

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИПРАВЛЕННЯ БРАКОВАНОЇ ПРОДУКЦІЇ

Визначено основні проблемні питання щодо операцій з недотриманням стандартів виробництва продукції та надано пропозиції щодо підвищення його ефективності в діяльності суб'єкта підприємницької діяльності

Постановка проблеми. Передумовою ефективного розвитку та функціонування будь-якого суб'єкта господарювання є добре налагоджена система внутрішнього контролю якості. Проте, як відомо, дуже часто виникає багато спірних питань та проблем щодо її впровадження та використання. Так, підприємства не маючи достатньо ресурсів, практичних навичок і, відповідно, висококваліфікованого персоналу не можуть забезпечити організацію системи внутрішнього контролю за якістю продукції. Хоча, деякі підприємства й володіють такими потужними ресурсами та відповідним обладнанням, проте, наявність в організації великих коштів та необізнаність керівників не принесе бажаного й ефективного результату при впровадженні такого механізму.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемами розвитку внутрішнього контролю якості в Україні та за кордоном присвятили свої праці багато авторів, зокрема В. Бочарова, В.П. Васильєва, В.В. Єфімова, Н.Д. Ільєнкова, Є.М. Карпенко, Т.В. Ковтун, С.А. Ламоткіна, М.Г. Миронова, Е.Е. Міллер, Н.І. Новицька, В.М. Пархоменко та ін.

Мета даної статті полягає у визначенні основних проблемних питань щодо операцій з недотриманням стандартів виробництва продукції та надати пропозиції щодо підвищення його ефективності в діяльності суб'єкта підприємницької діяльності.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній контроль – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків із забезпечення та здійснення господарських операцій [1, с. 46]. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій та їх економічну доцільність для даного підприємства.

В системі організації внутрішнього контролю виділяють безліч об'єктів, які формують її цілісність та значимість для підприємства, установи, організації. Так, як в процесі виробництва постійно утворюється відповідний відсоток дефекту, необхідно виділити такий об'єкт внутрішнього контролю як якість продукції та витрати на її забезпечення, що покращать імідж підприємства та конкурентоспроможність продукції.

Так, організацію внутрішнього контролю якості продукції здійснюють управлінський персонал підприємства на чолі з директором та головним бухгалтером у процесі якого ставиться ряд таких основних завдань (табл. 1).

Таблиця 1. Основні завдання контролю якості на виробничих та промислових підприємствах

Завдання	Коротка характеристика	Вплив на внутрішній контроль якості
1	2	3
Повнота обліку даних	Облік повинен відображати всі сфери діяльності підприємства із широкою деталізацією облікових даних	Виключення шляхом контрольних процедур дублювання, невиробничих витрат, нерационального використання всіх видів ресурсів; оптимізація податкових платежів, зміцнення розрахункової дисципліни
Точність обліку даних	Передбачає відображення в бухгалтерському обліку досягнень та недоліків у діяльності підприємства. Тобто, точність обліку даних забезпечує надання правдивої інформації про діяльність підприємства	
Законність господарських операцій	Передбачає, що всі проведені господарські операції не повинні суперечити П(С)БО, Податковому кодексу України, МСФЗ, іншим нормативним документам та визначеній на підприємстві обліковій політиці	
Збереження бухгалтерських документів	Процес збереження бухгалтерських документів необхідний для підтвердження здійснених фактів господарського життя з метою уникнення негативних наслідків для підприємства	Уникнення фактів крадіжок, псування та нецільового використання майна, знищення і розголошення інформації (в тому числі тієї, що міститься в облікових реєстрах, комп'ютерних базах даних, звітності)
Захист активів	Означає, що необхідно створити такі умови контролю активів за яких вони стають недосяжними для зовнішніх користувачів (держава, кредитори, родичі та інші претенденти)	

Таким чином, в процесі здійснення внутрішнього контролю за якістю на виробничих та промислових підприємствах необхідно враховувати такі основні завдання як повнота обліку даних, точність обліку даних, законність господарських операцій, збереження бухгалтерських документів та захист активів. Вони надають змогу керівнику підприємства та управлінському персоналу врахувати всі початкові елементи, які є необхідними для організації ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

Внутрішній контроль за якістю продукції повинен здійснюватися на всіх стадіях життєвого циклу, тобто від придбання сировини й матеріалів і завершуючи реалізацією продукції високої якості. Тому внутрішній контроль поділяють на попередній, поточний та наступний (табл. 2).

Таблиця 2. Види внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення

Види внутрішнього контролю якості продукції	Коротка характеристика
Попередній	Передбачає зібрання даних про якість продукції та витрат на її забезпечення до моменту здійснення самої операції. Це заздалегідь дає можливість виявити недоліки та запобігти значним витратам на її поліпшення, а також прийняти управлінські рішення. Об'єктами попереднього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення є договірні зобов'язання та сертифікати на підтвердження відповідної якості
Поточний	Здійснюється на стадії завершення господарських операцій придбання, виробництва та реалізації продукції високої якості. Це дає можливість більш детально та глибше здійснювати контроль за процесом виробництва з метою виявлення відхилень від заданих нормативів та дотриманням внутрішньофірмових стандартів та положень, зазначених в обліковій політиці. Об'єктами поточного контролю є всі первинні документи, пов'язані з витратами на якість
Наступний	Передбачає проведення перевірки якості продукції після реєстрації всіх здійснених господарських операцій. Тому його ефективність проведення є меншою, ніж поточного та попереднього. Адже при наступному контролі не можна виявити всіх елементів перекручень звітності, хоча він передбачає більш детальний аналіз фінансово-господарського стану підприємства. Так, об'єктами наступного контролю є виготовлена продукція належної якості та пов'язаних з нею витрат (на поліпшення якості, на управління якістю, на забезпечення якості)

Таким чином, внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання коштів на підвищення якості продукції. З іншої сторони – забезпечує взаємозв'язок між об'єктом та суб'єктом контролю якості продукції щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень.

Важливу роль в процесі здійснення внутрішнього контролю якості продукції та витрат на її забезпечення також відіграє бухгалтерський облік, оскільки він фіксує дані за попередні та звітні періоди з метою виявлення відхилень та виникнення причин таких відхилень. Тому, розглянемо систему елементів, що формують її цілісність (рис. 1).

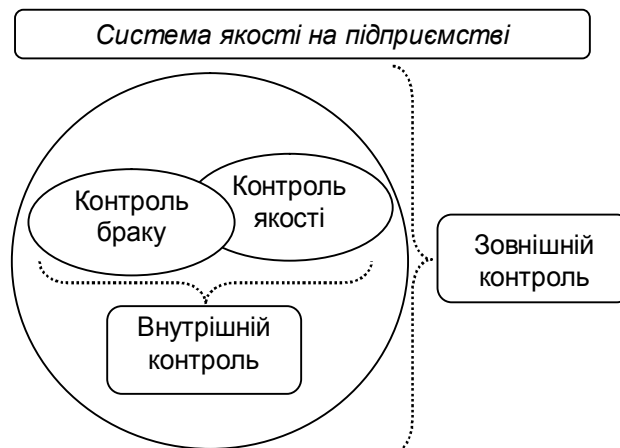


Рис. 1. Система контролю якості на підприємстві

Отже, контроль якості повинен бути ефективно організованим та мати чітко визначену методику його проведення. Контроль якості продукції також залежить від кількості працюючих на підприємстві, від масштабів виробництва, від кількості сировинної бази, що знаходиться у власності підприємства, від виробничого та програмного забезпечення, а також від вільних на рахунках підприємства грошових коштів, необхідних для інвестування у проекти з організації системи контролю якості на підприємстві. Тому внутрішній контроль якості є запорукою успішного здійснення діяльності підприємства у всіх сферах економіки.

Як відомо, не існує певного уніфікованого порядку організації контролю якості. Незважаючи на різну організаційну структуру, різне матеріальне забезпечення процес створення та діяльності системи контролю здійснюється в такі етапи: планування, організація, операційна функція, контроль, реалізація матеріалів внутрішнього контролю (рис. 2).



Рис. 2. Етапи проведення внутрішнього контролю

Перший етап “планування” на підприємстві необхідний для досягнення високої результативності виробничо-господарської діяльності, фінансового забезпечення розширення обігу виробничих фондів, створення умов, які забезпечили б платоспроможність та фінансову стійкість підприємства [4, с. 256]. На цьому етапі здійснюється визначення мети внутрішнього контролю, розробка плану (в якій послідовності необхідно перевіряти якість продукції та витрат на її забезпечення).

На “організаційному” етапі відбувається безпосередня організація роботи служби контролю. Власник видає Наказ на організацію служби контролю якості, розробляються доповнення до Положення про службу внутрішнього контролю та Посадові інструкції контролерів. Після організації служби контролю якості вона розпочинає свою активну контрольну діяльність відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок. В результаті проведеної роботи служба складає внутрішні звіти про проведені перевірки, виявлені порушення та пропозиції щодо удосконалення діяльності та уникнення таких порушень в майбутньому.

Виявлені порушення можна оформити в наступному вигляді (табл. 3).

Таблиця 3. Класифікація типових порушень в системі внутрішнього контролю щодо операцій з недотриманням стандартів виробництва

№ з/п	Порушення	Механізм виявлення порушення	Вплив порушення на показники фінансової звітності

Етап “операційна стратегія” полягає в розробці загальної політики і планів використання ресурсів фірми, націлених на максимально ефективну підтримку її довгострокової конкурентної стратегії. Операційна стратегія разом із

корпоративною стратегією охоплює увесь спектр діяльності компанії і передбачає довгостроковий процес, покликаний забезпечити фірмі можливість швидко реагувати на будь-які неминучі зміни у майбутньому [2, с. 15]. Тобто, даний етап передбачає вивчення бізнес-плану підприємства (розроблений спеціально щодо якості продукції), оцінку системи бухгалтерського обліку та звітності, а також дотримання принципів бухгалтерського обліку та чинного законодавства.

Для здійснення ефективного контролю потрібен системний потік своєчасної та актуальної інформації, який доцільно комп'ютеризувати. Оскільки інформаційні системи ввійшли до всіх сфер діяльності підприємства, починаючи від закупівлі сировини та матеріалів, виробництва і реалізації продукції та закінчуючи наданням інформації управлінському персоналу. Належна організація потоків інформації не можлива за відсутності технічного та кадрового забезпечення, а також відповідних програмних продуктів [3, с. 273].

Для ефективного проведення контролю якості продукції велике значення має об'єктивна оцінка якості праці виконавчих підрозділів. Для цього необхідна відповідна оперативна та періодична інформація, яка отримується у вигляді звітів від внутрішньовиробничих підрозділів підприємства за відповідними негативними показниками, що враховуються при характеристиці їх роботи.

Контроль якості повинен забезпечуватися з боку самого керівника підприємства. Тобто керівник повинен постійно отримувати інформацію про витрати на якість з метою контролю та взаємоузгодженості з іншими статтями витрат, такими як збут, товарооборот, ротація кадрів. Це є необхідним для оцінки ефективності і відповідності системи загального управління якістю, для визначення додаткових областей, що потребують уваги, а також для визначення цілей в області якості і витрат на його забезпечення.

Для забезпечення більш ефективного та оперативного контролю важливим є розробка програми (плану) проведення контролю за операціями з недотриманням стандартів виробництва, яку зображено в табл. 4.

Таблиця 4. Програма здійснення контролю за операціями з недотриманням стандартів виробництва

№ з/п	Зміст процедури	Назва робочих документів контролера	Виконавці контролю	Час проведення	Рівень суттєвості	Підпис	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8

Програма проведення контролю за операціями з недотриманням стандартів виробництва допомагає здійснювати контроль за виконавцями та контролювати їх роботу. В програмі проведення контролю контролер оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик невиявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення процедур, координує роботу всіх можливих помічників з числа співробітників підприємства, реєструє присутність інших виконавців внутрішнього контролю, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи і висновки контролера у кожному розділі такої програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується контролером у процесі підготовки і обґрунтування внутрішнього звіту керівництву клієнта.

Щодо реалізації матеріалів, необхідних для внутрішнього контролю, то вони повинні базуватися на інформаційному забезпеченні, а саме: планова та звітна документація, відомості про якість, накази та розпорядження керівника з якості продукції, відомості про отримані претензії з якості, а також національні та міжнародні системи якості.

Інформаційне забезпечення проілюстровано за допомогою табл. 5.

Таблиця 5. Інформаційна база контролера при виявленні бракованих товарів

№ з/п	Група	Вид документу
1	Формування нормативно-правової бази	<ul style="list-style-type: none"> – інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; – П(С)БО № 16 "Витрати"; – методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затвердженими, наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2; – методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Мінпромполітики України від 09.07.2007 № 373; – інші
2	Копії фінансової та іншої документації, а також документи, що вказують на проведення процедури та їх результати	<ul style="list-style-type: none"> – акт про брак; – відомість розподілу втрат від браку; – калькуляція собівартості продукції; – перевірка обґрунтованості фактичної і планової собівартості браку; – перевірка показників синтетичного й аналітичного обліку браку виробництва; – перевірка показників правильності головної книги та фінансової звітності підприємства; – інші

Отже, організація і методика внутрішнього контролю, насамперед, визначається відповідним інформаційним забезпеченням про суб'єкта господарювання. Зростання обсягів діяльності потребує від контролера певної її систематизації чи класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати всі наявні докази, правильно оцінити процеси, явища, що виникають, а також перевірити всі наявні господарські операції, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Таким чином, контроль якості продукції на підприємстві спрямований на попередження випуску та реалізації споживачу недоброякісної продукції.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Процес виготовлення високоякісної продукції (без мінімального відсотка дефектності) не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю на підприємстві, установі чи організації. Оскільки ефективність такого контролю буде залежати від поставлених завдань та чітко визначеної мети контролю. Тобто, що бажає досягти підприємство при впровадженні дієвої системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Проблеми організації внутрішнього контролю операцій з недотриманням стандартів виробництва є актуальними на практиці кожного суб'єкта господарювання. Тому в результаті досліджень встановлено наступні моменти та особливості: більшість авторів розглядають систему внутрішнього контролю якісної

та бракованої продукції як окремі його складові, а також як одну із функцій контролю. Тому на практиці не існує чітко розробленої методики проведення внутрішнього контролю. З метою підвищення ефективності управління підприємством в цілому удосконалено методику внутрішнього контролю браку у виробництві, що забезпечить його оперативність виявлення, усунення та запобігання такого браку. Розроблена послідовність здійснення контрольних дій дозволить систематизувати хід перевірок, а також підвищити свою конкурентоздатність та, відповідно, конкурентоспроможність. А також, розроблено інформаційне забезпечення, що необхідно використовувати при здійсненні внутрішнього контролю щодо бракованої продукції.

Перспективою подальших досліджень є дослідження системи внутрішнього контролю бракованої продукції в зарубіжних країнах, що дозволить більш точно та повно здійснювати контроль над виникненням браку у виробництві на сучасних підприємствах.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінька. – Фастів: “Поліфаст”, 2006. – 440 с.

2. *Лопатенко Л.О.* Операційний менеджмент: [Конспект лекцій для студ. напряму підготов. “Менеджмент”]. – К. : МАУП, 2007. – 128 с.

3. *Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік та внутрішньогосподарський контроль витрат на якість продукції в розрізі програмного забезпечення “1С” та “Парус” / В.М. Пархоменко // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 2(17). – С. 273-290.

4. *Підлипна Р.П.* Стратегічне планування та контроль у системі контролінгу на підприємстві [Електронний ресурс] / Р.П. Підлипна, К.А. Львівська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № Вип. 19.2. – С. 255-261. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnlntu/19_2/255_Pidlypna_19_2.pdf.

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 25.08.11 р.