

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ДОСЛІДЖЕННЯ І РОЗРОБКИ

Розглянуто основні аспекти організації внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки, запропоновано шляхи удосконалення функціонування системи внутрішнього контролю ґрунтуючись на застосуванні організаційних процедур контролю структурного характеру.

Ключові слова: Внутрішній контроль, система контролю, система управління, процес контролю, витрати на дослідження та розробки

Senchuk T.

IMPROVEMENT IN COSTS INTERNAL CONTROL ORGANIZING FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT

The main aspects of internal control of costs for research and development are examined, the ways of improving the functioning of the internal control system based on the use of organizational control procedures, structural by their nature, are proposed.

Keywords: internal control, system of control, system of management, process of control, costs for research and development.

Вступ. Суттєвою (глобальною) проблемою більшості вітчизняних і зарубіжних підприємств є неефективне використання наявних ресурсів – людських, фінансових, матеріальних, що є наслідком недостатнього обсягу потрібної інформації для прийняття правильних рішень, навмисного та ненавмисного спотворення даних, наведених у звітності, прямого шахрайства або ж байдужості з боку персоналу і керівників. Подібних проблем можна уникнути шляхом впровадження на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю.

Вагомий внесок у розробку теоретичних основ внутрішнього контролю зробили вітчизняні вчені: М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бугинець, Т. А. Бугинець, Б. І. Валуха, С. В. Калюга, П. О. Куцик, С. В. Мних, Л. В. Нападівська, В. П. Пантелеєв, С. М. Петренко, М. С. Пушкар, В. В. Сопко, М. Г. Чумаченко і зарубіжні дослідники: Р. Адамс, В. Андреев, К. Друрі, Т. Карпова, Б. Соколов, А. Сонін, Ч. Хорнгрен. Незважаючи на вагомий науковий напрацювання, існуюча система контролю на вітчизняних підприємствах у повній мірі не відповідає сучасним вимогам і потребує подальшого дослідження. Особливо це стосується організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки, що потребує розробки внутрішніх стандартів контролю.

Виклад результатів дослідження. Дослідження показали, що будь-яка діяльність підприємства відбувається в межах трьох систем. Перша – це стратегічна система, яка передбачає визначення мети функціонування підприємства, розробка плану стратегії розвитку підприємства. Друга – це операційна (організаційна) система, яка побудована та спрямована на досягнення визначеної мети і пос-

тавлених завдань. Третя система – це система контролю, яка пронизує як стратегічну, так і операційну (організаційну) систему. На етапі стратегічного планування остання – здійснює оцінку окресленої стратегії з урахуванням економічних і виробничих умов, а також визначення критеріїв, згідно яких буде в майбутньому оцінюватися діяльність підприємства. Отже, можна стверджувати, що система контролю використовує мету та стратегію підприємства і забезпечує її виконання. Разом з тим, реалізація цілей підприємства не можлива без ефективної внутрішньої координації ресурсів і контролю за реалізацією тактичних завдань окремими структурними підрозділами. Таким чином, пронизуючи всі стадії системи управління, починаючи із розробки стратегічних планів і закінчуючи прийняттям управлінських рішень щодо реалізації тактичних планів, контроль підтримує систему в робочому (ефектному) стані. Отже, система внутрішнього контролю спрямована на створення необхідних передумов і підвищення ймовірності того, що підприємство в цілому та його менеджери зокрема досягнуть поставленої мети.

Аналізуючи тенденції розвитку контролю, як однієї з ключових систем підприємства, можемо зазначити, що на початку ХХ століття ця система функціонувала у вигляді сукупності трьох елементів: розподіл повноважень, ротація персоналу, використання і аналіз облікових даних. Сьогодні функції внутрішнього контролю значно розширилися перетворившись на організацію і координацію дій, спрямованих на збереження активів, перевірку надійності облікової інформації, підвищення ефективності операцій, дотримання політики та проце-

дур, прийнятих на підприємстві, досягнення підприємством поставленої мети.

Критичний аналіз поглядів провідних вітчизняних та зарубіжних вчених на суть та призначення внутрішнього контролю показав відсутність єдиного бачення цієї науково-практичної категорії (рис. 1). Деякі науковці розглядають це поняття з точки зору його бухгалтерського розуміння. В такому випадку система внутрішнього контролю спрямована лише на забезпечення впевненості в

тому, що: транзакції належним чином авторизовані; транзакції своєчасно і точно відображаються у звітності підприємства та відповідно до стандартів обліку; доступ до активів підприємства здійснюється на відповідно до належної авторизації;

– фізична наявність активів підприємства відповідає даним бухгалтерського обліку.

Отже, базуючись на баченні системи внутрішнього контролю вченими, можна сформулювати його мету як забезпечення (у межах можливого)

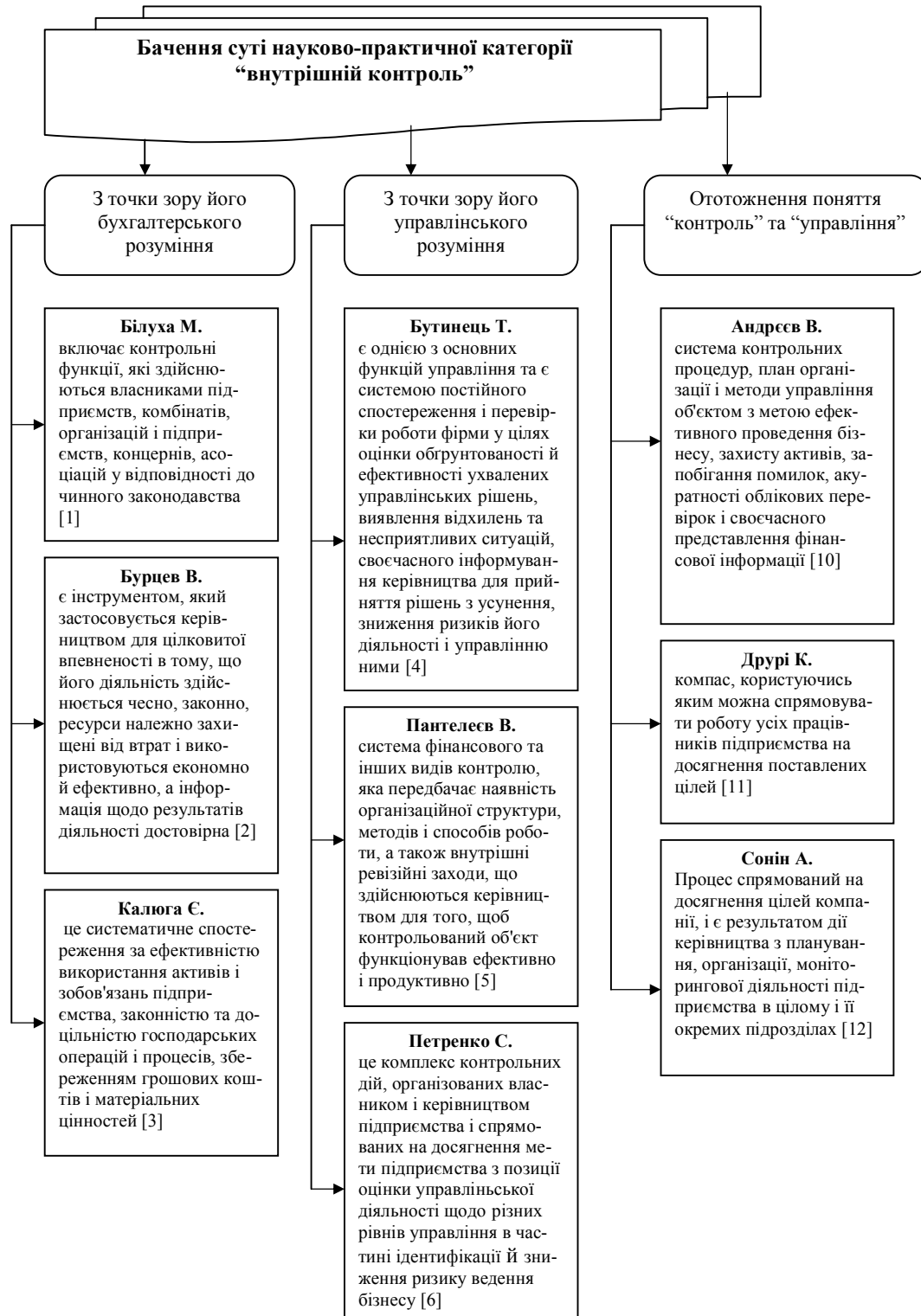


Рис. 1. Трагування суті “внутрішній контроль” вітчизняними та зарубіжними вченими

дотримання облікової політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання і викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, достовірність сформованої фінансової звітності.

Науковці, які розглядають внутрішній контроль з точки зору управлінського розуміння, наголошують, що це процес, за допомогою якого забезпечується раціональне використання ресурсів підприємства для досягнення поставлених цілей. При цьому, деякі вчені ототожнюють поняття “контроль” із поняттям “управління”, що на наш погляд є неприпустимо. Зокрема, Р. Друкер встановив чіткі межі між цими двома поняттями: “контроль – це вимір і інформація, управління – це, насамперед, дія” [11]. Таким чином, контроль націлений на моніторинг процесів, що відбуваються на підприємстві, тоді як управління забезпечує виконання роботи відповідно до першопочаткового плану. Контроль дозволяє отримати інформацію на основі якої здійснюється управління, тобто проводяться відповідні дії.

Отже, проведений аналіз дозволив нам сформулювати суть внутрішнього контролю як процес, спрямований на досягнення мети підприємства, водночас, він є результатом дій керівництва з планування, організації і моніторингу діяльності підприємства загалом і його окремих структурних підрозділів зокрема. В компетенцію системи внутрішнього контролю, на наш погляд, входить з одного боку оцінка коректності облікового процесу, а також пов'язаних з ним операцій, контроль за цілісністю та несуперечливістю баз даних, що формуються на підприємстві у межах комп'ютерних систем обліку, стратегічного планування та прогнозування, бюджетування та інших, з іншого – оцінка рівня виконання поставлених перед підприємством завдань.

Метою внутрішнього контролю є допомога менеджерам підприємства у виконанні покладених на них функцій та поставлених перед ними завдань, а також надання менеджерам підприємства достатньої впевненості в тому, що активи підприємства використовуються оптимально, виходячи з економічних і технологічних особливостей підприємства.

Одним з найбільш відповідальних етапів пов'язаних із налагодженням функціонування системи внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки суб'єкта господарювання є її правильна організація. Саме поняття “організація” втілює чітке впровадження, належне впорядкування будь-чого і розглядається як процес.

Проведені дослідження наукової літератури дозволили констатувати, що існують суттєві відмінності у підходах до організації внутрішнього контролю. Виокремимо декілька підходів у розв'язанні цього питання. Перший підхід пропонують, зокрема Є. В. Мних [14] і Б. Н. Соколов [15], розглядаючи організацію внутрішнього контролю, акцентують увагу на розподілі функціональних обов'язків усередині служби внутрішнього контролю, регламентації її діяльності та інтеграції в

організаційну структуру підприємства. В. П. Пантелєєв, конкретизує, що з метою організації внутрішнього контролю потрібно окреслити сукупність параметрів, актуальних для діяльності конкретного підприємства [5].

Позиція щодо організації внутрішнього контролю інших вітчизняних науковців полягає, насамперед, в організації процесу його здійснення, а вже потім як розподіл визначеного масиву робіт між виконавцями. Представники цього напрямку пропонують різні варіанти побудови процесу контролю. На думку В. В. Сопка, А. М. Кузьмінського та В. П. Завгороднього, організація контролю передбачає організацію контрольних номенклатур, форм відображення та матеріальних носіїв контрольної інформації, технології процесу, що відбуваються окремо на кожному етапі процесу контролю (підготовчому, контрольній обробки даних та підсумковому) [16]. Такий алгоритм дає відповіді на запитання: що контролювати? як отримувати контрольну інформацію? хто повинен контролювати? Автори методики акцентують увагу головним чином на наступному контролі, тобто коли операція відбувалась, ігноруючи превентивний характер контролю. Слід зауважити, що докладніше розглядають такий блок, як інформаційне забезпечення контролю, зокрема Р. О. Костирко [17] та С. М. Петренко [6], які підкреслюють значущість цього питання з огляду застосування різних форм контролю.

Л. В. Нападівська представляє модель організації контролю як послідовність контрольних дій, які виконують відповідальні особи, з урахуванням поділу контролю на попередній, поточний та наступний [18]. Проте такий підхід характеризує радше методику контролю, а не організацію.

Вважаємо, що організація внутрішнього контролю є комплексом заходів, спрямованих на створення та впровадження, а також постійне впорядкування та удосконалення системи внутрішнього контролю з метою інформаційного забезпечення менеджменту підприємства для прийняття адекватних рішень щодо підвищення ефективності інноваційної діяльності суб'єкта господарювання.

Організація системи внутрішнього контролю повинна передбачати:

- визначення об'єктів контролю та формування показників, за якими налагоджується контроль;
- організація методики контролю з використанням чинних прийомів і методів системи контролю;
- з'ясування місць виникнення витрат і формування центрів відповідальності;
- формування аналітичного забезпечення системи контролю та визначення бюджетних показників з метою виявлення відхилень.

Вважаємо, що при організації процесу внутрішнього контролю слід орієнтуватися на основні принципи, дотримання яких є запорукою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю, зокрема: відповідальності, гнучкості, адаптивності, об'єктивності, інформативності, мобільності, збалансованості, відповідності планових, облікових і контрольних показників, постійності, комплексності. Дотримання цих принципів дозво-

ляє забезпечити ефективне функціонування та стійкість підприємства, зберігати і ефективно використовувати ресурси та потенціал підприємства, формувати систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, забезпечити більш ефективну, налагоджену і чітку роботу підрозділів підприємства.

Слід наголосити на тому, що система внутрішнього контролю є ефективною та корисною лише в тому випадку, якщо вона спрямована на виконання конкретних завдань (рис. 2).

мства, його стратегічними завдання, затвердженими стандартами. По-третє, визначення, аналіз і управління ризиками, які виникають на підприємстві та шляхи досягнення поставлених цілей. По-четверте, щоденне здійснення контролю щодо обліку і звітності, розподілу повноважень, прав доступу до активів. По-п'яте, відслідковування та аналіз рівня виконання стратегічних та тактичних завдань, а також бюджетних показників окремими структурними підрозділами та підприємством загалом. По-шосте, контроль за санкціонованим досту-

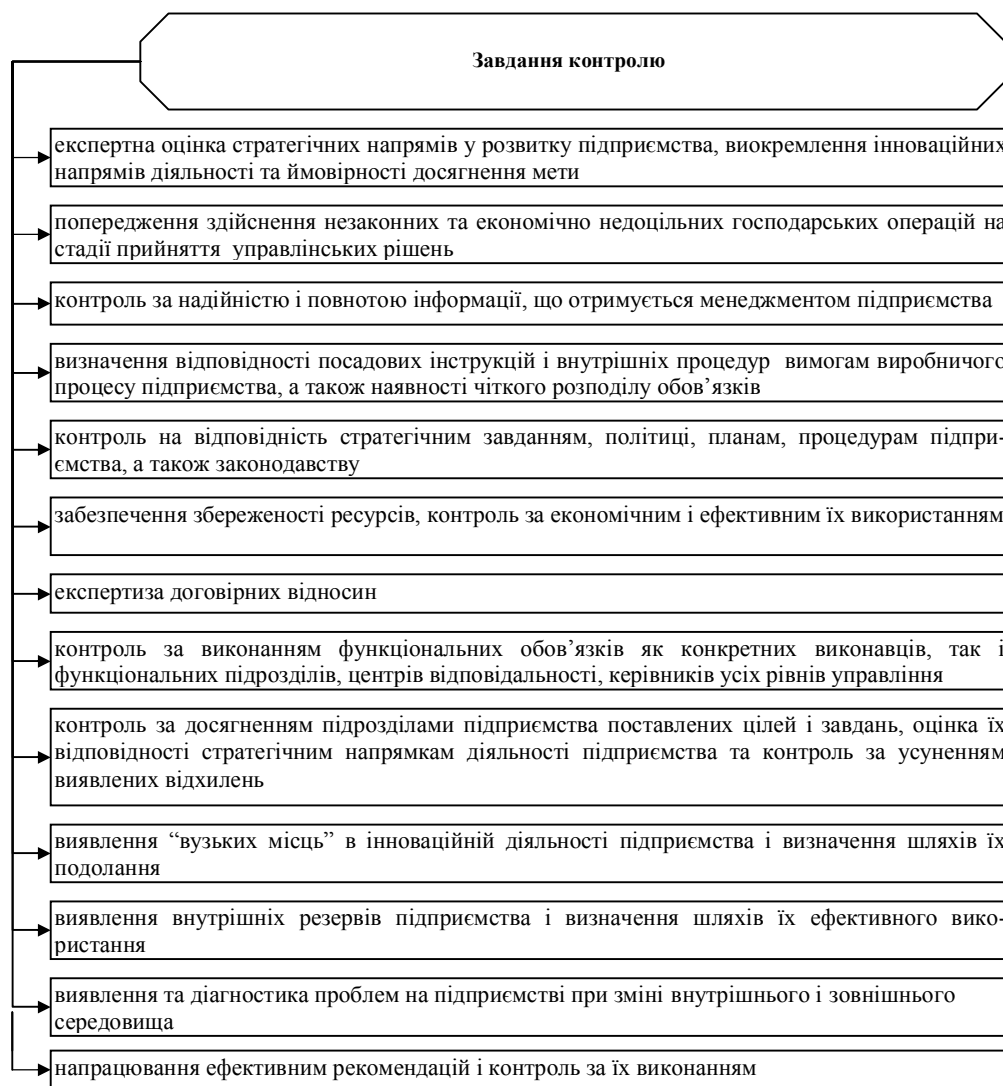


Рис. 2. Завдання системи внутрішнього контролю витрат на дослідження та розробки

Вважаємо, що для того, щоб бути дієвою, системою внутрішнього контролю повинна здійснювати певні процедури. Насамперед, моніторинг внутрішнього середовища підприємства (етичні норми, стиль управління, процес прийняття рішень, делегування повноважень та відповідальності, політика по відношенню до персоналу, компетентність співробітників) та зовнішнього середовища підприємства (нормативно-правове регулювання діяльності підприємства, особливості функціонування ринкових сегментів, в межах яких працює підприємство). По-друге, ознайомлення із місією підпри-

пом до інформації – відповідна інформація повинна бути доступною тому, хто її потребує відповідно до покладених на нього функціональних обов'язків. А також, моніторинг самої системи внутрішнього контролю, необхідний для визначення його доцільності та ефективності.

Разом з тим, слід зазначити, що в системі внутрішнього контролю доцільно здійснювати: попередній (контроль стратегічних цілей, прогнозів, відхилень між стратегічними і прогнозними показниками, контроль обмежень, планів і бюджетний контроль), поточний (моніторинг господарських

процесів з метою раннього виявлення проблем), заключний (контроль виконання планів, виявлення та аналіз причин відхилень). У загальному контурі поточного внутрішнього контролю доцільно окремо розрізняти внутрішньо-економічний (дозволяє оцінити якісний ступінь інформації, що формується в системі обліку) та бюджетно-аналітичний контроль (дозволяє виявити відхилення фактичних величин витрат від планових та оцінка ступінь впливу виявлених відхилень на аспекти функціонування організації).

Моделювання ефективної системи внутрішнього контролю можливе, насамперед, на основі виділення суб'єктів цієї системи, вивчення їх статусу і функцій. До суб'єктів внутрішнього контролю належить управлінський персонал, обліковий персонал, спеціальні внутрішні контролюючі служби, а також усі працівники підприємства, які здійснюють самоконтроль. Вважаємо, що суб'єкти внутрішнього контролю доцільно розподілити на рівні. До суб'єктів внутрішнього контролю першого рівня

ники відділу внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, відділів технічного контролю якості).

Слід зазначити, що проведені дослідження показали безсистемність закріплення функцій контролю за певними працівниками, у зв'язку з чим один працівник може контролювати більше інформаційних об'єктів, інший менше, або один об'єкт контролюється декількома працівниками, а деякі – взагалі не контролюватися. Тому при організації системи внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки повинен здійснюватися чіткий розподіл і закріплення функцій контролю за певними робочими місцями, що необхідно регламентувати внутрішніми стандартами контролю, розробленими кожним підприємством. З метою оптимізації процесу організації внутрішнього контролю витрат на дослідження та розробки в частині розподілу функцій контролю між суб'єктами контролю у розрізі інформаційних об'єктів нами пропонується матриця (табл. 1).

Таблиця 1

Фрагмент матриці розподілу функцій контролю витрат на дослідження та розробки

Функція	Суб'єкти контролю						Підсумок
	Керівник інноваційного проекту	Керівник конструкторського бюро	Спеціаліст відділу НДК	Головний інженер	Бухгалтер	Контролер	
Контроль витрат на проектування та конструювання інноваційного продукту							
Контроль за витратами пов'язаними із придбанням (розробкою) технічної документації	0	1	0	1	1	1	4
Контроль за витратами пов'язаними із дослідженням інноваційного потенціалу підприємства	0	1	1	1	1	1	5
Контроль за витратами пов'язаними із розрахунком і моделюванням нового виробництва	0	1	1	1	1	1	5
Контроль за витратами пов'язаними із розробкою техніко-економічного обґрунтування	0	1	1	1	1	1	5
Контроль за витратами пов'язаними із проектуванням нового виробу	0	1	1	1	1	1	5
Контроль за комплексним показником витрат на етапі проектування та конструювання інноваційного продукту	1	1	0	0	0	1	3
Разом	1	6	4	5	5	6	27

доцільно віднести учасників (засновників) підприємства. До суб'єктів другого рівня відносяться працівники підприємства, до обов'язків яких функції контролю не входять, проте виходячи із виробничої необхідності, вони їх здійснюють (будь-які працівники підприємства, які виконуючи свої службові обов'язки, водночас здійснюють самоконтроль). В обов'язки суб'єктів внутрішнього контролю третього рівня входять не лише контрольні, а й інші функції (адміністративно-управлінський персонал, служби комерційної та фізичної безпеки, служби бухгалтерського обліку). До функціональних обов'язків суб'єктів внутрішнього контролю четвертого рівня входять лише функції контролю (співробіт-

Матриця формується, виходячи з принципу відповідності функцій контролю обов'язкам певного суб'єкта контролю (посадової особи), тобто у випадку, якщо посадова особа виконує функцію контролю на перетині відповідних рядків і стовпчиків ставиться "1", у іншому випадку – "0". Побудова даної матриці дозволить виявити недоліки в організації системи внутрішнього контролю, а також оптимізувати контрольні процеси з урахуванням завантаженості контрольних функцій на кожну посадову особу.

Важливим питанням організації внутрішнього контролю операцій, пов'язаних з дослідженнями і розробками, є визначення його об'єктів. Насамперед, слід наголосити, що об'єкти контролю повинні

збігатися з об'єктами обліку та об'єктами бюджетування. Вважаємо, що доцільно виокремити такі об'єкти контролю витрат, понесених при дослідженнях і розробках, як елементи облікової політики підприємства, бюджетні та фактичні показники, організаційно-технологічні та фінансово-господарські процеси, пов'язані з інноваційною діяльністю підприємства.

Якщо розглядати систему управління будь-якого суб'єкта господарювання, то вона складається не лише з таких елементів, як суб'єкт і об'єкт, але і з прямих і зворотних зв'язків. Якщо система внутрішнього контролю належним чином організована, то повинен бути налагоджений механізм прямих і зворотних зв'язків. Прямий зв'язок – це вид з'єднання елементів, при якому вихідний вплив одного елемента передається на вхід іншого елемента (інформація передається від суб'єкта управління до об'єкта). Зворотній зв'язок – вид з'єднання елементів, при якому вихідний вплив одного елемента передається на вхід того ж самого елемента (від об'єкта управління до суб'єкта) [13]. Тому на підприємствах повинна бути налагоджена система

зв'язків між суб'єктами та об'єктами внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки. Якщо є відсутність якогось із зв'язків, то може виникнути ситуація викривлення інформації. Налагоджений механізм прямих і зворотних зв'язків знизить ризик при прийнятті рішеннях по результатах кінцевого контролю.

Ефективність внутрішнього контролю підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів його здійснення. Метод характеризується використанням загальнонаукових (аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, функціонально-вартісний аналіз) і власних методичних прийомів і способів контролю (інвентаризація, тематична перевірка, перевірка документів, усне опитування).

Ґрунтуючись на вищенаведеному, пропонуємо концептуальну модель організації внутрішнього контролю, яка буде найефективнішою для вітчизняних суб'єктів господарювання, які здійснюють витрати на дослідження і розробки (рис. 3).

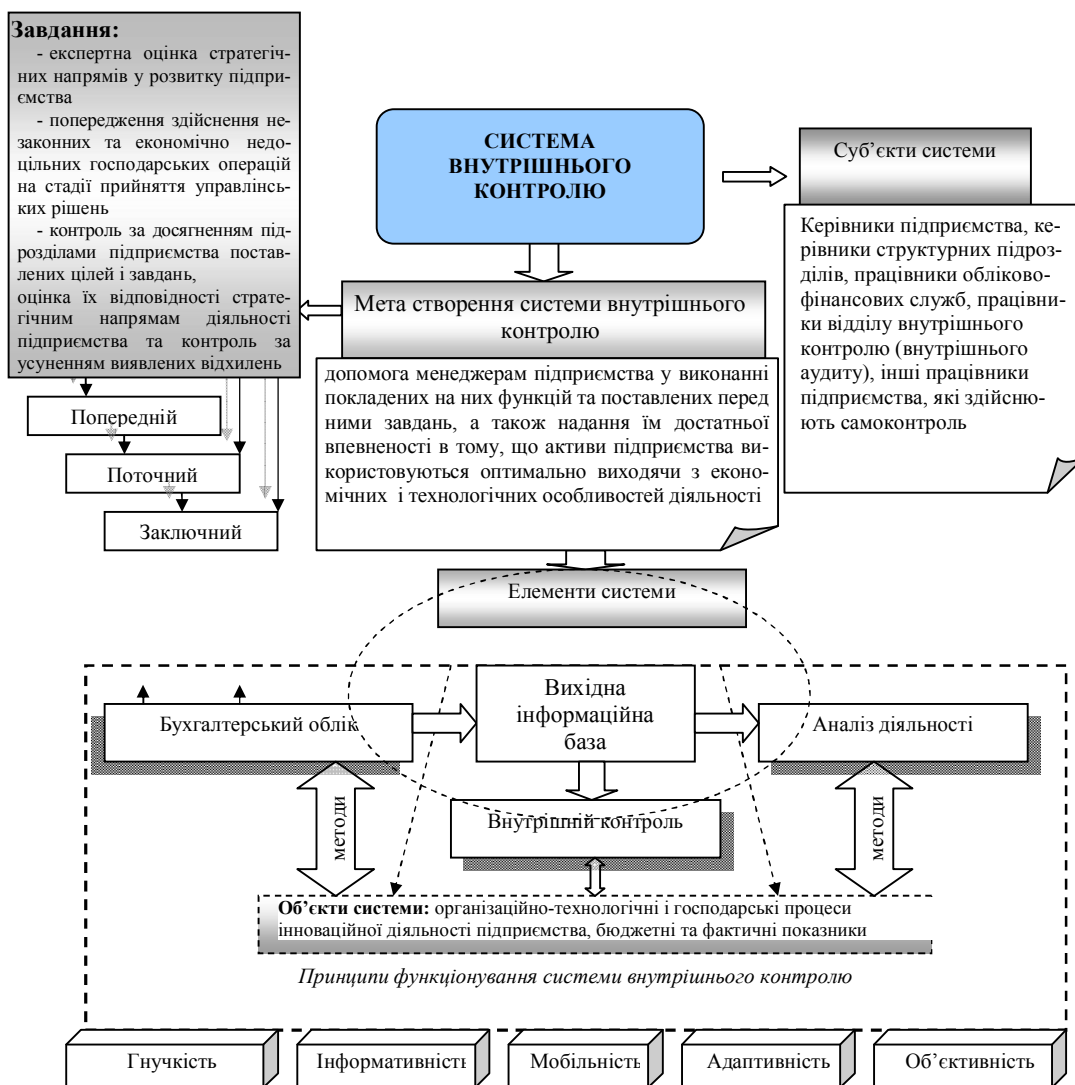


Рис. 3. Концептуальна модель організації системи внутрішнього контролю витрат на дослідження та розробки (запропоновано автором)

Отже, організація внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки зумовлена інтересами підвищення ефективності інноваційної діяльності підприємства. Особливістю внутрішнього контролю є те, що при його організації та здійсненні:

1) застосовуються основні принципи, форми та методи контролю;

2) операції фінансово-господарської діяльності контролюються у тісному взаємозв'язку з обліком та бюджетуванням;

3) досягається системність у накопиченні, узгальненні та реалізації матеріалів контролю.

Висновки і напрями подальшого розвитку.

За результатами проведених досліджень було встановлено необхідність реструктуризації системи внутрішнього контролю на підприємствах з метою організації більш ефективної. Правильна організація процесу внутрішнього контролю витрат на дослідження і розробки сприятиме чіткому документуванню операцій, своєчасній та повній реєстрації даних обліку в регістрах, правдивому відображенню інформації у управлінській фінансовій звітності, а також досягненню усіма службами підприємства, які займаються дослідженнями і розробками, запланованих показників.

Отже, з допомогою контролю керівництво підприємства визначає правильність своїх рішень і встановлює потребу в їх коригуванні, адже, з одного боку система контролю визначає відхилення від встановлених підприємством стандартів, а з іншого – досліджує процес виконання управлінських рішень і дає оцінку досягнутих результатів від їх виконання.

У подальшому планується розробити стандарти внутрішнього контролю, які регламентуватимуть методику проведення контролю витрат на дослідження і розробки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Білуха М. Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : навч. посіб. / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888 с.

2. Бурцев В. В. Внутренний аудит компании: вопросы организации и управления / В. В. Бурцев // Управление финансами предприятия. – 2003. – № 4. – С. 35-49

3. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / С. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С.26-31.

4. Бугинець Т. А. Внутрішній контроль: суть і зміст / Т. А. Бугинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2008. – № 2(44). – С.31-42.

5. Пантелеев В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст] : монографія / В. П. Пантелеев. – Державна академія ста-

тистики, обліку та аудиту. – К. : Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.

6. Петренко С. М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... доктора екон. наук: 08.00.09 / С. М. Петренко. – Донецьк, 2010. – 560 с.

7. Куцик П. О. Організація контролю витрат в системі управління санаторно-курортними установами / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – С. 143-149.

8. Марценюк Р. А. Теоретичні аспекти формування системи контролю на заготівельних підприємствах / Р. А. Марценюк // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління : матеріали VI Міжн. наук.-практ. конф. – Львів : Львівська комерційна академія, 2011. – С. 272-274.

9. Редченко К. Управленческий контроль и аудит / К. Редченко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sfin.ru/ias/uprcontrol.shtm>

10. Андреев В. Д. Практический аудит : [пособ.] / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 1994. – 366 с.

11. Друри К. Управленческий и производственный учет : учеб. / Колин Друри ; [пер с англ.] – [5-е, изд., перераб. и доп]. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.

12. Сонин А. М. Внутренний аудит: современный подход / А. М. Сонин. – М. : Финансы и статистика, 2007. – 64 с.

13. Пономаренко Л. А. Основы экономической кибернетики : підручн. / Л. А. Пономаренко. – К. : КНТЕУ, 2002. – 432 с.

14. Контроль у системі інноваційного менеджменту : монографія / [Є. В. Мних, С. В. Бардаш, О. А. Шевчук та ін.] ; [за ред. Є. В. Мниха]. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2011. – 452 с.

15. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) : монографія / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.

16. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К. : КНЕУ, 2004. – 412 с.

17. Костирко Р. О. Організація внутрішнього контролю в управлінні витратами машинобудівного підприємства : монографія / Р. О. Костирко, С. В. Щеголькова. – Луганськ : СНУ ім. В. Даля, 2009. – 296 с.

18. Нападовська Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.