

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ І АНАЛІЗ

УДК 657.41:657.6

Бутинець Т.А., к.е.н., доцент, докторант,
Житомирський державний технологічний університет

ВИЯВЛЕННЯ ВІДХИЛЕНЬ, УМОВ ТА ПРИЧИН ЇХ ВИНИКНЕННЯ

Розглядаються проблеми виявлення відхилень в системі господарювання та господарських порушень, рекомендується методика їх виявлення та усунення

Постановка проблеми. Реформування форм власності в Україні та становлення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни в організації збереження майна підприємства через систему контролю.

Мета контролю – це виявлення протиріч і відхилень у процесі кругообороту капіталу з метою їх недопущення та усунення, виявлення відповідальних осіб за певні упущення, приведення в дію механізму відповідальності, що характеризує ступінь реалізації кожним працюючим установленого завдання лише в межах своїх обов'язків і прав.

Важливим етапом контролю є виявлення відхилень у реальних умовах господарювання. Відхилення в процесі кругообороту капіталу викликають зміни умов роботи структурних підрозділів підприємства або окремих працівників як центрів відповідальності за виконання покладених на них обов'язків, включаючи збереження майна та ефективне його використання. Однак значення відхилень у ході діяльності і оцінка результатів господарювання різняться між собою, а тому мають застосування різні методи внутрішнього контролю для виявлення цих відхилень.

Наукова організація та регулярне здійснення внутрішнього контролю господарської діяльності дають змогу підвищити контрольні функції бухгалтерського обліку і всього апарату управління.

Отже, зміни, які відбулися за останні роки в економіці України, вимагають докорінної перебудови системи внутрішнього контролю господарської діяльності, яку необхідно зосередити на виконанні наступних завдань:

- а) забезпечити збереження майна підприємства та його ефективне використання на всіх етапах кругообороту капіталу;
- б) забезпечення виконання державних замовлень, внутрішніх планових завдань та платежів до державного і місцевого бюджетів, дотримання стандартів підприємства, концепції його розвитку;
- в) виявлення внутрішніх резервів збільшення виробництва і підвищення конкурентноздатності продукції, зниження витрат на її виробництво;
- г) зниження невірних витрат і втрат, попередження й виявлення недостач, марнотратства, розкрадань і нецільового використання засобів виробництва;
- д) забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та звітності;
- е) забезпечення соціального захисту працюючих за допомогою достовірного визначення прибутку та його справедливого розподілу.

Правильна організація внутрішнього контролю дозволяє розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань, серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі; виявлення невикористаних резервів; виявлення нерациональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального фактичного стану діяльності підприємства; виявлення результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням, виявлення ступеня реалізації управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. На жаль, проблема виявлення засобами контролю відхилень майже не досліджувалася. Окремі питання цієї проблеми розглядали: В.Т. Афанасєва, Ф.Ф. Бутинець, Е.Б. Герасимова, Т.П. Сморганюк, Я.В. Соколов, В.С. Труш, Т.В. Щрам.

Викладення основного матеріалу дослідження. В процесі кругообороту капіталу практично неможливо створити умови, за яких повністю виключалися відхилення будь-якого походження. Адже в ході господарювання відхилення – звичайне явище, вони

свідчать про протиріччя, що виникають, є джерелом цінної інформації для керівництва підприємства та ухвалення відповідних рішень.

Для цього слід уточнити, що таке відхилення, яка їх природа, причини виникнення та способи профілактики.

Поняття відхилень у господарюванні. Найважливішим завданням внутрішнього контролю є виявлення різноманітних відхилень і формування інформації про них, наслідків їх впливу на процес виробництва, кінцеві фінансові результати, діяльність конкретних працівників. У цілому відхилення – це різниця між запланованими (нормативними, стандартними) і фактичними результатами. В природі їх буває до сотні видів. Наприклад, сприятливі і несприятливі відхилення, відхилення в обліку – різниця між фактичними і кошторисними (плановими) сумами витрат, доходів, рівнем виробництва тощо. Кошторисний контроль стає дійсно працездатною системою, коли про розбіжності повідомляють оперативно та керівники вживають відповідні заходи. Розрахунок відхилень може бути складним, у зв'язку з відхиленнями в цінах, асортименті, обсягах виробництва, відхилення в накладних витратах, термінах постачання тощо: навмисне, випадкове, помилкове. Контроль відхилень дозволяє виявити умови і причини їх виникнення.

Відхилення в системі господарювання – це виявлені в процесі контролю обставини, які вказують на те, що господарські операції здійснюються неналежним чином, що характер, цілі та методи процедур контролю, які впроваджені, є неефективними. На основі отриманої інформації керівництво ухвалює відповідні рішення про суцільний контроль за всіма або окремими найважливішими групами господарських операцій. У випадку використання в контролі вибірки ефективність контрольних процедур виявляється шляхом порівняння кількості визначених відхилень з передбаченим допустимим значенням.

Контролер повинен з'ясувати причини виникнення відхилень, їх частоту та важливість для досягнення встановлених керівництвом цілей господарювання і зробити висновок про ефективність діючої системи контролю.

Відхилення, як правило, виникають у процесі виробництва, а виробничий процес поділяється на стадії, ступені, операції, елементи, прийоми, рухи. Час, протягом якого сировина і напівфабрикати проходять послідовно всі стадії обробки, перетворюючись на готову продукцію, називається *виробничим циклом*. Тривалість циклу є важливим фактором, що впливає на виробничу потужність і програму підприємства, продуктивність праці працівників, величину оборотних коштів та інші техніко-економічні і фінансові показники. Тут якраз і виникають відхилення, які включають порушення, помилки, підробки, фальсифікації тощо.

Контролерам слід знати, що кожен виробничий процес складається з декількох стадій, а стадії, у свою чергу, – зі ступенів, тобто сукупності операцій, що дозволяють організаційно і технологічно виділити частину виробничого процесу. Кожна ступінь складається з операції, тобто частини виробничого процесу, що полягає в зміні форми, стану зовнішнього вигляду або хімічного складу продукту. *Операція* може виконуватися одним або декількома працівниками на певному робочому місці або (в умовах автоматизованого виробництва) під спостереженням працівника. За допомогою операцій здійснюється розподіл праці працівників, що беруть участь у процесі виробництва, ув'язка обсягу робіт і часу їх виконання на окремих ділянках, в цехах і по підприємству в цілому; плануються і враховуються витрати праці і матеріальних ресурсів на виготовлення продукції, визначається потреба в сировині й устаткуванні. Кожна операція ділиться на *елементи*, тобто частини операції, що характеризується сукупністю технологічних параметрів або робочих прийомів.

Елементи діляться на прийом і рух. *Прийом* – це замкнутий цикл робочих рухів, що є закінченою роботою одного виконавця, *рух* – це найменша частина прийому, що піддається вимірюванню та обмежена в часі. Наведена схема виробничого циклу є однією із основних стадій кругообороту капіталу, де може виникати найбільше відхилення.

Чим відрізняються відхилення від порушення? *Порушення* – це недотримання закону і правил, положень та інструкцій, або невиконання, недотримання договору, контракту, обов'язків, порядку сплати платежів тощо. За визначенням проф. Ф.Ф. Бутинця¹, порушення – це здійснення господарської операції з відступом від законів, планів, норм, стандартів, правил, інструкцій, наказів, статуту тощо. Об'єктом порушення є система, порядок і техніка здійснення операцій в області господарювання. Предметом порушення є майно підприємства, закріплені природні багатства (ліс, земля, рибні запаси, корисні копалини тощо), грошові кошти і т.д.

Порушення, як і відхилення, бувають різних видів. Наприклад, порушення договору, тобто невиконання однією зі сторін, що уклали договір, своїх зобов'язань, які випливають із контракту. Порушення податкове, тобто протиправне діяння (дія або бездіяльність), що викликало за собою невиконання або неналежне виконання платником податків, норм і (або) положень, встановлених податковим законодавством. Звідси, порушення входять до складу відхилень.

Крім порушення, відхилення бувають у формі помилки, шахрайства, фальсифікації та підробки. *Помилка* – це спотворена форма відображення дійсності, неадекватна форма знання, яка не відповідає своєму предмету, не співпадає з ним; діяльність людини або машини, яка призвела до помилкового результату.

Суттєві помилки виникають внаслідок порушення основних умов господарювання або в результаті недогляду виконавця. У разі їх виявлення результат відхилення потрібно одразу ж зафіксувати та вжити заходів з виправлення помилки. Систематичні помилки спричиняються значною кількістю різноманітних чинників. Наприклад, збої в комп'ютері або вплив на суб'єкт відображення ФГЖ² зовнішніх умов, наприклад, вказівка начальника. Ці помилки у момент виявлення слід усувати. Випадкові помилки зумовлюються великою кількістю чинників, ефекти впливу яких настільки несуттєві, що їх не можна виділити і врахувати окремо, а відтак – не можна негайно й усунути. Такі помилки, зазвичай, розраховуються як сумарний ефект і враховуються в оцінці дійсного результату, діяльності підрозділу чи підприємства в цілому.

Мають місце помилки в бухгалтерських проводках, наприклад, списання грошових коштів при здійсненні банківської операції, яка призводить до того, що кошти потрапили не на той рахунок, на який були спрямовані. Існують помилки управління виробничим процесом, тобто помилки, які допущені працівниками в процесі збору виробу або при вимірюванні компонентів матеріалів, які використовуються в процесі виготовлення виробу. В результаті допущеної помилки використання виробу у майбутньому може призвести до понесення збитку, який припускає виставлення претензії виробнику продукції. Помилка може виражатися у розбіжності між обчисленим, спостережуваним, вимірним значенням або умовою і дійсним, заданим чи теоретично правильним значенням; це може бути дія людини, що викликала непередбачуваний результат; може бути помилка й невідображення необхідних даних в бухгалтерському обліку; помилка контриування – одна з можливих помилок, коли господарська операція відображена за допомогою неправильної проводки; помилка класифікації об'єктів бухгалтерського обліку – одна з можливих помилок, коли сума відображена на рахунку іншого класу (групи) рахунків.

Шахрайство (fraud; swindle) – в кримінальному праві один із злочинів проти власності, одна з ненасильницьких форм розкрадання. Означає заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману або зловживання довірою. На жаль, такі факти на наших підприємствах непоодинокі.

Підробка [фальшивка] (counterfeit; forgery) – 1) нелегальна копія продукту під відомою торговою маркою; 2) виготовлення фальшивих документів з метою видачі їх за справжні. Документ вважається фальшивим, якщо, наприклад, передбачається, що він виготовлений або зміняний кимось, хто насправді цього не робив чи не мав права, або був виготовлений на дату чи в тому місці, які не відповідають дійсності; або виготовлений підставною особою, яка насправді не існує.

Фальсифікація (forgery; falsification) – злочин, що полягає в підробці справжніх або в складанні фальшивих документів. Фальсифікацією також вважається зміна змісту, характеру і призначення справжнього документа шляхом змінений, редагування або інших способів в корисливих цілях, наприклад, з метою приховати розтрату, розкрадання й інші зловживання.

Завдання контролю полягає в тому, щоб на підставі фактичних даних, зіставити їх з діючими критеріями та виявити відхилення, тобто порушення, помилки, пропуски, підробки тощо, виявляючи тим самим так звані "сигнали неузгодженості". Контроль повинен також з'ясувати за кожним видом відхилень, причини, для визначення яких в кібернетичі використовується термін "обурення". Хто це може робити? Лише справжній фахівець.

Для забезпечення процесу внутрішнього контролю необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення (табл. 1).

Контроль зобов'язані здійснювати всі спеціалісти, що передбачається в їх посадових інструкціях. Однак значну кількість відхилень можуть виявити й оцінити лише фахівці з контролю. Контролери-бухгалтери за спеціальністю є фахівцями у певній сфері науки або практики. Будь-яка людина, а контролер тим більше, характеризується двома рівнями знання: відкритим, усвідомленим знанням і знанням прихованим, неусвідомленим. Причому завдання контролю полягає в тому, щоб мобілізувати обидва ці рівні. Відомо, що можливості несвідомого, прихованого пізнання значно перевершують результативність усвідомлюваної інтелектуальної діяльності. Тому контроль базується на інтуїції контролера як на психоевристичному феномені, що допомагає контролеру зануритися в глибини несвідомого, відчуті стани "осяяння", "прозоріння", "інсайту". Контроль дає змогу вирішувати три групи традиційних завдань: кількісна оцінка об'єктів за певною ознакою, упорядкування об'єктів і їх класифікація. Нетрадиційні завдання контролю – виявляти шахрайства, фальсифіковані операції, допущені навмисно помилки, приховані недостачі й розтрати майна.

Впровадження системи контролю є ключем для досягнення ефективності й результативності здійснюваних підприємством операцій. Звідси, контроль можна визначити як систематичні перевірочні дії керівництва та апарату управління з метою впевненості дотримання норм (стандартів) при запланованих цілях, передбачення інформаційних зворотних зв'язків, порівняння реальної ефективності з прийнятими нормами (стандартами), визначення відхилень і вимірювання їх значення, а також прийняття всіх необхідних кроків для забезпечення того, щоб всі наявні засоби підприємства використовувалися найефективніше та найдоцільніше для досягнення поставлених цілей.

¹ Бутинець Ф.Ф. Основи ревизии в сельскохозяйственных предприятиях. – М., "Статистика", 1979. – 143 с. – С. 78.

² *Факти юридичні (legal facts)* – передбачені в законі обставини, які є підставою для виникнення (зміни, припинення) конкретних правовідносин.

Таблиця 1. Забезпечення процесу контрольної діяльності

№ з/п	Вид забезпечення	Сутність забезпечення
1	Організаційне	Налагодження взаємовідносин між працівниками та службами з приводу контролю, упорядкування організації виробництва для забезпечення застосування ефективних форм і методів контролю
2	Технічне	Наявність технічних засобів для виміру, підрахунку, зважування, обміру тощо. Без цього неможливе здійснення контролю. Від ступеня надійності і точності технічних засобів залежать і результати контролю
3	Економічне	Створення економічної зацікавленості в проведенні контролю. Вона виникає в тому випадку, коли результати контролю безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності конкретного працівника, колективу, їх стимулюванням
4	Юридичне	Вибір форм, методів і процедур контролю, які забезпечують доказовість результатів контролю, однозначність у визначенні вини працівників і колективів в небажаних відхиленнях. Це пов'язано з уточненням, встановленням прав і обов'язків, відповідальності
5	Обліково-аналітичне	Створення відповідної системи документування і зведеного обліку та організації аналітичного процесу

Стандарти контролю для виявлення відхилень.

Норми (стандарти), що застосовують контролери, – це критерії, через порівняння з якими можна вимірювати реальні результати. Вони виводяться з цілей, визначених під час планування, мають бути чітко й зрозуміло визначені та схвалені зацікавленими особами. Об'єкти, які обираються для контролю, повинні мати стратегічне значення та визначні точними. Стандарти можуть стосуватися всього: продажу, понесення витрат, виконання виробничих завдань, стану охорони праці, коливання чисельності працюючих. Найважливішим є те, щоб визначені норми мали свій сенс і мету в здійсненні будь-якого контролю. Вирізняють три основні способи визначення стандартів: 1) звернення до власного досвіду; 2) використання статистичних та історичних даних про операції підприємства; 3) аналіз інформації, отриманої з власного підприємства та його оточення.

Норми витрат встановлюються для матеріалів і предметів одноразового використання. *Норми оснащення* встановлюються для визначення кількості інвентарю і устаткування, необхідного підприємству для нормальної організації виробничого процесу. *Експлуатаційні норми* визначають мінімальні й максимальні терміни зносу, норми амортизації залежно від навантаження, умов експлуатації устаткування, інвентарю тощо. *Соціальні норми (social norms)* – розпорядження, вимоги, побажання і очікування відповідної (суспільно схвалюваної) поведінки. За ознакою суворості заходів покарання поділяються на звички, звичай, традиції, закони, табу.

Величина й динаміка доходів і витрат підприємства є результатом управлінських рішень та ілюструє ефективність виробничої, фінансової і маркетингової політики. Так, співвідношення доходів і витрат за звичайними видами діяльності, перш за все, залежить від організації процесу виробництва та просування товару на ринку.

Відхилення, які виникають в ході кругообороту капіталу, групуються за різними ознаками.

З метою реального виявлення відхилень контролеру необхідно знати їх класифікацію. На практиці відхилення бувають: прості, комплексні, складні, перераховані, погоджені, абсолютні, відносні, достовірні, орієнтовні, недостовірні. Розраховуються вони як абсолютні або відносні величини. Досить важливим є момент їх виявлення: до здійснення господарської операції (попередній контроль); в момент здійснення господарської операції (поточний контроль); після здійснення господарської операції або процесу виробництва (наступний контроль). Найбільш ефективним є попередній контроль. За своїм змістом *класифікація* – це один з найефективніших методів наукового пізнання, який передбачає розподіл предметів певного виду на взаємопов'язані класи відповідно до найістотніших ознак, які властиві предметам цього виду та відрізняють їх від предметів інших видів, при цьому кожний клас займає в системі певне постійне місце і, у свою чергу, поділяється на підкласи. Тобто класифікація – це багатоступінчастий, розгалужений розподіл логічного обсягу поняття, впорядкування об'єктів за істотними ознаками.

Звідси, класифікувати виявлені відхилення можна за різними ознаками, зокрема:

– відхилення, що впливають на зменшення трудових зусиль конкретного колективу (такі відхилення бувають залежними та незалежними від центру відповідальності) – поставка більш якісних матеріалів, нового виробничого обладнання, яке не потребує ремонту, підвищення кваліфікації і продуктивності праці виконавців робіт тощо. Якщо ці відхилення не залежать від діяльності конкретних працівників, для одержання інформації про них необхідно використовувати дані вхідного контролю і дані контролю інших підрозділів;

– відхилення, що не викликають змін в ході виробництва та використання ресурсів на даний момент у зв'язку з їх комплектацією за рахунок планових резервів і запасів, наявних у конкретних центрах відповідальності. За впливом на випуск продукції відхилення поділяються на втрати та додатковий ефект в зміні якості продукції, зміні обсягу виробництва й номенклатури (виконання, перевиконання або зрив виконання плану з випуску продукції);

– за економічними інтересами учасників виробництва: відхилення "дискримінація" інтересів структурного підрозділу або працівника. Вірогідність появи інформації про ці відхилення досить висока, оскільки у цьому безпосередньо зацікавлені працівники, в яких порушені умови господарської діяльності, що не може позначитися на оцінці їх праці і кінцевому результаті їх діяльності (інтриги в колективі, які впливають на оцінку праці і її діяльність);

– за ступенем відображення в обліку відхилення поділяються на: виявлені в момент здійснення операції та оформлення її первинними документами і не виявлені в момент оформлення операції. Ці відхилення, в свою чергу, поділяються на відхилення, виявлені способом фактичного контролю або способом контролю даних, а пізніше – інформації. Відхилення, виявлені в ході контролю і відображені в обліку, є вихідною передумовою для організації робіт з їх характеристики та оцінки. Невиявлені відхилення на першому етапі можна підрозділити на: невраховані і погоджені. Невраховані відхилення виникають внаслідок відсутності технічних засобів, низької кваліфікації працівників, неправильного оформлення документів. Недоліком неврахованих відхилень є неможливість встановити винних осіб, обставини. Погоджені відхилення – це фактично невраховані відхилення, але їх виникнення формально можна встановити. За можливості їх найближчого виправлення (взаємної домовленості про шляхи й строки виправлення), відхилення в обліку не фіксується і не передаються органу управління підприємством. Розмір неврахованих, невиявлених на першому етапі і документального оформлення відхилень характеризує якість контролю і обліку, якість документації;

– за структурою відхилення: прості й комплексні (які мають складну систему слідчих зв'язків і ряд винних осіб у виникненні відхилень);

– за методом розрахунку: абсолютні та відносні;

– за впливом на процес виробництва: виправні та невивправні;

– за впливом на витрати ресурсів: витрати або додатковий ефект в натуральній формі (перевитрати чи економія, ступінь завантаження конкретного виду обладнання, рівень використання робочої сили та робочого часу);

– за вартістю: економія, перевитрати, незмінність витрат.

– за достовірністю інформації про відхилення: достовірна інформація, орієнтована інформація, недостовірна інформація.

Контролерам слід чітко розрізняти *недостачі* та *перевитрати*, *лишки* та *економію*. Недостача – це менша кількість наявного майна порівняно з даними бухгалтерського обліку, *перевитрата* – перевищення витрат у грошовій або матеріальній формі відповідно до передбачених планом, нормативом, стандартом. Її виявляють шляхом порівняння планових (нормативних) і звітних даних. *Перевитрата* збільшує витрати виробництва й, відповідно, собівартість продукції. У теорії й практиці розрізняють абсолютну і відносну *перевитрати*.

Відхилення використання ресурсів поділяють на групи:

– кількісного характеру (невиконання договорів постачання);

– у засобах праці (недостатня кількість або надлишок постачання);

– у трудових ресурсах (недостатність або надлишок трудових ресурсів).

Процес виявлення відхилень. Науково організована система контролю має забезпечувати способи й техніку виконання контролю, а також необхідні дані в аналітичному розрізі для порівняння, щоб можна було швидко засвідчити, що операції підприємством здійснюються відповідно до прийнятої політики. Слід також постійно відслідковувати і разові відхилення у процесі господарювання, які мають неабияке значення.

Процес виявлення відхилень здійснюється за допомогою *порівняння (comparison)* – зіставлення об'єктів з метою виявлення рис схожості або відмінності між ними (або того і іншого разом). Порівняння є найважливішою передумовою узгаляння і відіграє вагомую роль у висновках контролера. Думка контролера, що виражає результат порівняння, служить меті розкриття понять про

порівнювані об'єкти; у такому розумінні порівняння є прийомом, доповненням, а іноді й заміною визначення. Таким чином, порівняння – пізнавальна операція: а) що полягає в знаходженні схожості й відмінності між предметами, явищами, подіями; б) лежить в основі думок про схожість або відмінність об'єктів. За допомогою порівняння виявляють: кількісні й якісні характеристики предметів; ознаки, що визначають їх можливі стосунки. Порівняння використовується як прийом осмислення контролером матеріалу, який він опрацьовує.

Сутність контролю в такому сенсі полягає у з'ясуванні того, чи результат здійснюваних керівництвом операцій відповідає задумам, чи всі операції й засоби, які застосовуються в діяльності, потрібні в такій кількості і вартості для досягнення запланованої мети. Залежно від сфери й предмету контролю може бути достатньо навіть одного "погляду ока" або потрібне широке професійне дослідження. В обох випадках можна чітко виділити наступні фази процесу контролю:

а) підбір та визначення норм, зразків, стандартів, цілей і методів вимірювання (співставлення) здійснюваних або здійснених операцій з нормою, стандартом;

б) визначення реального стану операцій (вимірювання ефективності, відсутність порушень, помилок, шахрайства), тобто оцінка реальних результатів господарювання, використаних засобів, діючої системи способів контролю на всіх етапах кругообороту капіталу;

в) ретельне порівняння дійсного стану з бажаним (нормативним) кожної здійснюваної операції (діючими нормами, стандартами, законами);

г) ухвалення рішень і застосування профілактичних заходів.

Організація і здійснення контролю відбувається за такою схемою (рис. 1).



Рис. 1. Етапи організації і здійснення контролю

Найважливішим етапом у процесі контролю є порівняння рівня здійснених ФГЖ і встановленими нормами. Незначні відхилення від стандартів в загальному не означають, що підрозділ чи підприємство погано функціонує. Це свідчить про те, що "все знаходиться під контролем", "перебуває в межах толеранції". Гірша ситуація настає тоді, коли відхилення від прийнятих норм є значними. Тоді швидко потрібно вживати заходи щодо їх усунення. Менеджер повинен бачити і відрізняти схвалені відхилення від тих, які вказують, що підрозділ є "поза контролем".

Існує також ще одна проблема. На практиці виникають умовні *факти господарської діяльності (contingencies)*, тобто існуючі на звітну дату факти господарського життя підприємства, відносно наслідків яких відсутня визначеність у зв'язку із залежністю величини, часу й ймовірності виникнення в майбутньому наслідків від деяких невизначених майбутніх подій. Невизначеність подій обумовлюється тим, що вони не підконтрольні керівництву компанії, а отже, їх не можна точно знати, відбудуться або не відбудуться в майбутньому ці події. До умовних фактів належать: незавершені на звітну дату судові справи, в яких підприємство виступає позивачем або відповідачем, спори з податковими і страховими організаціями, ухвали за якими можуть бути винесені рішення тільки в подальші звітні періоди; поруки й інші види забезпечення зобов'язань, видані до звітної дати на користь третіх осіб, терміни виконання за якими не настали до складання бухгалтерської звітності; враховані (дисконтровані) до звітної дати векселі третіх осіб, терміни погашення яких не наступили до складання бухгалтерської звітності; зобов'язання підприємства, що існують на звітну дату, з охорони навколишнього середовища, щодо розміру, ймовірності та часу настання яких зберігається невизначеність, та ін.

Найбільша кількість відхилень виникає на стадії виробництва. Виробництво (production) – доцільна діяльність людей, спрямована на задоволення їх потреб. Тут контролери досліджують, перевіряють:

– якість (quality testing) – систематичний і незалежний контроль, що дозволяє визначити відповідність діяльності й результатів в області якості запланованим заходам, а також ефективності впровадження заходів і їх придатності поставленим цілям;

– відповідність (conformance testing) – технічна процедура, що полягає у визначенні відповідності даного продукту чинним стандартам. Випробування можуть проводитися постачальником або незалежною організацією;

– професійну майстерність (dexterity test) – спосіб оцінки швидкості й акуратності при виконанні простої ручної роботи;

– продуктивність (productivity) – міра ефективності використання ресурсів для виготовлення продукції. Зазвичай, визначається як кількість або обсяг основного продукту або наданих підприємством послуг. Може вимірюватися на трьох рівнях (індивідуальному, груповому, загальноорганізаційному).

В процесі здійснення контролю суб'єкти інформують керівника підприємства чи підрозділу про виявлені відхилення, які вказують на неправильність в його функціонуванні, допущених порушеннях, помилках, зловживаннях або шахрайстві. Про потребу надання керівнику такої інформації вирішує особисто контролер або особа, що доручила перевірку.

Контроль фінансових результатів, як правило, здійснюється у декілька етапів. Необхідно оцінити *вплив методології бухгалтерського обліку*, прийнятої в обліковій політиці, щодо оцінки активів і зобов'язань, доходів і витрат, формування резервів на величину фінансових результатів й

основні показники діяльності підприємства. При зміні облікової політики необхідно відстежити вплив того або іншого чинника на чистий прибуток звітного року. Часта зміна облікової політики, її недостатнє розкриття призводять до незіставності бухгалтерської інформації за ряд періодів, ускладнюють процес контролю фінансових результатів. У табл. 2 показано вплив деяких варіантів облікової політики на фінансові показники.

Таблиця 2. Вплив облікової методології на фінансові показники

Елементи облікової політики	Вплив на фінансові результати	Вплив на фінансові показники			
		ліквідність	фінансова стійкість	оборотність (у днях)	рентабельність
1. Облікова політика підприємства щодо майна, що амортизується					
Встановлення максимального терміну корисного використання необоротних активів	завищує	не впливає	не впливає	не впливає	завищує
Встановлення мінімального терміну корисного використання необоротних активів	занижує	не впливає	не впливає	не впливає	занижує
Метод списання малоцінних необоротних матеріальних активів	занижує	завищує	не впливає	не впливає	занижує
Прямолінійний метод нарахування амортизації	завищує	не впливає	не впливає	не впливає	завищує
Метод зменшення залишкової вартості	занижує	не впливає	не впливає	не впливає	занижує
Кумулятивний метод	занижує	не впливає	не впливає	не впливає	занижує
Виробничий метод	залежно від випуску	не впливає	не впливає	не впливає	залежно від випуску
2. Облікова політика щодо відображення вартості активів					
Відображення матеріально-виробничих запасів за фактичною або плановою собівартістю	не впливає	не впливає	не впливає	не впливає	не впливає
Вибір облікових цін продукції, що випускається	не впливає	не впливає	не впливає	не впливає	не впливає
3. Облікова політика щодо оцінки запасів					
За середньозваженою собівартістю	завищує	завищує	не впливає	завищує	завищує
За вартістю перших за часом придбання активів (спосіб ФФО)	завищує	завищує	не впливає	завищує	завищує
4. Вибір схеми списання умовно-постійних витрат					
Списання нерозподілених загальновиробничих витрат з рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" на рахунок 901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	занижує	занижує	не впливає	завищує	занижує
Списання розподілених загальновиробничих витрат з рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" на рахунок 23 "Виробництво"	завищує	завищує	не впливає	занижує	завищує

Контролю підлягають чинники, що впливають на фінансові результати, та можливість прогнозування фінансових результатів на майбутні звітні періоди. Контроль кожної складової прибутку підприємства має не абстрактний, а цілком конкретний характер, оскільки дозволяє засновникам, акціонерам і адміністрації отримати найбільш важливі напрями активізації діяльності підприємства. Методика контролю фінансових результатів, його основні етапи можуть бути наступними:

- а) вивчення змін кожного показника за ряд періодів, що контролюються, – горизонтальний аналіз;
- б) дослідження структури відповідних показників і їх змін – вертикальний аналіз;
- в) дослідження якості прибутку;
- г) вивчення впливу цінових і об'ємних чинників на прибуток – факторний аналіз;
- д) дослідження прибутковості – рентабельності.

Основною перевірки виявлених відхилень є первинні документи та оформлені ними господарські операції – дії людини на цінності, з якими вона працює. Операції діляться: 1) за видами: виробничі; мінові (розподільні); споживні; 2) за впливом на господарські дії: модифікації, що призводять до прибутку або збитку, перmutації, в результаті яких змінюється структура господарської маси, але при цьому не виникає ні прибутку, ні збитку; 3) за часом виникнення: початкові; поточні; завершальні.

Оцінювання відхилень контролерами та керівництвом підприємства. Оцінити відхилення – означає довести їх зв'язок з діяльністю конкретних працівників і колективів, визначити ступінь залежності їх виникнення від діяльності працівників.

Оцінювання – це встановлення якості певного об'єкта або висловлення думки, судження про цінність чи знання про об'єкт. Це повністю стосується відхилень, що виявляються системою контролю (табл. 3).

Таблиця 3. Критерії оцінки діяльності служби внутрішнього контролю

№ з/п	Вид оцінки	Характеристика оцінки
1	Оцінка діяльності (performance appraisal)	Формальна процедура оцінки роботи працівника в основному шляхом збору інформації про виконання поставлених завдань
2	Оцінка якості (background investigation)	Систематична перевірка, наскільки об'єкт здатний виконувати встановлені вимоги. Може здійснюватися з метою визначення можливості постачальника в області якості. В цьому випадку, залежно від конкретних умов, результат може бути використаний в цілях класифікації, реєстрації чи акредитації. З терміном оцінка якості може використовуватися додатковий показник залежно від області діяльності (наприклад, процес, персонал, система) і часу (наприклад, до контракту). Загальна оцінка якості постачальника також включає оцінку фінансових і технічних ресурсів
3	Оцінка роботи (factor comparison method)	Метод оцінки роботи, за яким кожній частині заробітної плати ставиться у відповідність один із ключових параметрів роботи, в результаті чого надається відносна оцінка роботи в цілому
4	Оцінка результатів трудової діяльності (labour performance appraisal)	Розробка методик оцінки результатів діяльності і доведення її до працівників. Оцінка результатів трудової діяльності потребує, щоб працівники збирали інформацію про те, наскільки ефективно кожний працівник виконує покладені на нього обов'язки. Повідомляючи про це працівників, керівник інформує, як (з перевищенням норм, добре чи погано) вони справляються зі своєю роботою, дає можливість виправити своє відношення до обов'язків, якщо воно не відповідає прийнятому. Разом з тим, оцінка результатів трудової діяльності допомагає керівництву визначити найбільш здібних працівників і реально підняти рівень їх досягнень, переводячи їх на більш привабливі посади
5	Оцінка спеціальностей і посад (job evaluation)	Систематичний рейтинг оцінки змісту роботи, заснований на таких факторах, як необхідні навички, досвід, сфера відповідальності. Такого роду оцінка використовується для визначення рівня заробітної плати
6	Оцінка фінансової стійкості (appraisal of financial soundness)	Спосіб, інструмент експертної оцінки стану об'єкта контролю. Фінансова стійкість оцінюється за відношенням власних і залучених коштів, за темпами зростання власного капіталу в результаті господарської діяльності, відношенням довгострокових і короткострокових зобов'язань підприємства, забезпеченням матеріальних оборотних активів власними джерелами

Оцінити відхилення означає визначити їх вплив на процес виробництва в даних умовах (переборні, переборні, бажані, небажані), визначити їх вплив на витрати ресурсів як за вартістю, так і в натуральній формі; на випуск продукції (економія, перевитрата, незмінність витрат); встановлення їх впливу на ефективність виробництва та фінансові результати.

Умови та причини виникнення відхилень. Важливим етапом в оцінці відхилень є визначення їх причини. Причини багатьох відхилень у ході виробництва не є очевидними, а потребують спеціального контролю, перевірки в реальних умовах. Причина відхилення є основою для визначення зв'язку відхилення з діяльністю конкретних працівників і колективів, встановлення винної особи та здійснення заходів з усунення відхилень.

Досить часто на підприємстві відхилення мають не одну причину, а декілька, що значно ускладнює контроль, підвищує його трудомісткість. У виявленні причин відхилення у багатьох випадках необхідна участь спеціалістів різних служб, а також робітників. Виявити відхилення недостатньо. Дані про відхилення не є інформацією, оскільки стають нею тільки після оцінки даних. Оцінка відхилення – передбачає визначення відношення до них конкретних працівників у конкретній виробничій ситуації.

Розглянемо основні завдання оцінки виявлених відхилень для ухвалення управлінських рішень та оцінки якості інформації.

Представлені нами основні напрями оцінки відхилення: для прийняття управлінських рішень, оцінки якості інформації про відхилення, оцінки якості управлінського рішення з приводу виявленого відхилення.

Відхилення:

а) слід визначити вплив: на процес виробництва; на витрати ресурсів; на випуск продукції; на ефективність виробництва;

б) оцінити для ухвалення управлінського рішення – вплив на процес виробництва; на витрати ресурсів; на випуск продукції; на ефективність виробництва;

в) довести зв'язок з діяльністю конкретних працівників і колективів.

Оцінка відхилень потребує розробки схеми взаємовідносин учасників господарювання, об'єктивності і достовірності з їх сторони.

Відхилення, передусім потрібно проаналізувати, щоб одержати оцінку якості інформації (економію чи перевитрати). Додаткова контрольно-аналітична робота необхідна для того, щоб виявити втрати та достовірність розрахунку їх величин, момент виявлення, метод розрахунку, структуру, ступінь відображення в обліку, вплив на економічні інтереси учасників виробництва, тобто оцінити втрати чи додатковий ефект.

Якщо відхилення пов'язано з додатковими витратами з зовнішніх, незалежних від діяльності даного підрозділу причин, воно не може розглядатися в оцінці їх діяльності як перевитрата, втрата ресурсів, зниження продуктивності праці. Достеменно міркування слід застосовувати і для випадку відхилення, що зумовило зниження витрат ресурсів. З точки зору контролю ефективності виробництва економію або перевитрати ресурсів необхідно пов'язати не тільки з місцем їх виникнення, але й з центром їх відповідальності за нього, виявлення ініціатора відхилення.

Причини самої відхилень при використанні ресурсів можуть бути:

а) *відхилення*, які викликають кількісні зміни у необхідних виробничих ресурсах:

– відхилення у забезпеченні предметами праці (зрив постачання сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії тощо або, навпаки, надлишкове надходження, що призводить до понаднормових запасів);

– відхилення в забезпеченні засобами праці (недостача або надлишок устаткування, їх поломка, різні види простоїв);

– відхилення у забезпеченні трудовими ресурсами (недостатня кількість кваліфікованих робітників або надлишок робочої сили для виконання виробничої програми, втрата робочого часу з різних причин);

б) наслідки впливу на випуск продукції є витрати на якість продукції (погіршення, покращання, незмінність якості); в) *відхилення*, які зумовлені зміною якості з використання виробничих ресурсів:

– відхилення у потребі додаткових трудових зусиль колективу з їх ліквідації;

– відхилення в якості отриманих предметів праці (неякісні вимірювачі, типорозміри, топографи, які потребують додаткових витрат праці);

– відхилення у використанні обладнання (витрати на ремонт, налагодження);

– відхилення, пов'язані з додатковим використанням робочого часу в зв'язку із недостачею трудових ресурсів.

Таким чином, умови та причини виникнення відхилень, їх вплив на ефективність виробництва визначаються виходячи з їх конкретних обставин та зв'язку з конкретним показником ефективності. Слід також виявити винуватців будь-якого відхилення і надати інформацію про них керівництву, запропонувавши шляхи їх усунення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Цикл перетворення даних про відхилення в інформацію: "відхилення → економія (перевитрата) → ефект (втрати)" необхідно забезпечити чітким контролем, достовірним обліком і ефективним економічним аналізом.

На багатьох підприємствах оцінка відхилень зводиться до визначення фінансових результатів діяльності. Якщо на даний обсяг випуску продукції витрачено більше ресурсів, ніж передбачалося, таке відхилення "автоматично" вважається перевитратою даного підрозділу, якщо менше – економією. З точки зору оцінки фінансового результату, це виправдано, а з точки зору оцінки результату діяльності працівників чи конкретного підрозділу – не можна визнати правильним.

Достовірність відхилень у ході контролю, зокрема в частині достовірності виявлення причин і винуватців у відхиленнях, не може бути забезпечено ні розвитком комп'ютеризації документування, ні вдосконаленням його методології, ні принципами складання звітності за МСФЗ.

Для оцінки фінансових результатів слід надати оцінку ухваленим управлінським рішенням, для цього необхідно визначити цілеспрямованість і реальність відхилень. В обліку відхилення фіксуються в абсолютній величині з обов'язковим з встановленням винних осіб і причинами їх виникнення.

Професійна відповідальність (professional indemnity) – майнова відповідальність фахівців різних професій, недостатня кваліфікація яких, помилки або упущення в їх роботі можуть завдати збитки підприємству, тому відхилення та їх винуватці завжди повинні виявлятися і за ними слід ухвалювати відповідні рішення. Слід пам'ятати, що з точки зору оцінки діяльності працівників і колективів структурних підрозділів підприємства, відхилення поділяються на залежні від діяльності конкретних працівників, колективів і незалежні від них.

Список використаної літератури:

1. *Сморжанюк Т.П.* Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом: [навчальний посібник] / Сморганюк Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є.; [за ред. В.Є. Труша] – К, 2009. – 284 с. – с. 148. 2. *Герасимова Е.Б.* Феноменология анализа финансовой устойчивости кредитной организации / Герасимова Е.Б. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 392 с. – с. 26. 3. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: [учеб. пособие для вузов] / Соколов Я.В. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. – с. 471-472. 4. Управление социалистическим производством (вопросы теории и практики); [Под ред. В.Т. Афанасьева]. – М.: Экономика, 1972. – 671 с.

БУТИНЕЦЬ Тетяна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– проблемні питання внутрішнього контролю на підприємстві

