

## Процедури заключного етапу контролю виробничих витрат на підприємствах житлово-комунального господарства

У статті запропоновано процедури заключного етапу контролю виробничих витрат на підприємствах житлово-комунального господарства в умовах системи управління за відхиленнями. **внутрішньовиробничий контроль, процедура контролю, заключний етап контролю, відхилення витрат.**

Головним аспектом, що визначає дієвість та ефективність внутрішньовиробничого контролю є технологічний. Саме він визначає перелік принципів, методичних прийомів та способів контролю на яких базується загальна система контролю витрат на виробництво. Технологічному впорядкуванню підлягають всі етапи контрольного процесу: підготовчий, процедурний, заключний. Раціональна технологія контрольного процесу суттєво підвищує його роль в загальній системі управління витратами на виробництво у житлово-комунальному господарстві (надалі за текстом – ЖКГ).

Основною умовою, що забезпечує цілісність системи контролю є технологічний поділ на підготовчий, процедурний та заключний етапи. На першому етапі контрольна інформація проходить декілька стадій підготовки: формуються контрольні номенклатури, визначається повнота та вірогідність даних про фактичне виробниче споживання, здійснюється арифметична та логічна перевірка інформації, формуються відповідні носії контрольної інформації. Другий етап передбачає опрацювання підготовлених на першому етапі даних за допомогою різних прийомів та способів контролю. Завдання другого етапу – визначити відповідність виробничого споживання заданим оптимальним параметрам (нормативні або планові витрати – в залежності від поставлених завдань). Третій технологічний етап внутрішньогосподарського контролю вирішує завдання щодо узагальнення результатів процедурного етапу, підготовки висновків та пропозицій направлених на оптимізацію витрат на виробництво.

Питання конкретизації та системного закріплення процедур внутрішнього контролю виробничих витрат широко обговорюється у вітчизняній [3, 9, 10, 11, 12, 13] та зарубіжній [1, 14] спеціалізованій літературі. При цьому, певна увага приділяється процедурам заключного етапу контролю [13, с.201; 14, с.32]. Дані розробки є основою для подальших досліджень та, на нашу думку, повинні бути розвинуті у галузевому контексті.

Формулювання технології контролю витрат на виробництво на підприємствах ЖКГ тісно пов'язано з конкретизацією контрольних процедур завершального (заключного) етапу. На цій стадії контрольна інформація, щодо якої були застосовані механічні та переробні процедури, зазнає опрацювання, що носить, переважно, творчий характер.

Ми виходимо з того, що база контрольних даних процедурного етапу контролю

витрат на виробництво містить повну і достовірну інформацію про відхилення, яка заданим чином згрупована, оцінена та ідентифікована по відношенню до винуватців (ініціаторів). Заключна стадія внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво передбачає використання даної інформації у формуванні висновків та пропозицій щодо оптимізації системи виробничих витрат, оцінки ефективності наявного стану виробничого споживання ресурсів.

Саме на заключній стадії контрольного процесу отримані в результаті поточного контролю дані узагальнюються та систематизуються з метою прийняття управлінських рішень, формулюються висновки і пропозиції по налагодженню та оптимізації системи внутрішньогосподарського споживання. Застосування процедур завершального етапу базується на досвіді контрольної роботи, що накопичений на конкретному підприємстві ЖКГ, кваліфікації працівників контрольної ланки системи управління витратами на виробництво тощо.

Для вирішення цих проблем ми пропонуємо власну систему процедур заключного етапу контролю виробничих витрат в умовах управління за відхиленнями. Відхилення виробничих витрат, які визначені на підготовчому та процедурному етапах внутрішньогосподарського контролю, таким чином, проходять методологічно закріпленій перелік та послідовність процедур щодо пошуку можливих варіантів усунення (ліквідації).

Заключна стадія внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво передбачає використання отриманої в ході процедурного етапу інформації у формуванні висновків та пропозицій щодо оптимізації системи виробничих витрат, оцінки ефективності наявного стану виробничого споживання.

На рисунку 1 наведено процедури опрацювання контрольної інформації про відхилення виробничих витрат на заключному етапі контрольної діяльності.

Дана модель передбачає встановлення ієрархії заключного опрацювання зафіксованих відхилень. Інформація про відхилення, що визначені як виправні та значні, підлягає найбільш оперативному аналітичному дослідженню. По даних відхиленнях визначається порядок ліквідації, первісно оцінюються витрати на ліквідацію диспропорцій, встановлюється порядок відповідальності за виявлені порушення. За результатами проведеної контрольної роботи складаються висновки та пропозиції щодо ліквідації виявлених порушень та притягнення до відповідальності винних осіб. Можливе складання проекту наказу (розпорядження) по підприємству щодо усунення виявлених порушень.

Другим етапом обробки інформації про відхилення на заключному етапі є опрацювання даних про не виправні значні відхилення. Інформація за цими відхиленнями вимагає додаткового аналізу програм матеріально-технічного забезпечення, систем оплати праці, технологічних норм, нормативів, кошторисів і т.д. Висновки і пропозиції за цими відхиленнями підлягають окремому документуванню та передачі до системи нормування та планування виробничих витрат.

Незначні відхилення опрацьовуються в поточному порядку (після опрацювання значних відхилень). Суттєве значення при опрацюванні незначних відхилень має первісна оцінка витрат на їх ліквідацію. Порівняння розміру цих витрат з одержаними сумами перевитрат дає можливість визначити необхідність в їх ліквідації або прийняття заходів щодо коригування нормативних параметрів системи виробничих витрат. Відхилення, що визначені системою контролю як незначні, не повинні, на нашу думку, опрацьовуватись в напрямку персональної відповідальності конкретних виконавців. Визначений порядок ліквідації порушень повинен передбачати систему попереджувальних заходів для подальшого уникнення відхилень.

Останнє твердження не означає того, що незначні відхилення не повинні враховуватись при коригуванні нормативних витрат на виробництво. Всі, навіть незначні відхилення, підлягають системному опрацюванню на заключному етапі контролю, в зв'язку з чим системою контролю продукуються відповідні висновки та пропозиції, розробляються проекти управлінських рішень щодо вдосконалення системи витрат на виробництво.

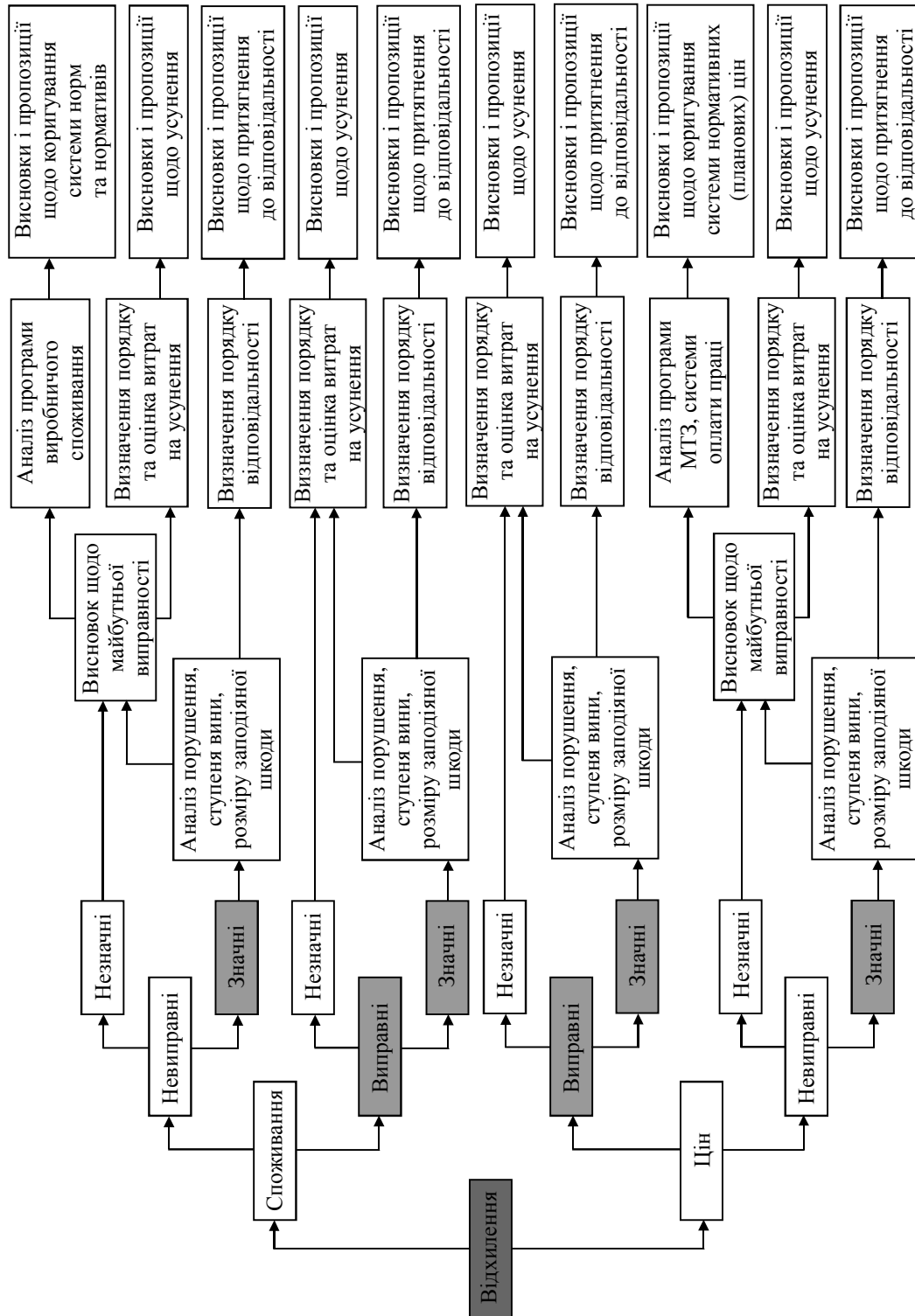


Рисунок 1 - Модель використання процедур опрацювання контрольної інформації на заключному етапі контролю витрат на виробництво

Крім зазначених процедур, процедури заключного етапу повинні, на нашу думку, включати загальну оцінку ефективності системи контролю витрат на виробництво. Дана оцінка проводиться з метою коригування (налагодження) діючої системи внутрішньогосподарського контролю витрат. Особливого значення даний момент організації контрольного процесу має на підприємствах житлово-комунального господарства, де відсутня об'єктивна оцінка ефективності системи внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво.

На підприємствах житлово-комунального господарства керівництво позбавлене необхідної інформації про:

- ефективність виявлення допущених порушень;

Відсутня інформація про відхилення виробничого споживання, що виявлені на стадії первинного контролю. Відповідно немає можливості оцінити ефективність документування виробничих витрат, організації документообігу, правильність та повноту складання контрольних номенклатур первинного етапу.

- відображення виявлених порушень в системі бухгалтерського обліку;

В ході проведених досліджень на більшості підприємств ЖКГ визначено значні обсяги неврахованих відхилень, що компенсуються завищеними нормами природних витрат.

- структуру відхилень;

Відхилення витрат на виробництво на підприємствах ЖКГ мають складну структуру, що вимагає додаткової деталізації контрольної інформації щодо головних винуватців (ініціаторів), що обумовили загальне відхилення.

- економічні інтереси центрів відповідальності у виявленні порушень;

Монопольний статус підприємств галузі, що досліджується, викликає ситуацію, коли весь обсяг випущеної продукції купується замовниками, а всі понесені витрати компенсуються тарифом на відповідну житлово-комунальну послугу. Дана ситуація нерідко приводить до приховування виробничих перевитрат конкретними виконавцями. Інформація про загальні перевитрати компенсується працівниками облікових служб за рахунок значно завищених норм технологічних витрат.

- ефективність запровадження прийнятих управлінських рішень.

Заключним етапом внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво на підприємствах житлово-комунального господарства необхідно процедурно передбачити контроль виконання окремих управлінських рішень, визначення стану їх виконання. Якщо системою узагальнення результатів контрольної діяльності одержується інформація про відхилення витрат, що раніше піддавались управлінському регулюванню, то система управління витратами на виробництво повинна одержати відповідний сигнал про неналежний стан виконання управлінського рішення або неефективність самого управлінського рішення.

Підсумовуючи вищевикладене, наведений порядок заключного опрацювання відхилень витрат на виробництво на підприємствах житлово-комунального господарства дозволяє:

- встановити ієрархію заключного опрацювання відхилень фактичних витрат від нормативного (заданого) рівня;
- для кожної групи відхилень визначати можливість та економічну доцільність виправлення (усунення);
- системно ув'язати відхилення витрат з конкретним центром відповідальності (порушником);
- визначати порядок усунення порушення виробничого споживання по конкретному відхиленню (факту порушення);
- розробляти на підставі даних заключного етапу контролю результативну

документацію (акти, висновки, пропозиції, накази, розпорядження тощо);

- інтегрувати дані системи внутрішньогосподарського контролю з системою управління виробничими витратами.

### Список літератури:

1. Аудит Монтгомери /Ф.Л. Дефилз, Г.Р. Дженик и др.; Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
2. Белобжецкий И.А. Ревизия и контроль в промышленности: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 294 с.
3. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. – К.: Вища школа, 1994. – 364 с.
4. Бугинець Ф.Ф., Бардаш С.В. та ін. Контроль і ревізія: Підручник. – 2 вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2000. — 509 с.
5. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет, контроль и аудит в системе управления предприятием. – К.: Ваклер, 1997. – 967 с.
6. Крисюк В.І., Каленський М.М. та ін. Ревізія і контроль у промисловому підприємстві: Навч. посібник. – К.: Вид-во Європейського ун-ту, 2002. – 126 с.
7. Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета. /Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
8. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством: Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – 216 с.
9. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
10. Социалистический контроль: методы и проблемы /Н.Г. Чумаченко, Б.М. Биренберг, А.А. Шпиг и др. – К: Наук. думка, 1985. – 252 с.
11. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
12. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
13. Усач Б.Ф. Аудит: навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2001. – 268 с.
14. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. /Под ред. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

В статті пропонуються процедури заключительного етапу контролю виробничих витрат на підприємствах житлово-комунального господарства в умовах системи управління по відхиленням.

The final procedures of control of expenses at the enterprises of housing and communal services in accordance with management by exceptions are proposed in the article.