

Юрченко О.А.

УДК 657.37

РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ФАРМАЦЕВТИЧНОЮ КОМПАНІЄЮ

Актуальність теми. Витрати фармацевтичного підприємства це один з найбільш значущих чинників впливу на фінансові результати організації, а також поточний фінансовий стан і довгострокові плани розвитку в умовах інтеграції економіки України до світового простору. Інформація про них повинна перебувати під постійним контролем через системне відображення на спеціально розроблених та запроваджених рахунках управлінського обліку, при використанні планових процедур і методів аналізу. Виокремлення витрат іншої операційної діяльності у складі загальних витрат підприємства відбулося згідно з нормами національних стандартів бухгалтерського обліку.

Недостатня увага приділяється внутрішньогосподарському контролю витрат іншої операційної діяльності як важливому критерію управління ефективністю роботи фармацевтичної компанії в умовах глобалізації економіки. Неспроможне усвідомлення ролі витрат іншої операційної діяльності при формуванні повної собівартості фармацевтичної продукції на практиці призводить до прийняття непродуманих управлінських рішень, що в подальшому негативно впливає на фінансові результати діяльності вітчизняних підприємств фармацевтичної індустрії.

Постановка проблеми. Сфера внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності з наукової точки зору є малодослідженим питанням. Дослідженню проблем контролю в економіці взагалі, і внутрішньогосподарського контролю зокрема присвячені праці вітчизняних наукових і практичних фахівців: Є.В. Калюги [4], Л.В. Нападовської [6], В.П. Пантелеева [9], С.М. Петренко [10], та зарубіжних світил: А.С. Бакаєва [1], В.Ф. Палія [8] та ін. Вельми цікавий і різноманітний досвід організації внутрішньогосподарського контролю в інших країнах, описаний в роботах К. Друрі [3], Р. Ентоні. Проблема інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю витрат в системі управлінського обліку, розкривається в роботах російських вчених: С.А. Рассказово-Николаєвої, С.К. Єгорової та українських науковців: Костирко Р.О. [5], Скрипник М.І. [11].

Предметом дослідження є система організації та методики проведення внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є витрати іншої операційної діяльності фармацевтичного підприємства.

Мета дослідження полягає в розробці методичних положень і практичних рекомендацій щодо визначення ролі внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності у системі управління підприємством фармацевтичної галузі. Для досягнення поставленої мети будуть вирішені такі завдання:

- дослідити місце внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності у системі управління підприємством, сформулювавши його мету та розкривши функції інформаційного забезпечення;
- висвітлити істотні недоліки системи внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності фармацевтичних компаній та запропонувати рекомендації щодо їх усунення;

Вирішення проблеми. Щоб визначити місце внутрішньогосподарського контролю витрат в управлінні суб'єктом господарювання були вивчені праці провідних вітчизняних та зарубіжних економістів та виявлено, що є розбіжності з цього питання. Одні науковці контроль об'єднують з економічним аналізом та обліком, і виключають зі складу функцій управління [5, 8], інші - контроль розглядають, як самостійну функцію управління [6, 9, 10].

Контроль сам по собі не може вирішити поставлені перед ним завдання. Для цього потрібно взаємопроникнення контролю в інші функції управління. Складовою частиною контролю є внутрішньогосподарський контроль, аналізу якому у вітчизняній і зарубіжній літературі приділяється порівняно мало уваги: він не розглядається зовсім, або не виділяється в самостійний вид контролю і тим більше існує брак досліджень ролі внутрішньогосподарського контролю витрат в управлінні суб'єктом господарювання.

Так, професор, Л.В. Нападовська під внутрішньогосподарським контролем розуміє процес, який забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених підприємством, шляхом організації прийнятних управлінських рішень [6, с. 18].

За В.П. Пантелеевим проблеми концепції внутрішньогосподарського контролю доречно розглядати у двох площинах: у науковому сенсі, як узагальнюючий погляд на проблеми контролю, та у практичному розумінні, як розробку проекту нормативно-правового акту – Концепції внутрішньогосподарського контролю підприємств [9, с. 12].

Р.О. Костирко досліджує методологію внутрішнього контролю витрат підприємства на основі нормативної концепції, що базується на використанні моделей "повних" та "неповних" витрат, нормативного обліку, обліку за видами діяльності тощо; концепції витратоутворюючих чинників, які складаються з виробничих, структурних, функціональних та чинників, пов'язаних з іншими сферами діяльності; концепції ланцюжка цінностей, що передбачає контроль витрат за сегментами, видами діяльності та стадіями виробництва [5, с. 13].

Поняття внутрішньогосподарський контроль можна трактувати як один з етапів процесу управління. Його основним завданням є сприяння управління організацією у вигляді контролю забезпечення

РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ФАРМАЦЕВТИЧНОЮ КОМПАНІЄЮ

інвестиційної привабливості підприємства, досягнення прозорості фінансово-економічного стану організації для їх учасників (засновників), інвесторів, кредиторів, створення ефективного механізму управління організацією.

Функція контролю витрат іншої операційної діяльності глибоко інтегрована з іншими функціями управління. Складно знайти хоча б один елемент управлінського циклу, який був би відокремлений від процесу управління витратами підприємства.

Метою внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності є: визначення виявлених відхилень фактичного стану керованого об'єкта від нормативних, планових і багатьох інших характеристик, відповідно до яких він повинен функціонувати та відображення витрат іншої операційної діяльності у різного роду звітах у відповідності до методики управлінського обліку, яка найкращим чином показує реальну ситуацію з витратами організації та на підставі яких можуть бути прийняті оптимальні управлінські рішення.

Як бачимо мета внутрішньогосподарського контролю збігається з метою всієї господарської діяльності, а також з метою виробництва і управління. Відсіля виникає основний принцип організації внутрішньогосподарського контролю – абсолютне співвідношення цілей управління і цілей контролю.

Принцип організації внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності має бути орієнтований на контроль за понесеними витратами у процесі здійснення підприємством іншої операційної діяльності. Він має забезпечити єдність рішення і його виконання, успішне здійснення завдань, попереджати можливі помилки і недоопрацювання, забезпечувати відповідність цілей управління і цілей контролю.

В успішній реалізації функцій внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності винятково важлива роль належить його інформаційному забезпеченню. Від того, як організований збір, обробка, розподіл інформації з метою забезпечення процесу прийняття управлінських рішень, значною мірою залежить результативність цього виду контролю, а також ефективність управління в цілому підприємством (див. рисунок 1).

Як бачимо виконання завдань, які стоять перед внутрішньогосподарським контролем витрат не можливе без спільної взаємодії всіх вище наведених функцій його інформаційного забезпечення.

Система внутрішньогосподарського контролю витрат, які появляються внаслідок виконання іншої операційної діяльності на фармацевтичних підприємствах має такі недоліки: відсутній єдиний підхід обліку цього роду витрат, що ускладнює їх контроль; наявність дефіциту у звітах, які складені працівниками відділу внутрішнього аудиту фармацевтичних компаній, регламентованого документообігу щодо відображення понесених витрат іншої операційної діяльності та чіткого розмежування обов'язків і відповідальності посадових осіб.

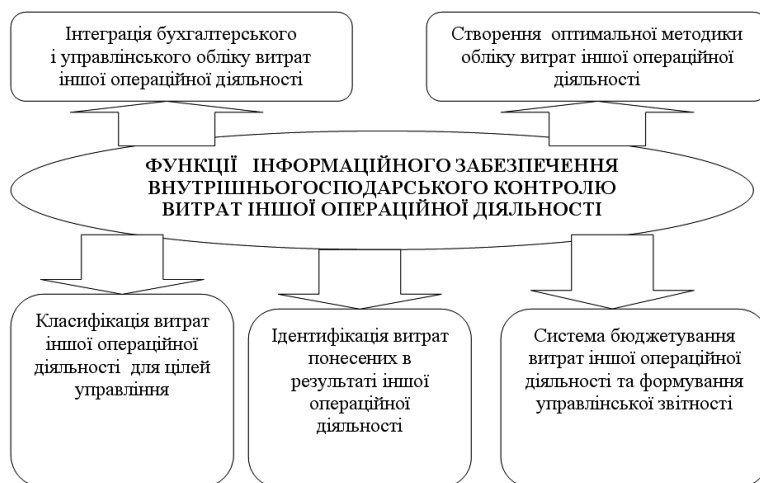


Рис. 1. Функції інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності.

Вирішення цих проблем можливе шляхом:

- впровадження у практичну діяльність модифікованого плану рахунків побудовано на інтегрованій системі обліку, який би включав рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» та рахунок «Управлінські витрати іншої операційної діяльності»;
- правильне визначення власником підприємства функцій підрозділу внутрішньогосподарського контролю: в даному випадку йому необхідна не констатація факту непрозорості діяльності організації, і не перелік помилок в обліку, а пропозиції про необхідні механізми щодо підвищення прозорості;
- розроблення системи зведеної управлінської звітності саме для витрат, які виникають внаслідок іншої операційної діяльності;

Голов С.Ф. зазначає, що інтегрована система обліку базується на «вмонтуванні» рахунків виробничого обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують із рахунками фінансового обліку [2, с.33-34]. Професор Нападівська Л.В. прописує, що для інтегрованої системи обліку характерна наявність прямої кореспонденції рахунків управлінського обліку з контрольними рахунками (затрат і доходів) фінансового обліку, що забезпечують зв'язок між фінансовим та управлінським обліком [7, с.50].

Отже, інтеграція управлінського і фінансового обліку, а також акумулювання контрольних показників має здійснюватися з використанням єдиного плану рахунків, структура і ступінь деталізації якого дозволяє отримувати контрольні показники в системі управлінського обліку.

Основною особливістю внутрішньогосподарського контролю інших витрат операційної діяльності для цілей управління є те, що він будується на даних управлінської звітності складеної на відомих рівняннях балансу, правилах подвійного запису, стандартизованих форматах фінансових звітів. Система управлінської звітності представляє широкі можливості для дослідження і аналізу цього роду витрат, формування контрольних даних у вигляді різних відомостей і форм.

Таким чином систематизована в регістрах бухгалтерського обліку (Головна книга, відомості, журнали) облікова інформація є основою для заповнення інших звітних форм. Форми заповнюються, починаючи з розшифровок, дані яких акумулюються в стандартні звітні форми (Баланс, Звіт про фінансові результати, Примітки до фінансової звітності). Форми-розшифровки забезпечують деталізацію даних, необхідну для внутрішньогосподарського контролю. Ув'язка всіх форм в єдину взаємопов'язану систему забезпечує необхідний рівень контролю коректності введених даних, гарантує однаковість представлених даних від різних організацій, формує масив показників необхідних і достатніх для проведення контрольних заходів.

Для виконання всіх функцій внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності пропонуємо у практичній діяльності фармацевтичних компаній використовувати форму-розшифровку «Витрати іншої операційної діяльності». У даній формі будуть відображатися витрати звітного періоду, враховані на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» (див. таблицю 1).

Таблиця 1. Структура форми управлінського звіту «Витрати іншої операційної діяльності» *тис. грн.*

Показники	Всього інших витрат операційної діяльності	Позареалізаційні операційні витрати				Невиробничі операційні витрати			Витрати, які виникають від операцій при здійсненні іншої операційної діяльності		
		Витрати на дослідження і розробки	Витрат від знецінення запасів	Нестачі і втрати від псування цінностей	Визнані штрафи, пені, неустойки	Інші невиробничі операційні витрати	Собівартість реалізованих виробничих запасів	Собівартість реалізованої іноземної валюти	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Витрати від сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості	Витрати від операційної курсової різниці
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Сальдо на кінець попереднього періоду	120,6	86,2	-	0,6	12,4	-	1,8	-	-	18,4	1,2
Інші зміни	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Сальдо на початок звітного періоду	120,6	86,2	-	0,6	12,4	-	1,8	-	-	18,4	1,2
Дебетові обороти	292,2	214	-	1,8	6,4	2,1	2,9	-	-	64,2	0,8
Кредитові обороти	60,8	54,6	-	1,2	4,2	0,8	-	-	-	-	-
Сальдо на кінець звітного періоду	352,0	245,6	-	1,2	14,6	1,3	4,7	-	-	82,6	2,0
Довідково: витрати минулих періодів, які були виявлені у звітному періоді	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Разом	352,0	261,4				6,0			84,6		

Своєчасне прийняття управлінських рішень на основі звіту про витрати іншої операційної діяльності дасть змогу здійснювати дійовий внутрішньогосподарський контроль за їх виникненням і надавати керівництву підприємства своєчасну і об'єктивну інформацію про їх розмір для прийняття ефективних управлінських рішень.

Основні напрями внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності включають: підтвердження достовірності та обґрунтованості відображення інших витрат операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку та у звітності підприємства.

Методика послідовності проведення внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності має базуватися на алгоритмі, який подано у таблиці 2.

**РОЛЬ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ІНШОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІННЯ ФАРМАЦЕВТИЧНОЮ КОМПАНІЄЮ**

Таблиця 2. Алгоритм внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності (на прикладі фармацевтичних підприємств).

№ п/п	Напрямок контролю	Зміст контролю
1.	Перевіряються рахунки бухгалтерського обліку	У ході визначення правильності та обґрунтованості обліку перевіряються рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі субрахунків.
2.	Перевірка документального підтвердження понесених витрат іншої операційної діяльності	Наявність оформлених відповідно до вимог законодавства договорів та додатків до них, накладних, договори про здійснення науково дослідних робіт по виробництву нових лікарських препаратів, актів виконаних робіт, актів на списання запасів, основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів, актів інвентаризації, уцінки запасів, довідок бухгалтерії на та інших первинних документів.
3.	Дотримання наказу про облікову політику	Перевірка: - критеріїв віднесення витрат на дослідження і розробку лікарських засобів до складу інших витрат операційної діяльності; - правильності формування резервів по сумнівних боргах у структурі інших витрат операційної діяльності.
4.	Перевірка дотримання правильності відображення інших витрат операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності підприємства	Полягає в перевірці правильності відображення витрат іншої операційної діяльності на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», а також наведення їх у рядку 090 форми №2 Звіту про фінансові результати та Розділу V (рядки 440-490) Приміток до річної фінансової звітності.

Запропонований алгоритм послідовності проведення внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності, що включає перевірку правильності їх відображення в обліку та звітності дасть можливість удосконалити методику та організацію ефективного його проведення відділом внутрішнього аудиту на підприємствах фармацевтичної галузі.

Висновки. Проведене дослідження дозволило уточнити місце внутрішньогосподарського контролю витрат іншої операційної діяльності у системі управління суб'єктом господарювання: сформулювати його основну мету, дослідити принцип організації та функції інформаційного забезпечення. Рекомендована структура форми управлінського звіту для витрат, які виникають внаслідок іншої операційної діяльності суб'єкта господарювання, а також удосконалення алгоритму внутрішньогосподарського контролю цих витрат дозволить на фармацевтичних підприємствах розширити аналітичність їх обліку, підвищить контрольні функції та оперативність інформації, що є важливо для прийняття управлінських рішень.

Джерела та література:

1. Бакаев А. С. Толковый бухгалтерский словарь / А. С. Бакаев . – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2011. – 192 с.
2. Голов С. Ф. Управлінський облік : підруч. / С. Ф. Голов. – 4-ге вид. – К. : Лібра, 2008. – 704 с.
3. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : учеб. / К. Друри; [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
4. Калюга Є. Система внутрішньогосподарського контролю та удосконалення її ефективності на підприємствах / Є. Калюга // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 33. – С. 26-31.
5. Костирко Р. О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р. О. Костирко // Финансы, учет, банки. – 2009. – Вып. № 1 (15). – С. 9-19.
6. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.
7. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападовська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
8. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет : учеб. / В. Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.
9. Пантелеев В. П. Концепція внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств: методологія, організація, розвиток : автореф. дисс. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В. П. Пантелеев; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2009. – 40 с.
10. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія / С. М. Петренко. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
11. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.