

Висновки

У теорії безпеки існує значна кількість методичних розробок щодо оцінки рівня економічної безпеки підприємства. Однак підходи до оцінки цього рівня, запропоновані науковцями, недосконалі через властиві їм певні недоліки, найвагомішим з яких є їх ретроспективний характер. Застосування перспективної оцінки економічної безпеки, заснованої на встановленні взаємозалежності міри реалізації цілей підприємства та загроз, дає можливість виявити інтенсивність впливу загроз на економічну безпеку підприємства та вчасно розробити комплекс заходів, спрямованих на протидію загрозам. Співставлення результатів перспективної та ретроспективної оцінки економічної безпеки підприємства повинно стати передумовою для визначення міри керованості такої безпеки, що є однією з перспектив подальших досліджень.

Література

1. Евдокимов Ф. И. Экономическая устойчивость предприятия как фактор его безопасности / Ф. И. Евдокимов, Е. В. Мизина // Сб. науч. трудов Донецкого государственного технического университета. – Донецк : ДГТУ, 2001. – С. 16-25.
2. Забродский В. Теоретические основы оценки экономической безопасности отрасли и фирмы / В. Забродский, Н. Капустин // Бизнес-Информ. – 1999. – № 15-16. – С. 35-37.
3. Ильяшенко С. Н. Составляющие экономической безопасности предприятия и подходы к их оценке / С. Н. Ильяшенко // Актуальні проблеми економіки. – 2003. – № 3 (21). – С. 11-19.
4. Ковальов Д. Кількісна оцінка рівня економічної безпеки підприємства / Д. Ковальов, І. Плетнікова // Економіка України. – 2001. – № 4. – С. 35-40.
5. Козаченко А. В. Экономическая безопасность предприятия : сущность и механизм обеспечения : [монография] / А. В. Козаченко, В. П. Пономарев, А. Н. Ляшенко. – К. : Либра, 2003. – 280 с.
6. Шлемко В. Т. Економічна безпека України : сутність і напрямки забезпечення : [монографія] / В. Т. Шлемко, І. Ф. Бінько. – К. : НІСД, 1997. – 144 с.
7. Шульга І. П. Економічна безпека емісійної діяльності акціонерних товариств : [монографія] / І. П. Шульга. – К. : Ун-т економіки і права «Крок», 2010. – 425 с.
8. Экономика предприятия : учебное пособие / [под общ. ред. С. Ф. Покропивного]. – К. : КНЕУ, 2003. – 608 с.
9. Экономическая безопасность предприятий интегрированной промышленной структуры : [монография] / [под общ. ред. А. В. Козаченко]. – Луганск : Ноулидж, 2011. – 226 с.

УДК 65.012.8:636.5

О. М. Ромашко

*доцент кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Університет економіки та права «КРОК»*

Проведення контрольних заходів щодо витрат як фактор забезпечення економічної безпеки підприємства

У статті досліджено методичні прийоми організації та проведення контрольних заходів щодо витрат підприємства для забезпечення економічної безпеки. Розглянуто завдання та організацію внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві.

Ключові слова: витрати, внутрішній контроль, облікова інформація, контрольна інформація, економічна безпека.

О. М. Ромашко
*доцент кафедри учета, анализа и аудита,
Университет экономики и права «КРОК»*

Проведение контрольных мероприятий по расходам как фактор обеспечения экономической безопасности предприятия

В статье исследованы методические приемы организации и проведения контрольных мероприятий о расходах предприятия для обеспечения экономической безопасности. Рассмотрены задачи и организации внутреннего контроля затрат на промышленном предприятии.

Ключевые слова: расходы, внутренний контроль, учетная информация, контрольная информация, экономическая безопасность.

O. Romashko
*assistant professor of accounting, analysis and audit
«KROK» University*

Conducting audits on expenses as a factor of economic security of the enterprise provision

The paper investigated instructional techniques of organization and control measures on the costs of the enterprise to ensure economic security. The problem of organization and internal control costs in an industrial plan are reviewed.

Keywords: costs, internal control, accounting information, control information, economic security.

Постановка проблеми

Сучасний етап формування ринкових відносин характеризується диверсифікованістю практично всіх галузей економіки, високою невизначеністю та всезростаючою динамікою постійних змін у зовнішньому оточенні суб'єктів господарювання. Під впливом посилення конкурентних відносин, стрімкого розвитку та застосування більш сучасних технологій, комп'ютерних інформаційних систем та інших зовнішніх і внутрішніх факторів суб'єкти господарювання перетворюються на більш складні господарюючі економічні системи. У таких умовах, для забезпечення економічної безпеки підприємства, необхідно постійно удосконалювати механізм і процес управління. У системі управління однією з основних фундаментальних функцій є контроль, оскільки він забезпечує достовірність і повноту поточної та звітної економічної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Важлива роль у забезпеченні економічної безпеки підприємства належить організації та здійсненню внутрішнього контролю підприємства. Сучасний стан організації внутрішнього контролю на підприємствах є незадовільним. На сьогодні найбільш поширеними злочинами є зловживання службовим становищем, невиконання або неякісне виконання службових обов'язків, неправильна оцінка операцій, надання недостовірного висновку про здійснення діяльності підпри-

емства. За даними статистики кількість таких злочинів зростає, а кількість осіб, притягнутих до відповідальності, зменшується. Така ситуація є однією із загроз економічній безпеці суб'єктів господарювання.

Подальший розвиток контролю як фактора забезпечення економічної безпеки пов'язаний із формуванням і вдосконаленням змісту та форм внутрішнього контролю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Теоретичні та практичні аспекти організації внутрішнього контролю постійно знаходяться в центрі уваги науковців. Значення контрольної інформації для забезпечення економічної безпеки розглядали багато відомих зарубіжних та українських учених, зокрема О. І. Барановський [1], І. А. Білоусова [10, с. 194-203; 12, с. 237-280], Л. В. Гнилицька [3], О. І. Захаров [3; 10, с. 184-188; 12, с. 313-350], Т. О. Каменська [5], М. І. Камлик [6], Ю. Г. Кім [10, с. 368-384], О. А. Кириченко [7], П. Я. Пригунов [3; 10, с. 314-326], В. С. Сідак [7; 10, с. 282-292], Н. Тичиніна [9] та інші.

Не вирішені раніше частини загальної проблеми

Перехід на новий рівень управління підприємством, забезпечення його економічної діяльності повинен супроводжуватися комплексним розвитком інформаційної системи управління, стратегія якої визначається цілями, можливостями та імовірними ресурсними обмеженнями. Формування інформаційної системи підпорядковано програмі розвитку, що складається з інтегрованих проєктів і процесів, результати яких потрібні для розроблення плану діяльності та його реалізації з максимальним зниженням витрат. Це у свою чергу, спонукає до пошуку нових підходів до механізму формування інформації окремих складових бізнес-процесів, однією із яких є інформація про витрати.

Невирішеним на сьогодні є розроблення науково обгрунтованої системи формування інформаційної бази та своєчасних релевантних управлінських рекомендацій для прийняття оптимальних управлінських рішень з розвитку господарюючих суб'єктів, не тільки на теперішній момент часу, а й на довгострокову перспективу. Постійного вдосконалення потребує й методологія і організація проведення внутрішнього контролю [2].

Формулювання цілей статті

Метою статті є аналіз контрольних заходів щодо витрат на підприємстві, аналіз можливостей інтеграції обліку і контролю витрат підприємства в єдину інформаційну систему з метою управління та забезпечення економічної безпеки.

Виклад основного матеріалу дослідження

Серед важливих цілей системи економічної безпеки підприємства є забезпечення схоронності та захисту територій, будинків, споруд, фінансових і матеріально-технічних засобів організації від злочинних зазіхань, а також інформаційно-аналітичне забезпечення всіх сфер діяльності суб'єктів господарювання [12, с. 246]. Глобалізація економіки, створення великих структур сприяють розвитку внутрішнього контролю. Наслідки світової фінансової кризи остаточно визначили проблеми підприємств, що існують як наслідки відсутності ефективної системи управління ризиками та системи внутрішнього контролю.

Запорука економічної безпеки підприємства потребує ефективної організації системи внутрішнього контролю витрат [10]. Завданням організації системи внутрішнього контролю є створення такої структури, що є адекватною для захисту промислового підприємства від наявних ризиків економічної загрози [6].

Основними формами прояву економічної загрози на підприємстві є: ризик перевитрат і ризик корпоративного шахрайства [7].

Небезпека витрат наявних ризиків є їх невідповідність меті управління витратами на підприємстві. Ця невідповідність ідентифікується в нерациональному збільшенні собівартості продукції та незаконному відчуженні ресурсів підприємства.

Контроль витрат є важливою складовою системи управління витратами, без якої неможлива повноцінна реалізація її функцій. Ефективне управління процесом виробництва продукції неможливе без суворого та постійного контролю за рівнем витрат на виробництво. Контроль виробництва продукції передбачає перевірку цілого комплексу завдань, що залежить від певної галузі, специфіки і типу виробництва, особливостей організації і технології виготовлення продукції, її номенклатури.

Удосконалення організації системи внутрішнього контролю витрат на підприємстві доцільно розглянути в розрізі змісту та форми, які є взаємопов'язаними та взаємно обумовлюють один одного: зміна традиційного змісту внутрішнього контролю зумовлює відповідну зміну форми системи внутрішнього контролю витрат.

Традиційний зміст організації системи внутрішнього контролю витрат полягає у створенні теоретичних основ структури системи, а саме її елементів і принципів їх поєднання [11]. Результатом взаємодії зазначених елементів є процес внутрішнього контролю, спрямованого на перевірку достовірності даних бухгалтерського обліку та виявлення фактів порушень встановлених правил [5].

Джерелом удосконалення змісту організації внутрішнього контролю на промисловому підприємстві є концепція економічної безпеки. Концепція розглядає підхід, орієнтований на ризик, для організації системи внутрішнього контролю витрат на промисловому підприємстві. Базовими ідеями, що закладені в основі концепції, є ідея контролю ризику перевитрат та ідея контролю ризику корпоративного шахрайства. Концепція передбачає доповнення традиційного процесу внутрішнього контролю новими процедурами, такими як: оцінка ризиків і розроблення альтернативи управлінських рішень.

Згідно з концепцією проміжним результатом цього процесу є контрольно-аналітична інформація, тоді як кінцевий результат – це альтернативи управлінських рішень [9]. Зміст такої інформації полягає у визначенні фактичного стану об'єкта з причинно-наслідковими зв'язками в системі управління витратами. Відмінність такої концепції від традиційних підходів полягає в тому, що основною метою внутрішнього контролю витрат є не виявлення факту перевитрат і корпоративного шахрайства, а їх недопущення. Концепція зміщує пріоритет контролю з наслідку дії негативного фактора на причини й умови недопущення їх виникнення та розвитку в реальному просторі й часі.

Удосконалений зміст організації становить теоретичні положення складових системи внутрішнього контролю витрат: елементи, принципи та процеси.

Сутність нової теорії структури системи внутрішнього контролю доцільно розглянути в розрізі методики, служби та забезпечення [1]. Розглянута методика визначає завдання внутрішнього контролю, а саме: оцінка ризиків, контроль наявних ризиків і розроблення альтернатив управлінських рішень. Виконання цих завдань забезпечить ухвалення оптимальних рішень на всіх рівнях управління витратами в системі економічної безпеки підприємства, у тому числі, для розроблення ефективної стратегії та механізму її реалізації. Дані контрольних заходів щодо витрат надають керівникам підприємств інформацію про реальні та

потенційні небезпеки, загрози та ризики, які є в зовнішньому та внутрішньому середовищі підприємства.

При організації внутрішнього контролю необхідно врахувати принципи його організації, поєднання яких створить необхідні умови ефективного управління витратами підприємства, їх оцінкою та створенням механізму впливу комплексної системи економічної безпеки підприємства на витрати з метою їх мінімізації.

Відповідність процедур внутрішнього контролю встановленим вимогам залежить від низки факторів, таких як: організаційна структура підприємства, його розміри та характер діяльності, галузь діяльності. Однак створення ефективної та результативної системи внутрішнього контролю є можливим тільки за умови виконання обов'язкових принципів. Основні принципи внутрішнього контролю можуть застосовуватися повністю або частково залежно від специфіки бізнесу суб'єкта господарювання.

Узагальнену інформацію про основні принципи організації елементів системи внутрішнього контролю подано в табл.

Таблиця

Принципи організації елементів системи внутрішнього контролю

№ з/п	Назва принципу	Зміст принципу
1	комплексність	забезпечує безпеку всіх аспектів діяльності підприємства
2	орієнтованість на ризик	координує дії системи внутрішнього контролю на мінімізацію наявних ризиків економічної загрози підприємства
3	безперервність	передбачає захист системи управління витратами на постійній основі в реальному часі та просторі підприємства
4	спеціалізація	розподіл інтересу внутрішнього контролю витрат між структурними підрозділами
5	законність	організація та функціонування системи внутрішнього контролю витрат здійснюється на базі чинних норм законодавства
6	системність	передбачає врахування всіх факторів, які впливають на економічну безпеку системи управління витратами
7	конфіденційність	контрольно-аналітична інформація є суто приватною для власників і управління, що забороняє її розголошення
8	доцільність	передбачає мінімізацію можливого збитку системи управління витратами та витрат на забезпечення її безпеки

Джерело: складено автором на основі [12, с. 313-352]

Взаємодія елементів системи на основі її принципів у динаміці породжує певні процедури, що відбуваються в системі внутрішнього контролю, а саме [4]:

– оцінка ризику – це процедура, зміст якої полягає в кількісному описі ризиків, шляхом визначення їх імовірності та розміру можливих збитків;

– контроль ризиків – це процедура, значення якої передбачає контроль причин появи, умов розвитку та наслідків наявних ризиків у контексті фактів господарських операцій та управлінського обліку;

– розроблення альтернатив управлінських рішень – це процедура, яка базується на використанні методів генерування інформації, що дає змогу створити альтернативи управлінських рішень для управління витратами;

– безпека контролю – це процедура, дія якої спрямована на захист принципів роботи системи внутрішнього контролю витрат від впливу загроз корпоративного шахрайства.

Кожна з наведених процедур є визначальною стосовно наступної. Результати кожної процедури є певним закінченим елементом механізму системи внутрішнього контролю в системі економічної безпеки підприємства.

Визначеність змісту організації системи внутрішнього контролю витрат дає змогу розкрити сутність форми, що набуває змісту в практичній організації реальної діяльності підприємства.

Таким чином, форма системи внутрішнього контролю витрат – це спосіб організації її змісту на підприємстві.

Здійснюючи внутрішній контроль виробничих витрат підприємства, слід звернути увагу на порядок формування та обліку собівартості готової продукції. В узагальненому вигляді можна виділити такі основні етапи перевірки. Перш за все слід перевірити, чи дотримано умови визнання витрат діяльності [8]. Особливу увагу при цьому необхідно звернути на те, чи не визнано витратами і не включено до звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [8].

Наступним етапом контролю є перевірка наявності, законності та доказовості первинних документів за елементами витрат (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, інші затрати).

Далі перевіряється наявність і дотримання нормативів по відповідних видах витрат. Зіставляючи фактичні витрати із затвердженими поточними нормативами, виявляють внутрішньогосподарські резерви, визначають шляхи їх раціонального використання. Якщо діючі внутрішні нормативи заважають проведенню прибуткового бізнесу, то керівництву треба проаналізувати цю проблему і розробити більш дієві нормативи.

На наступному етапі слід перевірити правильність і повноту ведення аналітичного обліку витрат, особливо накладних. Варто звернути увагу, чи ведеться облік за рахунками 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» як по окремих структурних підрозділах, так і в розрізі статей аналітичного обліку. Особливої уваги потребує перевірка формування собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованих товарів і продукції власного виробництва. Така перевірка здійснюється перш за все шляхом визначення правильності, обґрунтованості та повноти віднесення витрат підприємства на відповідні рахунки.

Далі здійснюється перевірка правильності накопичення та списання витрат, що не включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізованих товарів.

Особлива роль внутрішньогосподарського контролю проявляється за умови побудови обліку процесу виробництва за центрами відповідальності, адже це дає змогу контролювати діяльність осіб, відповідальних за витрати, що мають місце у певних підрозділах. Саме внутрішньогосподарський контроль є ефективним засобом забезпечення надання достовірної інформації адміністрації підприємства про показники діяльності центрів відповідальності та їх вплив на фінансовий результат суб'єкта господарювання, але за умови раціональної його організації.

Ураховуючи специфічні особливості діяльності кожного підприємства з метою забезпечення економічної безпеки, необхідною умовою є організація відповідальності структурних підрозділів, їх взаємодії та протидії загрозам підприємства.

На основі виявлених особливостей організації внутрішньогосподарського контролю на промислових підприємствах необхідно прийняти і затвердити Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю в центрах відповідальності, згідно з яким кожному структурному підрозділу надається статус і місце самостійного підрозділу в системі управління підприємством.

Важливим при організації внутрішнього контролю в центрах відповідальності є внутрішньогосподарська звітність, яка виступає важливим елементом функціонування системи управління. Саме внутрішня звітність є джерелом необхідної, об'єктивної та своєчасної інформації для прийняття управлінських рішень [4]. Внутрішньогосподарська звітність із формування собівартості продукції є комплексом взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, що відображають фактичну величину витрат і відхилення від заданих параметрів.

Схема організації внутрішньогосподарського контролю за умови організації бухгалтерського обліку за центрами відповідальності, запропонована автором, матиме такий вигляд (рис.). Схему розроблено та впроваджено для заводу з виготовлення молочноконсервної продукції. У результаті аналізу даних про фактичні витрати кожного центру відповідальності визначають як відхилення, так і причини цих відхилень. Кожне відхилення розглядається з точки зору економічної безпеки в розрізі кожного елементу витрат. Особливої уваги на вищезгаданому підприємстві заслуговують матеріальні витрати, оскільки підприємство купує на ринку ресурси та використовує їх у процесі виготовлення продукції. Основною загрозою при цьому є завдані економічної шкоди через придбання неякісних виробничих запасів, завищення ціни придбання, допущення фактів шахрайства при оприбуткуванні запасів, лобювання умов постачання, які більш вигідні постачальникові, ніж підприємству, отримання особистої вигоди тощо.

Для відображення результатів контролю та подальшого їх вивчення слід використовувати такі форми звітних документів кожним центром відповідальності: виробничий звіт центру відповідальності; зведений звіт за підрозділами; відомість аналітичного обліку і контролю відхилень витрат від встановлених норм; аналітичні таблиці, які дають змогу оперативно отримувати необхідну інформацію, приймати відповідні управлінські рішення та запобігати виникненню недоліків, загроз, а також можливість оцінити ефективність роботи.

Упровадження внутрішнього контролю на промисловому підприємстві дасть змогу: підвищити об'єктивність і достовірність обліку витрат на виробництво; знизити трудомісткість обліку порівняно з традиційною організацією нормативного обліку та, разом з тим, підвищити наочність і аналітичну інформованість на підставі врахованих результатів проведених контрольних заходів; посилити контроль за витратами на виробництво та виходом продукції безпосередньо за центрами відповідальності, носіями, відповідальними особами, причинами та винуватцями необґрунтованих витрат у процесі виробництва, що необхідно для оперативного прийняття управлінських рішень з метою негайного усунення недоліків; побудувати систему обліку та контролю, що відповідала б єдності розвитку їх форм і змісту з метою задоволення інформаційних потреб управління та забезпечення економічної безпеки підприємства.

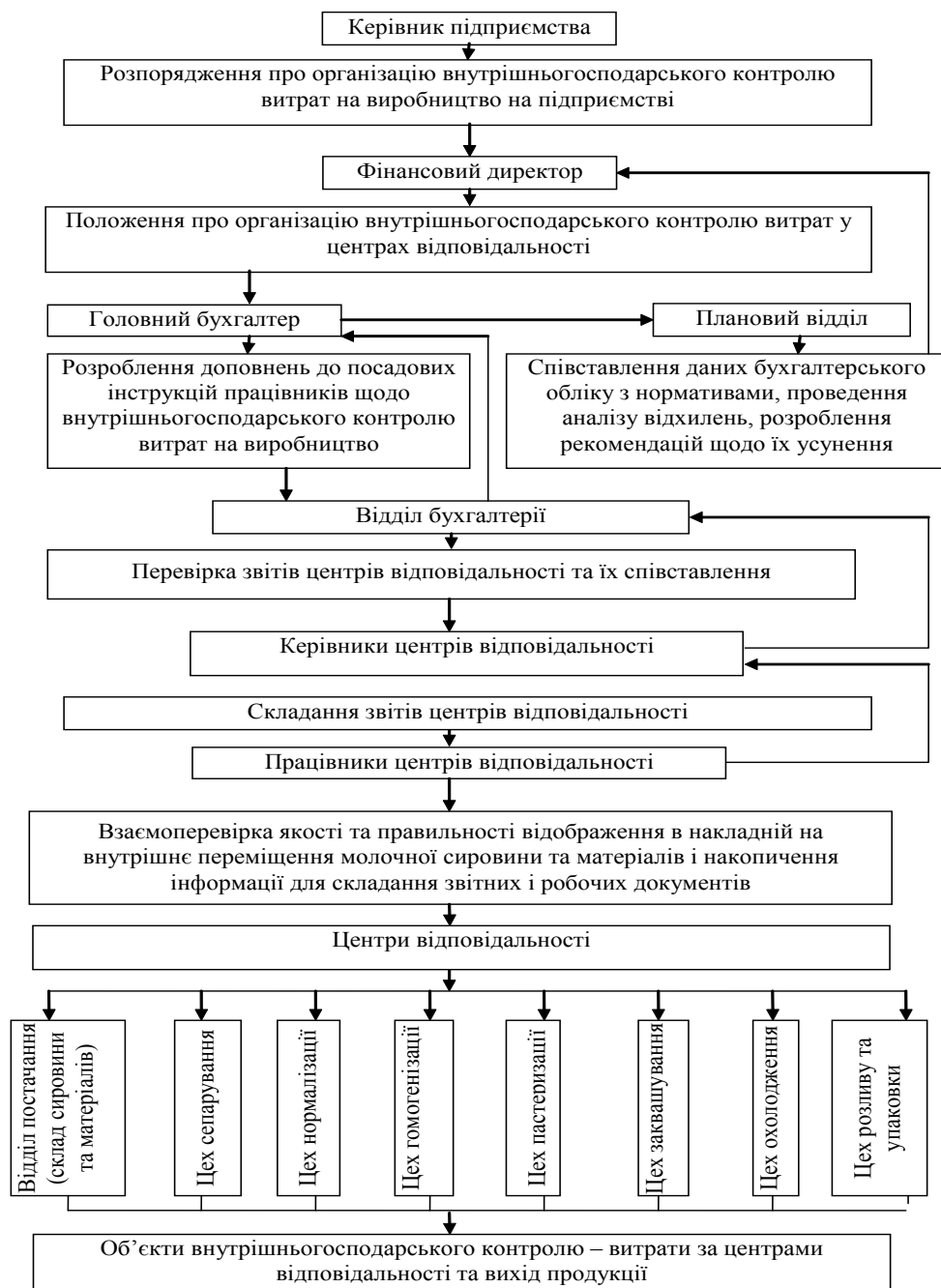


Рис. Схема організації внутрішньогосподарського контролю витрат заводу з виготовлення молочноконсервної продукції

Джерело: складено автором

Висновки

Дослідженням встановлено, що необхідність внутрішнього контролю обумовлюється потребою в забезпеченні стабільного й ефективного функціонування підприємства в умовах конкурентного середовища. Виконання контрольних процедур повинно бути спрямоване на виконання оперативного (поточного)

контролю за збереженням власності, запобігання втратам і недолікам у господарській діяльності підприємства.

Проведення контрольних процедур дасть змогу виявити відхилення фактичних показників рівня витрат від їх запланованих показників, що забезпечить регулювання виконання планових показників і систематичне відстеження динаміки витрат і факторів, які на них впливають.

Організація контролю за центрами відповідальності дає можливість підвищити об'єктивність і достовірність даних про фактичні витрати підприємства, керувати витратами та собівартістю виготовленої продукції, що, у свою чергу, сприятиме забезпеченню належного рівня його безпеки. Інтеграція обліку та контролю витрат підприємства в єдину інформаційну систему дасть змогу здійснювати планування й управління останніми в межах системи економічної безпеки підприємства та відповідно буде забезпечувати її належний рівень.

Література

1. *Барановский А. И.* Финансовая безопасность в Украине (методология оценки и механизм обеспечения) / А. И. Барановский. – М. : КНТЭУ, 2004. – 759 с.
2. *Бурцев В. В.* Внутренний контроль : основные понятия и организация проведения / В. В. Бурцев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. – № 4. – С.14-20.
3. *Гнилицька Л. В.* Теоретико-методологічні та прикладні основи забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. Монографія / Л. В. Гнилицька, О. І. Захаров, П. Я. Пригунов. – К. : Дорадо-Друк, 2011. – 290 с.
4. *Дмитренко И. Н.* Информационно-регламентное обеспечение внутрифирменного контроля качества аудиторских услуг // И. Н. Дмитренко // Аудитор України. – 2009. – № 7-8. – С. 62-63.
5. *Каменська Т. О.* Внутрішній аудит. Сучасний погляд : [моногр.] / Т. О. Каменська ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ-аналіт. агентство», 2010. – 499 с.
6. *Камлик М. І.* Економічна безпека підприємницької діяльності. Економіко-правовий аспект : навчальний посібник / М. І. Камлик. – К. : Атіка, 2005. – 432 с.
7. *Кириченко О. А.* Проблеми управління економічною безпекою суб'єктів господарювання : [монографія] / О. А. Кириченко, В. С. Сідак та ін. – К. : УЕП «КРОК», 2008. – 403 с.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Мінфін] від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
9. *Тычинина Н. А.* Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник ОГУ. – 2009. – № 2. – С. 102-107.
10. Управління фінансово-економічною безпекою : навчальний посібник / [Кириченко О. А., Лаптев С. М., Пригунов П. Я., Захаров О. І. та ін.] ; за ред. чл.-кор. АПН України В. С. Сідака. – К. : Дорадо-Друк, 2010. – 480 с.
11. Управління системою фінансової безпеки підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 21.04.02 [Електронний ресурс] / Ю. Г. Кім ; Вищ. навч. закл. «Університет економіки та права «КРОК». – К. : 2009. – 21 с. – укр. – Режим доступу : <http://www.nbu.gov.ua>
12. Эффективность управления в процессе реформирования : макро- и микроэкономический аспекты : Коллективная монография / Науч. ред. проф. И. Ф. Радионова. – К. : Университет экономики и права «КРОК», 2012. – 364 с.