаря: „На моделях можна краще вивчити взаємозв’язки між окремими елементами системи обліку, знайти і описати невідомі раніше закономірності, нові шляхи його розвитку” [7, с. 80]. Зазначену тезу можна застосувати й до розробки системи внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.

Ми підтримуємо думку Я. Соколова, що „вся історія бухгалтерського обліку – це історія розвитку моделей, від простіших (ізоморфних) до все більше складних і абстрактних (гомоморфних), таких, що дозволяє спростити управління господарськими процесами і зробити це управління ефективнішим” [8 с.3]. Вважаємо за доцільне вищезазначену тезу використати до внутрішньогосподарського контролю підприємства, зокрема до внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат.

Моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат може застосовуватися у двох аспектах: для вивчення і удосконалення процесу самого контролю – організаційний аспект; для вивчення об’єктів контролю – методичний аспект. Необхідно зауважити, що чим досконаліша модель внутрішньогосподарського контролю, тим більше ефекту отримує і сама господарська діяльність господарюючого суб’єкта (підприємства, установи, організації). Розвиток теорії та практики внутрішньогосподарського контролю повинен бути направлений на створення таких моделей внутрішньогосподарського контролю, що забезпечать найбільшу його дієвість.

Розроблену модель внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю промислового підприємства подано на рис. 1.

Нами пропонується детально розглянути один із елементів підсистеми внутрішньогосподарського контролю підприємства – процес здійснення внутрішньогосподарського контролю у системі бухгалтерського обліку непрямих витрат. Він передбачає виконувати наступні етапи контролю:

1. Перевірка правильності документального оформлення господарських операцій з обліку непрямих витрат. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- наявність дозвільно – розпорядчих документів щодо здійснення господарських операцій щодо непрямих витрат підприємства;

- правильність оформлення первинних документів з обліку непрямих витрат у відповідності до чинного законодавства.



Рис. 1. Модель підсистеми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат як складової системи внутрішньогосподарського контролю підприємства в цілому

2. Перевірка відображення непрямих витрат в облікових регістрах (книгах, відомостях, журналах, тощо) бухгалтерського обліку та їх відповідності первинним документам. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- відповідність записів у регістрах бухгалтерського обліку первинним документам з обліку непрямих витрат підприємства;
- правильність застосування субрахунків, що затверджені Робочим планом рахунків підприємства для обліку непрямих витрат.

3. Перевірка розподілу непрямих витрат, віднесення їх на фінансовий результат підприємства. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- правильність розподілу непрямих витрат на підприємстві;
- методику оптимального розподілу непрямих витрат підприємства.

4. Формування звітності підприємства. На цьому етапі нами пропонується перевірити таке:

- відповідність сум витрат на збут, що відображені у р. 070 „Адміністративні витрати” ф. № 2 „Звіт про фінансові результати”, оборотам за кредитом рахунка 92 „Адміністративні витрати” з дебету рахунка 791 „Результати операційної діяльності”;

- контролю непрямих витрат на підприємстві є застосування дієвих аналітичних процедур фактичного здійснення контролю, однією з яких є економічний аналіз. Враховуючи вищенаведену тезу, можна виділити модель економічного аналізу непрямих витрат підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю, що наведена на рис.2.

Вихідна (інформаційна) база для здійснення процесу аналітичних досліджень в системі внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат формується за вихідною інформацією кошторисів (планів, бюджетів, нормативів, лімітів тощо) непрямих витрат, за даними бухгалтерського обліку. Враховуючи управлінський аспект аналізу непрямих витрат, виділяємо його аналітичні оцінки, пов'язані з пошуком резервів зниження витрат та можливостями їх оптимізації.

Для цього визначимо послідовність проведення економічного аналізу непрямих витрат. На першому етапі „Узагальнюючий аналіз непрямих витрат підприємства” дають загальну оцінку (аналіз) виконання кошторису (плану, бюджету, нормативу, ліміту тощо) непрямих витрат в розрізі економічних елементів, на другому етапі „Аналіз граничного рівня непрямих витрат підприємства” – оцінку відхилень фактичних витрат від їх граничного рівня, на третьому етапі „Аналіз виконання кошторису непрямих витрат” – аналіз виконання кошторису непрямих витрат, на четвертому етапі „Аналіз непрямих витрат за калькуляційними статтями” – аналіз повної собівартості окремих видів продукції з врахуванням непрямих витрат, на п'ятому етапі „Аналіз нормативної бази формування непрямих витрат за видами діяльності” – аналіз нормативної бази непрямих витрат за видами діяльності, на шостому етапі „Аналіз непрямих витрат за центрами формування (центрами відповідальності)” – аналіз непрямих витрат за центрами відповідальності організаційної структури підприємства, на сьомому – „Аналіз впливу зміни непрямих витрат на кінцеві фінансові результати” дають оцінку впливу зміни непрямих витрат підприємства на кінцеві результати виробничо-господарської діяльності господарюючого суб'єкта.

Висновки. Отже, враховуючи вищевикладене, можна сказати, що моделювання внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат – це дослідження процесу здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат, їх складових, щоб обрати найбільш дієві шляхи здійснення внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат і оцінити потенційні наслідки при прийнятті альтернативних управлінських рішень.

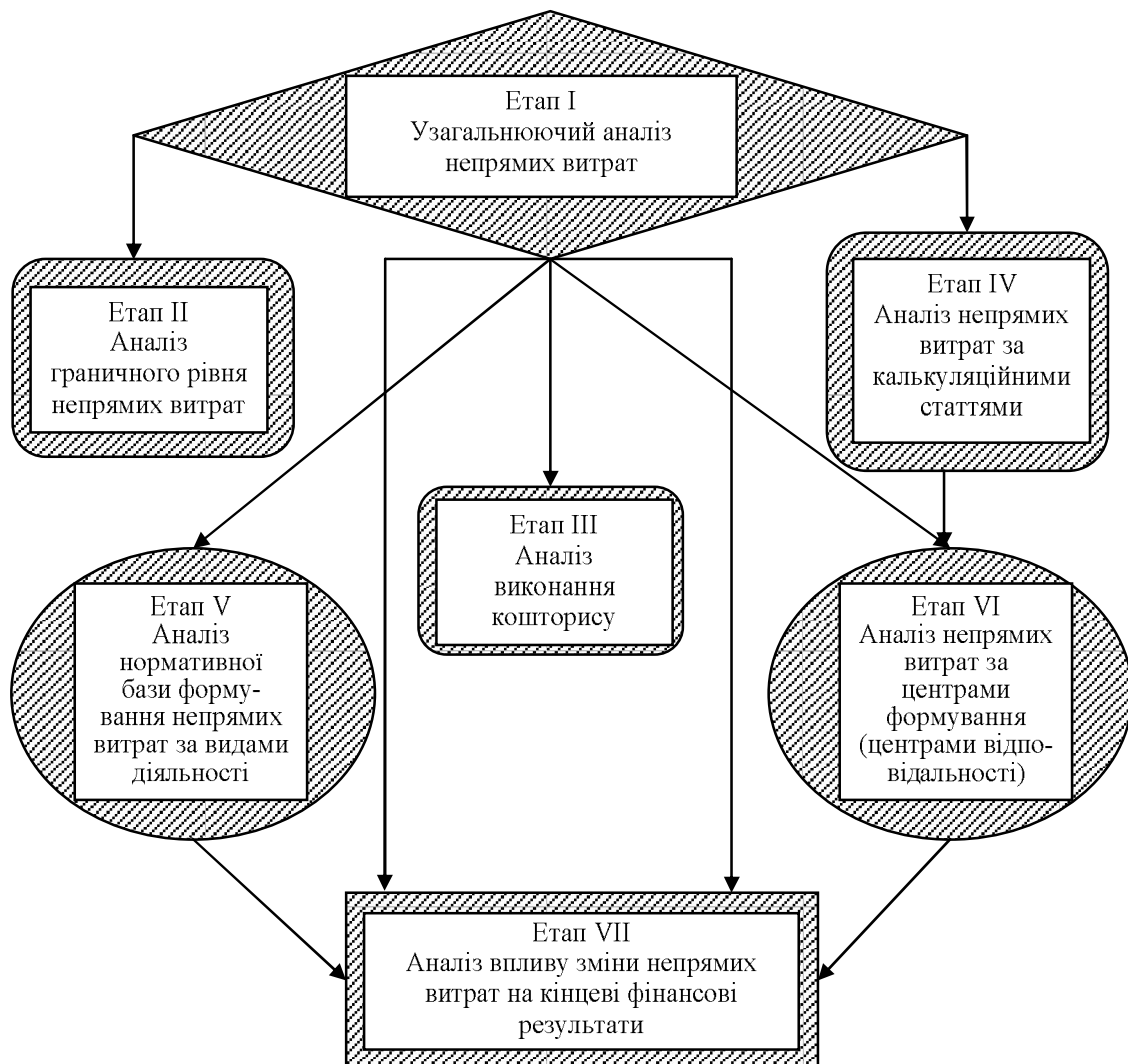


Рис. 2. Модель економічного аналізу непрямих витрат підприємства для потреб внутрішньогосподарського контролю

Список використаної літератури

1. Причепій Є.М. Філософія: [Підручник] / Є.М. Причепій, А.М. Черній, Л.А. Чекаль. – К.: Академвидав, 2007. – 592 с.
2. Безверхий К.В. Методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю непрямих витрат / К.В. Безверхий // Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 22-25.
3. Лега Ю.Г. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті: [навч. посіб.: для студ. екон. спец.] / Ю.Г. Лега, В.М. Яценко, В.В. Мельник. – Черкаси: ЧДТУ, 2008. – 147 с.
4. Малюга Н.М. Моделирование деятельности предприятия в системе счетов бухгалтерського учета / Н.М. Малюга, Е.П. Боримская // Бухгалтерський учет, контроль, аналіз: соціальні орієнтири: [Монографія] под общ. ред. Ф.Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – С. 108-160.
5. Трохименко Л.М. Основи наукових досліджень з обліку та аудиту: [Навч. –метод. посіб. для самост. вивч. дисц.] / Л.М. Трохименко. – К.: КНЕУ, 2008. – 184 с.
6. Малюга Н.М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект: [Монографія] / Н.М. Малюга, Т.В. Давыдюк. – Житомир: ЧП „Рута”, 2003. – 512 с.
7. Пушкар М.С. Розробка системи обліку [Навчальний посібник] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198 с.
8. Соколов Я.В. Моделирование и его роль в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов // Бухгалтерський учет. – 1996. – № 6. – С. 3-8.