

**О. А. Юрченко**

аспірант кафедри бухгалтерського обліку
Національної академії статистики, обліку та аудиту, Київ, Україна
Yurchenko@mail.ru

МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Анотація. У статті розкрито методику проведення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності, висвітлено особливості застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки інших витрат операційної діяльності. Визначено основні етапи внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності, досліджено послідовність перевірки

витрат на дослідження і розробку та запропоновано робочі документи внутрішнього контролера, які відображатимуть результати проведеної перевірки.

Ключові слова: внутрішній контроль, інші витрати операційної діяльності, методика внутрішнього контролю.

А. А. Юрченко

аспірант кафедри бухгалтерського учета
Національної академії статистики, учета и аудита, Киев, Украина

МЕТОДИКА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Аннотация. В статье раскрыта методика проведения внутреннего контроля расходов операционной деятельности, освещены особенности применения методических приемов документального контроля при проверке расходов операционной деятельности. Определены основные этапы внутреннего контроля расходов операционной деятельности, исследованы последовательность проверки расходов на исследования и разработку и предложены рабочие документы внутреннего контролера, отображающие результаты проведенной проверки.

Ключевые слова: внутренний контроль, расходы операционной деятельности, методика внутреннего контроля.

A A Yurchenko

Ph.D. Student,
National Academy of Statistics, Accounting and Auditing, Kyiv, Ukraine

METHOD OF OPERATING COSTS INTERNAL CONTROL

Abstract. In the article the method of operating costs internal control is represented, it highlights features of the techniques of documentary control costs application when checking operations. The basic stages of operating costs internal control are examined, the test sequence of expenditure on research and development are conducted, and the proposed internal auditor working papers that show the results of the audit are worked out.

Key words: internal control; costs of operations; methods of internal control.

JEL classification: M40, M41, M49

Постановка проблеми. Методичні розробки в галузі дослідження систем внутрішнього контролю недостатньо повно відповідають сучасним інформаційним потребам управління, особливо на фармацевтичних підприємствах, оскільки не можуть оцінити здатність цих систем гарантувати стійкість і легітимність бізнесу, ступінь реалізації потенціалу його розвитку. Це обумовлює актуальність розробки методики проведення внутрішнього контролю та впровадження у практику управління фармацевтичних компаній більш досконалого аналітичного інструментарію, що дозволяє виявляти напрями поліпшення систем внутрішнього контролю із мінімальними тимчасовими витратами і рівнем суб'єктивізму в судженнях фахівців. Недостатнє усвідомлення ролі витрат іншої операційної діяльності при формуванні повної собівартості фармацевтичної продукції на практиці призводить до непередбачених управлінських рішень, що негативно позначається на фінансових результатах діяльності вітчизняних підприємств фармацевтичного ринку. Тож розробка методики внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності забезпечить ефективне ведення зазначених операцій на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності розглядали такі вітчизняні науковці: Т. А. Бутинець [1], Є. В. Калюга [2], М. Д. Корінко [3], Р. О. Костирко [4], В. Ф. Максимова [5], С. М. Петренко [6], Т. Ю. Серебрякова [7], а також зарубіжні вчені: Р. Хілтон (*Ronald W. Hilton*), Д. Хан (*D. Khan*) [8], Б. Харольд (*Bierman Jr. Harold*), Е. Хендріксен (*E. Hendriksen*), Л. Шнейдман (*L. Shneydman*).

Метою статті є обґрунтування методичних прийомів та способів здійснення внутрішнього контролю витрат іншої

операційної діяльності задля уникнення порушень норм законодавства і забезпечення ефективності функціонування підприємства.

Основні результати дослідження. Ефективність проведення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності залежить насамперед від того, наскільки переслідувані ним цілі відповідають меті фінансово-господарської та управлінської діяльності підприємства. Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Під методикою контролю розуміють сукупність методів контролю. Методика – це сукупність правил здійснення конкретного дослідження, набір інструментів, предметів, що використовуються за конкретних обставин [1, с. 240]. Метод являє собою сукупність певних прийомів. Прийоми – це якісно однорідна контрольна дія ревізора, спрямована на виявлення, дотримання певних нормативних положень суб'єктом господарювання [3, с. 112].

Прийоми внутрішнього контролю поділяються на документальні та фактичні. Фактичні прийоми внутрішнього контролю застосовуються тільки тоді, коли об'єктом дослідження виступають активи підприємства або перевіряє підлягає дотримання посадовими особами своїх повноважень. До них можна віднести інвентаризацію, службове розслідування, обстеження, експертну оцінку тощо. Оскільки об'єктом дослідження є витрати підприємства на здійснення іншої операційної діяльності, то внутрішній контролер під час їх перевірки може використати лише прийоми документального контролю (табл. 1).

З метою досягнення ефективного результату пропонуємо внутрішній контроль за витратами від іншої опе-

Особливості застосування методичних прийомів документального контролю під час перевірки витрат іншої операційної діяльності		
№ з/п	Прийом контролю	Призначення
1.	Арифметична перевірка	Використовується для визначення правильності нарахування та списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати підприємства.
2.	Формальна перевірка	Передбачає перевірку правильності оформлення первинних документів (заповнення всіх реквізитів), на основі яких робилися облікові записи за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності».
3.	Нормативно-правова перевірка	Дає змогу встановити законність здійснення господарської операції. Цей прийом документального контролю проводиться в таких випадках: - при відображенні витрат іншої операційної діяльності в бухгалтерському обліку (перевірка правильності застосування рахунків бухгалтерського обліку); - під час виявлення порушень в обліку витрат іншої операційної діяльності (перевірка дотримання правильності записів у робочій документації внутрішнього контролера щодо понесених витрат).
4.	Взаємна перевірка	Дозволяє перевірити різні за характером документи, у яких знаходить своє відображення одна й та сама операція, на предмет їх достовірності й відповідності показників інших витрат операційної діяльності. Взаємна перевірка використовується внутрішнім контролером для виявлення неправильних бухгалтерських проведення, або проведення, які не підтверджені первинними документами.
5.	Експертна перевірка	Спрямована на виявлення фактів підробок та дописування в первинних документах, які підтверджують понесення витрат іншої операційної діяльності.
6.	Зустрічна перевірка	Полягає у співставленні одного і того ж самого документа на різних підприємствах.
7.	Логічна перевірка	Застосовується під час контролю за нестачею і втратами від псування цінностей, коли необхідно виявити можливі розкрадання та зловживання матеріально відповідальних осіб.

Джерело: Складено автором на основі [3]

раційної діяльності здійснювати в певній послідовності (рис. 1).

На першому етапі внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності внутрішній контролер: вивчає законодавчу та нормативно-правову базу, яка регламентує порядок ведення їх обліку; перевіряє установчі документи, накази, фінансову звітність, матеріали попередніх перевірок та іншу документацію підприємства, що відображає порядок нарахування і списання витрат іншої операційної діяльності; складає робочий план та програму внутрішньої перевірки витрат іншої операційної діяльності, а саме: визначає методику їх внутрішнього контролю, прописує дії контролера, послідовність перевірки, терміни виконання тощо.

Програма внутрішньої перевірки витрат іншої операційної діяльності повинна містити перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких контролер отримує достатні та надійні докази відповідно до поставленої мети перевірки.

Другий, основний, етап перевірки пов'язаний із: проведенням аналізу первинних та зведених бухгалтерських документів щодо нарахування і списання витрат іншої операційної діяльності; здійсненням суцільної перевірки за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності»; контролем за правильністю віднесення статей інших витрат операційної діяльності до складу витрат, які зменшують оподатковуваний дохід платника податку на прибуток; перевіркою достовірності показників фінансової звітності щодо інших витрат операційної діяльності.

Перевіряючи витрати іншої операційної діяльності, необхідно проаналізувати їх струк-

туру, звернути увагу на статті, які займають найбільшу частку в загальній сумі витрат іншої операційної діяльності. З огляду на це пропонуємо розпочати роботу з перевірки витрат на дослідження і розробки, на які припадає найбільша питома вага у складі витрат іншої операційної діяльності фармацевтичних підприємств (рис. 2).

На першому етапі внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки проводиться перевірка законності їх визнання у складі витрат на дослідження та розробки. Крім того, внутрішній контро-

лер має перевірити, чи справді понесені витрати пов'язані з дослідженнями і розробками нового фармацевтичного продукту. Документальний контроль за понесеннями витрат полягає в перевірці правильності оформлення таких первинних документів: договорів на науково-дослідні роботи, актів виконаних робіт, калькуляцій щодо формування собівартості виконаних робіт. Наступним етапом є внутрішній контроль за правильністю відображення витрат на дослідження і розробки на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та звітності.

Внутрішній контроль сумнівних та безнадійних боргів передбачає: перевірку інформації про правильність нара-

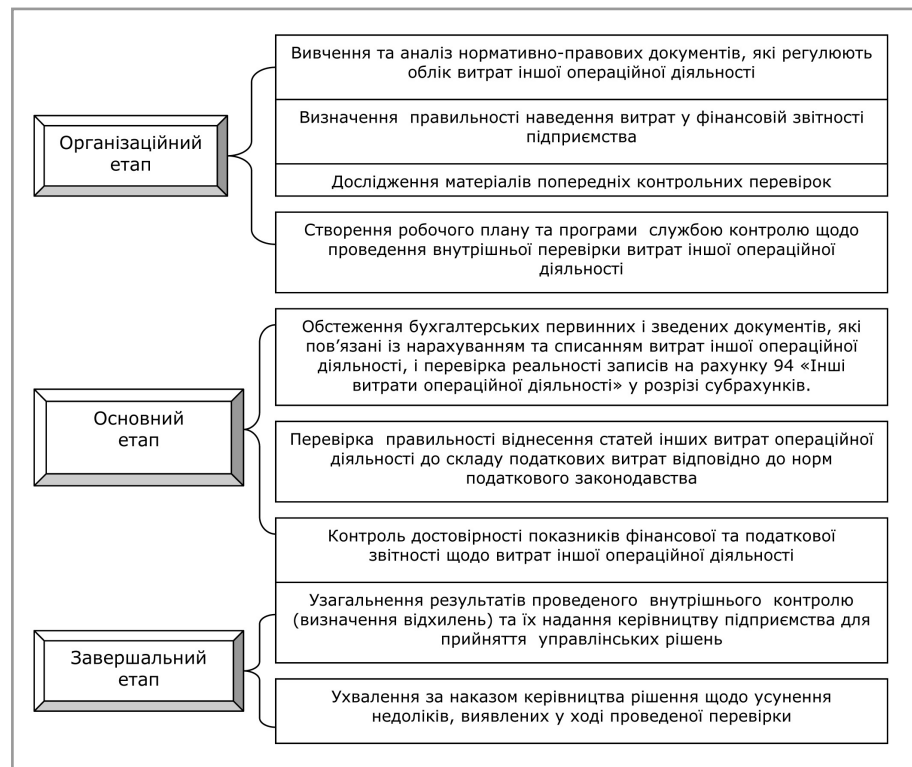


Рис. 1. Етапи проведення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності

Джерело: Авторська розробка

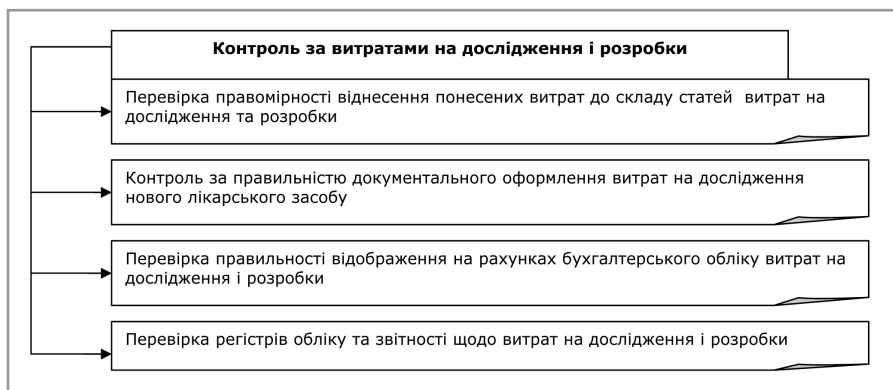


Рис. 2. Етапи перевірки витрат на дослідження і розробку
Джерело: Авторська розробка

хування резерву сумнівних боргів та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку; контроль за законністю списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною й утворення якої не було пов'язано із реалізацією продукції (товарів), робіт і послуг; перевірку правильності відображення в податковому обліку суми фактично списаної безнадійної дебіторської заборгованості. Внутрішній контролер має встановити, чи проводилась інвентаризація розрахунків з усіма дебіторами, а в разі потреби провести зустрічну звірку розрахунків із ними, яка повинна бути оформлена проміжним актом встановленої форми.

Під час проведення внутрішньої перевірки за витратами, які були понесені від знецінювання запасів, внутрішній контролер визначає, чи дотримується підприємство встановленого порядку уцінки запасів, а також її документальне оформлення. На фармацевтичному підприємстві уцінці підлягають: лікарська продукція, яка не користується попитом споживачів або яка втратила свою первісну якість; надлишкові запаси, які більш як три місяці не можуть бути використані для виробництва фармацевтичної продукції, оскільки таку продукцію недоцільно виготовляти через відсутність попиту на неї як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках.

Під час контролю за втратами від операційної курсової різниці внутрішній контролер використовує такі методичні прийоми документального контролю: формальна перевірка – для з'ясування правильності оформлення бухгалтерських документів, які становлять базу для відображення в обліку негативної операційної курсової різниці; арифметична перевірка – для правильного розрахунку втрат від операційної курсової різниці на певну дату, що виникають через постійне коливання валютного

курсу. За результатами проведеного внутрішнього контролю складається відомість (табл. 2).

Здійснення вітчизняними підприємствами експортно-імпортних операцій передбачає купівлю і продаж іноземної валюти. Внутрішній контроль витрат, пов'язаних із купівлею-продажем іноземної валюти, включає: контроль за визначенням балансової вартості реалізованої інвалюти на дату її продажу; перевірку витрат, пов'язаних із продажем іноземної валюти (наприклад, комісійна винагорода банку).

У процесі здійснення перевірки внутрішнім контролером звіряються записи в регістрах обліку (Журнал 5, 5А) із даними фінансової звітності щодо віднесення витрат, понесених на купівлю-продаж іноземної валюти, на фінансові результати. Відхилення, виявлені за результатами проведеної внутрішньої перевірки, відображаються контролером у відомості встановленої форми.

Особливу увагу під час проведення внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності внутрішній контролер має звернути на статті витрат, які пов'язані із продажем виробничих запасів та необоротних активів, що утримуються з метою реалізації. У податковому обліку такі витрати визначаються в періоді отримання доходів від продажу запасів, а в бухгалтерському обліку собівартість реалізованих виробничих запасів буде складатися з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією. Внутрішній контролер перевіряє доцільність і законність проведення таких операцій, наявність первинних документів, що підтверджують факт їх здійснення (договори купівлі-продажу, накладні, рахунки-фактури, акти на списання тощо).

Контроль за правильністю віднесення до складу інших витрат операційної діяльності недостачі та втрат від псування цінностей полягає у перевірці актів інвентаризації, де були виявлені нестачі чи встановлені випадки втрати цінностей у процесі їх заготівлі, переробки, зберігання і реалізації.

Основою для перевірки правомірності визнаних економічних санкцій за невиконанням підприємством законодавства та умов договорів є наявність: договорів із контрагентами, не виконані підприємством; претензійних актів і бухгалтерських довідок; виписок банку на сплату штрафних санкцій за виявлені фіскальними органами влади порушення.

Під час проведення внутрішнього контролю за витратами на утримання об'єктів соціально-культурного призначення внутрішній контролер звертає увагу лише на ті витрати, які були понесені на утримання та експлуатацію об'єктів, що знаходяться на балансі підприємства і фінансуються за його рахунок. Контроль за витратами, пов'язаними із матеріальним заохоченням працівників, полягає в перевірці первинних облікових документів, які засвідчують факти надання одноразової матеріальної допомоги працівникам (заява від працівника, наказ (розпорядження) керівника під-

Таблиця 2

Відомість внутрішньої перевірки правомірності відображення втрат від операційної курсової різниці на рахунках бухгалтерського обліку

Дата	Зміст господарської операції	За даними бухгалтерського обліку			За даними внутрішньої перевірки			Відхилення		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.	Дебет	Кредит	Сума, грн.
25.06.12	Відображено витрати від операційної курсової різниці	945	362	25000	945	362	25000	-	-	-
		945	312	12000	945	312	12000	-	-	-
30.06.12	Списано на фінансові результати втрати від операційної курсової різниці	791	945	37000	791	945	37000	-	-	-

Джерело: Авторська розробка

приємства, платіжна відомість на виплату грошей) та наявність підстави для її надання (у зв'язку з одруженням, при народженні дитини, на лікування тощо).

Встановивши відхилення або порушення, контролери оформлюють результати внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності у Звіті про результати здійснення внутрішнього контролю щодо перевірки витрат іншої операційної діяльності, обов'язковою складовою якого є пропозиції стосовно усунення встановлених недоліків. У цьому Звіті ми пропонуємо відображати інформацію щодо: достовірності та своєчасності віднесення витрат на дослідження і розробки до витрат іншої операційної діяльності; правильності ведення обліку витрат від операційних курсових різниць та витрат, пов'язаних із купівлею-продажем іноземної валюти; своєчасного документального оформлення витрат від знецінювання запасів, нестач і витрат від псування цінностей; додержання на підприємстві положень чинного законодавства та внутрішніх нормативних документів із питань нарахування резерву сумнівних боргів на сумнівну дебіторську заборгованість і списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною і утворення якої не пов'язане із реалізацією продукції, товарів, робіт та послуг; дотримання законності й правильності віднесення інших витрат операційної діяльності до складу витрат платника податку; правильності та достовірності представлених показників фінансової звітності, які відображають витрати іншої операційної діяльності.

Інформація, наведена у Звіті, повинна відповідати критеріям законності, достовірності, неупередженості, своєчасності та відповідності, аби її можна було використовувати з метою подальшого узагальнення і прийняття оптимальних управлінських рішень.

За результатами Звіту суб'єкти здійснення контролю формують пропозиції щодо усунення виявлених помилок, відхилень та порушень. Після цього Звіт внутрішнього контролера про результати проведення внутрішнього контролю у частині перевірки витрат іншої операційної діяльності передається керівництву (власнику) підприємства для ухвалення управлінських рішень про усунення недоліків у системі облікового відображення і внутрішнього контролю витрат іншої операційної діяльності.

Висновки. Ефективно організована система внутрішнього контролю та налагоджена методика його здійснення дозволяють оперативно виявити відхилення від нормативно закріплених витрат і вжити відповідних заходів щодо запобігання їм у наступних періодах діяльності. Для посилення значущості запропонованих методичних процедур нами розроблено зразки робочих документів контролера, які нададуть можливість суб'єктам здійснення внутрішнього контролю у частині витрат іншої операційної діяльності визначити перелік необхідних дій щодо реалі-

зації перевірки таких операцій, а також достовірно, своєчасно і кваліфіковано представити результати здійсненого контролю зацікавленим користувачам.

Література

1. Бутинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – 2008. – № 2(44). – С. 31–42.
2. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.
3. Корінко М. Д. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: навч. посіб. для студ. вищих навч. закладів; за ред. М. Д. Корінка. – Фастів: Поліфаст, 2006. – 440 с.
4. Костирко Р. О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства: монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ: Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.
5. Максимова В. Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку: монографія / В. Ф. Максимова. – К.: АБПІО, 2005. – 264 с.
6. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: монографія / С. М. Петренко. – Донецьк: Дон-НУЕТ, 2007. – 290 с.
7. Серебрякова Т. Ю. Внутренний контроль в управлении организацией / Т. Ю. Серебрякова // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 11. – С. 27–32.
8. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга / Д. Хан; пер. с нем. под ред. А. А. Турчака, Л. Г. Головача, М. Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
9. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф.; пер. с англ.; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
10. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. Internal Audit Reporting Relationships. – Serving Two Masters, 2011 [Electronic recourse]. – Access mode: <http://theia.org>
11. Thibodeau, J. Auditing After Sarbanes-Oxley / J. Thibodeau, D. Freier. – McGraw-Hill, 2006. – 288 p.

Стаття надійшла до редакції 12.01.2013

References

1. Butynets, T.A (2008). Internal control: the nature and content. *Journal of Technological University. Economics*, 2008, no 2 (44), pp. 31–42. (in Ukr.).
2. Kalyuha, E.V. (2002). *Financial and economic control in the control system*. Kiev: Elg, Nick Center, 2002. 360 p. (in Ukr.).
3. Korinko, M.D. (2006). *Internal control of business enterprises*. Fastiv: Polifast, 2006. 440 p. (in Ukr.).
4. Kostyrko, R.O. (2009). *Organization of internal control in managing costs of the engineering enterprise*. Lugansk, 2009. 296 p. (in Ukr.).
5. Maximova, V.F. (2005). *Internal control of economic activities of industrial enterprises – a systematic approach to development*. Kiev: AVRIQ 2005. 264 p. (in Ukr.).
6. Petrenko, S.N. (2007). *Dataware internal control of economic systems*. Donetsk: DonSUET, 2007. 290 p. (in Ukr.).
7. Serebryakova, T. (2009). Internal control in the management of the organization. *Auditing Press*, 2009, no. 11, pp. 27–32 (in Rus.).
8. Khan, D. (1997). *Planning and Control: concept controlling*. Moscow: Finance and Statistics, 1997. 800 p. (in Rus.).
9. Hendriksen, E. (1997). *Theory of accounting*. Moscow: Finance and Statistics, 1997. 576 p. (in Rus.).
10. Serving Two Masters. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. *Internal Audit Reporting Relationships*, 2011. Access mode <http://theia.org>
11. Thibodeau, J., Freier, D. (2006). *Auditing After Sarbanes-Oxley*. McGraw-Hill, 2006. 288 p.

Received 12.01.2013

ЕКОНОМІЧНИЙ ЧАСОПИС-XXI

Журнал для національної еліти України

ПЕРЕДПЛАТИ І ДОЛУЧАЙСЯ!