

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*(Представлено д.е.н., доц. Бутинець Т.А.)*

Розглянуто склад матеріально-технічних ресурсів, що використовуються на автотранспортних підприємствах, їх склад та структуру. Визначено напрями удосконалення контролю за використанням матеріально-технічних ресурсів.

Ключові слова: автотранспортне підприємство, автоматизація, внутрішньогосподарський контроль.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. У процесі управління автопідприємством контроль є сполучною ланкою між технологічними циклами при наданні автотранспортних послуг. Система управління транспортним процесом складається з таких функціонально-логічних стадій: управлінського рішення, контролю за виконанням, оцінки результатів. Контроль є необхідною та самостійною функцією управління у процесі діяльності підприємства. Завершуючи первинний процес управління, контрольна діяльність створює сприятливу перспективу для безперервного циклу перевезень. Контроль за операціями з матеріально-технічними ресурсами – це система комплексного спостереження та перевірки відповідності процесу обігу матеріально-технічних ресурсів прийнятим управлінським рішенням, визначення результатів управлінського впливу на керований об'єкт, виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У дослідженнях питань теорії та методології обліку і контролю використання матеріально-технічних ресурсів вагомих внесок зробили вітчизняні та зарубіжні вчені та науковці: М.Т. Білуха [3], І.О. Бланк, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець [5], Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, З.В. Гуцайлюк, В.П. Дудко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кирейцев, М.В. Кужельний, В.Г. Линник, А.А. Мазаракі, Є.В. Мних, В.В. Мова, Л.В. Нападовська, В.О. Озеран, Ю.І. Осадчий, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.К. Савчук, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, В.О. Шевчук, А.Д. Шеремет та інші.

Метою дослідження є розглянути основні види, етапи та організацію контролю за нормами витрат на автотранспортних підприємствах.

Викладення основного матеріалу дослідження. Матеріально-технічні ресурси, що належать до предметів праці, споживаються при кожному кругообігу. Вони складають матеріальну основу нового продукту, змінюючи свою натуральну форму та повністю переносячи свою вартість, складають основну частину вартості нового продукту. Для поновлення кругообігу потрібні нові матеріали, тому щоб процес відтворення був безперервним, необхідно створювати та періодично поповнювати виробничі запаси, а також контролювати їх використання.

Матеріально-технічні ресурси автотранспортних підприємств, їхній склад і структура визначаються особливостями технології, характером і організацією процесу надання автотранспортних послуг, тому їх економічна суть полягає в тому, що вони є основою технології транспортного процесу [6, С. 259].

Діюча система контролю за операціями з матеріально-технічними ресурсами не в повній мірі виконує покладені на неї функції, а саме: не вказує на вузькі місця обліку витрачання та формування матеріально-технічних ресурсів за місцями прийняття рішень та центрами відповідальності.

Управління автотранспортними підприємствами в умовах формування ринкових відносин передбачає зміни в системі контролю, за допомогою яких виявляють фактичний стан справ на підприємстві, визначають причини різноманітних відхилень від норм, виявляють невикористані чи втрачені резерви та ресурси. Діюча система контролю повинна бути організована як по горизонталі (види діяльності підприємства), так і по вертикалі (центри відповідальності та місця виникнення витрат) для задоволення оперативних потреб управління виробництвом автотранспортних послуг.

Для визначення напрямів удосконалення контролю за формуванням та витрачанням матеріально-технічних ресурсів важливе значення має науково обґрунтована класифікація його видів. Узагальнюючи пропозиції відомих економістів з приводу класифікації [2, С. 36] та враховуючи організаційно-технологічні особливості виробництва автотранспортних послуг, пропонуємо удосконалену класифікацію видів контролю за формуванням та витрачанням матеріально-технічних ресурсів роботи автотранспорту.

Залежно від користувачів отриманої інформації обумовлюється розмежування систем зовнішнього та внутрішнього контролю. Зовнішній контроль за витрачанням здійснюють органи Державної податкової адміністрації України шляхом перевірки правильності обчислення витрат та розрахунку податкових платежів; банки при перевірці цільового використання кредитів; громадські та інспектуючі організації при перевірці правильності сплати податків і зборів; аудиторські фірми та аудитори при перевірці власниками та керівництвом підприємства.

Організація аудиту залежить, насамперед, від його мети, яка, згідно із Законом України “Про аудиторську діяльність”, полягає в перевірці публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних

документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності звітності, її повноти та відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Деталізувати мету аудиту доцільно через його об'єкти. "Об'єкти аудиту – облікова політика та стандарти, організація і стан обліку та контролю, зміст і достовірність звітності, застосування автоматизації, плани підвищення кваліфікації працівників обліку та їх виконання" [1, С. 12].

Отже, зовнішній контроль забезпечує законодавче та нормативне регулювання, запобігає нормативним впливам та перевитратам матеріально-технічних ресурсів у процесі надання автотранспортних послуг.

За рівнем автоматизації контролю виділяють: неавтоматизований, частково автоматизований, автоматизований контроль.

Автоматизація процесів контролю ґрунтується на вирішенні локальних проблем, пов'язаних із системою відокремлено діючого на підприємстві автоматизованого робочого місця (АРМ), що призводить до значної трудомісткості контрольного та несвоєчасного забезпечення інформацією апарату управління, до затримки прийняття рішень, і як результат – зниження рівня та якості надання послуг з перевезення.

Наявність автоматизації суттєво полегшує роботу контрольних служб, однак іншою необхідною умовою контрольного процесу є повне та всебічне інформаційне забезпечення управління з метою прийняття рішень.

Відповідно до потреб контролю в інформації виділяють контроль за документами та фактичні дані. При цьому основними вимогами до інформації є повнота та достовірність. Неможливо переоцінити значення повної та достовірної інформації, як при проведенні зовнішнього контролю, так і при вирішенні поточних та перспективних проблем у внутрішньому контролі. Так, для прийняття ефективних управлінських рішень доцільно використовувати внутрішню інформацію порівняно з відповідними показниками підприємств – конкурентів чи партнерів з бізнесу [7, С. 2–9].

Внутрішній контроль на підприємстві виконує такі завдання як: забезпечення автотранспортних послуг матеріально-технічними ресурсами; збереження матеріально-технічних ресурсів та сприяння впровадженню прогресивних технологій, економного використання з метою зниження собівартості виробництва автотранспортних послуг.

Особливо важливим видом внутрішнього контролю для сучасних автопідприємств є внутрішньогосподарський контроль – складова ринкового механізму та один з основних прийомів перевірки виконання прийнятих рішень.

Характерною особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він проводиться у процесі господарської діяльності, а саме у момент здійснення та оформлення господарських операцій, і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходи щодо їх усунення.

Внутрішньогосподарський контроль за допомогою методу елімінування витрат, тобто їх визначення за місцями утворення й центрами відповідальності та мережі АРМ дає змогу впливати на витрачання матеріально-технічних ресурсів протягом усього циклу виробництва автотранспортних послуг.

За періодичністю здійснення внутрішньогосподарський контроль поділяють на: попередній, поточний (оперативний) та ретроспективний (завершальний вкінці звітного періоду).

Контроль за операціями з матеріально-технічними ресурсами передбачає комплексне, неупереджене та регулярне дослідження процесу їх функціонування в системі підприємства з метою виявлення негативних тенденцій господарської діяльності [3, С. 29]. Усі господарські процеси підприємства спрямовуються його керівництвом на основі управління. Головною особливістю управлінських рішень є те, що вони приймаються з метою забезпечення безперервного функціонування об'єкта управління – процесу надання автотранспортних послуг.

Важлива роль належить якості рішення, яка виражається через його економічну доцільність та своєчасність. Економічність рішення характеризується ефективністю використання ресурсів, а своєчасність – співвідношенням між часом виникнення проблеми та часом прийняття рішень. Якість управлінського рішення визначає кінцеві результати управління [7, С. 28].

Проведенні дослідження показують, що найбільш поширеним на автопідприємствах є ретроспективний контроль за витрачанням матеріально-технічних ресурсів, який ведеться вкінці звітного періоду на основі аналізу відхилень від норм. Ретроспективний характер цього контролю не дає можливості запобігти незаконним та економічно недоцільним діям, адже інформація про відхилення надходить надто пізно (через 10–30 днів після встановлення відхилення), що враховуючи короткий цикл виробництва автотранспортних послуг (1–5 днів), не дає змоги приймати коригуючі рішення з метою зниження непродуктивних витрат. За цих умов вирішальне значення для управління витрачанням матеріально-технічних ресурсів мають попередній і поточний види контролю.

Звідси можна сказати, що необхідною складовою якісних управлінських рішень на всіх етапах обігу матеріально-технічних ресурсів є оперативний контроль за виконанням прийнятих рішень з метою їх вчасного коригування. Основне завдання оперативного контролю – це виявлення відхилень при формуванні та використанні матеріально-технічних ресурсів у процесі виробництва автотранспортних послуг з метою вживання необхідних заходів щодо усунення негативних факторів і закріплення позитивного досвіду [3, С. 56]. Поєднання перманентного й оперативного контролю сприяє зростанню результативності за рахунок використання комплексних запобіжних заходів.

Інформація, зібрана та згрупована в процесі оперативного контролю підлягає аналізу для виявлення дублювання тих самих показників у різних документах, нераціональності побудови документів і документопотоків. Систематичне вивчення та вдосконалення документообігу зумовлено динамічною системою господарської діяльності підприємств і завданнями, які покладено на контроль.

Завданням оперативного контролю документообігу є забезпечення ритмічного руху документів між структурними підрозділами підприємства, які виконують господарські операції, бухгалтерією та обчислювальним центром. Метою ритмічного документообігу є своєчасна розрахунково-аналітична обробка інформації з використанням ПЕОМ для виконання бухгалтерією фінансових операцій, тобто забезпечення нормального обігу матеріально-технічних ресурсів [5, С. 65].

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в момент виникнення витрат і забезпечується за допомогою методів нормативного обліку та нормативного калькулювання, що дає змогу не тільки виявити причини та винуватців відхилень від норм витрат, але певною мірою передбачити вплив цих відхилень на фінансові результати. Таким чином, контроль набирає прогностичного характеру, поєднуючись з короткостроковим плануванням. Враховуючи масовий, поточний та безперервний характер процесу надання автотранспортних послуг, саме оперативний контроль є найбільш дієвою функцією в управлінні формуванням витрат та собівартості автоперевезень, тому що дає змогу щоденно в ході виробничого процесу встановлювати резерви зниження витрат. Здійснюють такий контроль механіки, диспетчери, головний інженер, начальник відділу експлуатації та інші керівники структурних підрозділів за технологічно-технічними даними, а спеціалісти бухгалтерської служби – за показниками внутрішньогосподарського обліку, які відображають у первинних документах.

Білуха М.Т. у своєму підручнику виділяє такі принципи внутрішнього контролю на АТП [3, С. 68], які є основою для розвитку організаційних форм оперативного контролю за витратами:

- організація оперативного контролю повинна відповідати виділеним місцям витрат і центрам відповідальності підприємства;
- максимальне наближення контролю до об'єкта на основі делегування відповідальності спеціалістам підприємства;
- взаємодія контролю в оперативному режимі з іншими функціями управління витратами (обліком, планування, аналізом).

М.В. Болдуєвим та О.М. Гнезділовою було проведено моніторинг підприємств, що займаються автомобільними перевезеннями вантажів, вони дійшли до висновку, що на цих підприємствах стан організації оперативного контролю тільки частково відповідає викладеним вище принципам. Так, на більшості досліджуваних підприємств даної галузі лише на поодиноких із них розроблено посадові інструкції, які регламентують порядок ведення контролю. При цьому на жодному з підприємств не розроблені схеми місць витрат, центрів відповідальності та центрів ведення контролю, не встановлені та не використовуються схеми контролю за дотриманням норм і нормативів. Тільки на деяких підприємствах є спеціалісти (економісти), до обов'язків яких входить контроль за роботою з питань економного використання ресурсів. На інших підприємствах ці функції виконують безпосередньо працівники, пов'язані з автотранспортним виробництвом, що створює умови для приховування істинного стану справ. Функція оперативного контролю витрат недостатньо взаємодіє з іншими функціями управління і тільки на невеликій кількості з досліджених підприємств результати контролю частково використовують для проведення оперативного аналізу та планування. Дослідження вказують також на невідповідність вимог сучасного управління витратами стану контролю за правильністю використання норм і нормативів роботи автотранспорту, оскільки тільки на поодиноких підприємствах оперативний контроль за дотриманням норм і нормативів є частково організованим [4, С. 161].

З метою вдосконалення організації оперативного контролю пропонується методика щоденного оперативного контролю на основі нормативного методу обліку витрат і нормативного калькулювання.

За впливом на собівартість відхилення класифікують на ті, які сприяють її збільшенню (негативні), та ті, які знижують собівартість (позитивні). Крім того, технологія виробництва автотранспортних послуг визначає існування облікованих (документована заміна матеріалів, зміна норм) та розрахованих відхилень від норм, при визначенні яких застосовують метод техніко-економічних розрахунків.

З метою вдосконалення системи контролю за дотриманням норм і нормативів на автотранспортних підприємствах пропонується схема організації оперативного-технічного контролю за визначеними центрами відповідальності, видами контролю та нормами (табл. 1).

Таблиця 1

Організація оперативного контролю за нормами витрат

Вид норми	Вид контролю	Автоколони	Цехи допоміжного виробництва	Відділ експлуатації рухомого складу	Відділ головного інженера	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Бухгалтерія	Адміністрація	Відділ нормування
Норми витрат ПММ та експлуатаційних матеріалів	Попередній	-	-	+	-	+	-	-	+
	Оперативний	+	+	+	-	-	+	+	+
	Заключний	-	-	+	-	-	+	+	+
	Вибірковий	+	+	-	-	-	-	+	-
	Наскрізний	-	-	+	-	-	+	-	+
Норми витрат запасних частин та агрегатів	Попередній	-	-	+	+	+	-	-	+
	Оперативний	+	+	-	+	-	+	+	+
	Заключний	-	-	+	+	-	+	+	+
	Вибірковий	+	+	+	-	-	-	+	-
	Наскрізний	-	-	-	+	-	+	-	+
Норми витрат на утримання технологічного обладнання	Попередній	-	-	-	+	-	-	-	+
	Оперативний	-	+	-	-	-	-	+	+
	Заключний	-	-	-	+	-	+	+	+
	Вибірковий	-	+	-	-	-	-	+	-
	Наскрізний	-	-	-	+	-	+	-	+
Норматив витрат допоміжних матеріально-технічних ресурсів	Попередній	-	-	+	+	+	-	-	+
	Оперативний	+	+	-	-	-	-	+	+
	Заключний	-	-	+	+	+	+	+	+
	Вибірковий	+	+	-	+	+	-	+	-
	Наскрізний	-	-	+	-	-	+	-	+

*Джерело: систематизовано на основі [4]

Як видно з таблиці, найбільш ефективною організацією контролю є відділ нормування, який відповідає за встановлення та контроль норм і нормативів та є координуючим центром їх систематизації, розробки, затвердження, перегляду та контролю. Спеціалісти цього відділу повинні здійснювати попередній, оперативний, заключний і наскрізний контроль за витратами підприємства, що дасть змогу узагальнювати інформацію про відхилення від норм, вчасно переглядати ці норми і запобігти виникненню понаднормових витрат.

Технологічні особливості виробництва автотранспортних послуг зумовлюють значну залежність ефективності оперативного контролю за витратами від ступеня економічного та технологічного контролю за процесом витрачання матеріально-технічних ресурсів.

Що стосується паливно-мастильних матеріалів, як одного з видів матеріально-технічних ресурсів, можемо зазначити, що діюча система контролю за їх використанням не повною мірою виконує покладені на неї функції через відсутність щоденного контролю за витрачанням. Оперативна інформація щодо витрачання, відхилення витрат від норм за відповідальними особами надходить несвоєчасно, що унеможливує оперативний вплив на перевитрати пального. Контроль за операціями з ПММ зменшує ймовірність настання збитків і втрат від нерационального використання та шахрайства.

Якість і результати контролю за операціями з ПММ залежать насамперед від процесу організації та методології його проведення. Для здійснення контролю необхідні критерії, з якими порівнюється стан об'єкта. Такі критерії визначаються законодавством та іншими правовими нормами; внутрішніми інструкціями підприємства.

Отже, завданням контролю за використанням ПММ є активний вплив на усунення перешкод у процесі надання автотранспортних послуг, сприяння раціональному використанню та збереженню ПММ з моменту оприбуткування до моменту списання. Виходячи з цього, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми контролю, узагальнення та реалізації його результатів, що в узагальненому вигляді є одними з основних засобів формалізації контролю.

Аналізуючи вищенаведену інформацію, більш детально розпишемо об'єкти контролю за операціями з ПММ. Об'єктами є:

– кількісне та якісне приймання ПММ від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом. При цьому контролер перевіряє повноту оприбуткування ПММ за даними обліку, відповідність їх за якістю супровідним документам;

– *норми витрат ПММ* на виробництво та їх дотримання – контролер перевіряє обґрунтованість затвердження норм та їх застосування в лімітно-забірних картках і відомостях на витрачання ПММ;

– *первинна документація* з обліку ПММ перевіряється контролером щодо достовірності відображених у ній господарських операцій;

– *нестача цінностей та збитки* – контролер узагальнює об'єкти, де виявлено збитки, перевіряє, чи відповідають вони за обсягами даним бухгалтерського обліку та іншим доказам; наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників та обсяг відшкодування збитків.

Об'єкти контролю визначаються відповідно до його мети і деталізують кожну стадію обігу ПММ на підприємстві [3, С. 30]. На стадії формування об'єктами контролю є безпосередні договори постачання, рівень страхового запасу, обсяги отриманих запасів порівняно з потребами підприємства; визначається повнота оприбуткування отриманих ПММ. На стадії відпуску нафтопродуктів об'єктами контролю є дані з лімітно-забірних відомостей; документальне забезпечення відпуску, правильність перерахунку пального з показників обсягу у вагові показники та превентивні заходи, спрямовані на зниження ризику шахрайства. На стадії списання пального у підвіті водія порівнюють фактичні та нормативні витрати, перевіряють правильність перенесення залишків з минулих періодів, виявляють перевитрати, визначають причини та відповідальних осіб.

Методичні прийоми контролю за операціями з ПММ застосовують за допомогою певних контрольно-ревізійних процедур.

Органолептичні методичні прийоми контролю включають інвентаризацію, вибіркові та суцільні спостереження, службові розслідування. За цими прийомами перевіряється наявність ПММ на складах у конкретних МВО, вибірково, а в разі розбіжностей супровідних документів з фактичною кількістю, що надійшли від постачальників – суцільним спостереженням; службові розслідування проводяться з причин виникнення нестач, розтрат, крадіжки.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми складаються з:

– *економічного аналізу*, який застосовується при встановленні ритмічності постачання ПММ на підприємство, виявленні відхилень від норм при витрачанні матеріалів та встановленні факторів, що зумовили перевитрати сировини;

– *аналітичних та статистичних розрахунків*, які використовують за допомогою обчислювально-розрахункових і логічних процедур, за якими складають порівняльні відомості;

– *економіко-математичних методів*, які допомагають виявити різноманітні перевитрати палива за умови обчислення оптимальності перевезення вантажів за маршрутами внутрішньо міських перевезень, графіками, класами шляхів.

Методичні прийоми документального контролю – різні види камеральних перевірок норм, нормативів, цін, а також взаємного контролю за операціями, зустрічних, аналітичних і логічних перевірок документів між собою. Так, контроль за операціями з матеріальними ресурсами використовує висновки експертиз стосовно їх якості; технологічних експертиз – стосовно технології використання палива у процесі виробництва автотранспортних послуг та мастила при технічних оглядах та ремонтах.

Методичні прийоми узагальнення та реалізації включають групування результатів дослідження у хронологічній та систематизованій послідовності. До цієї групи також належать прийоми аналітичного групування недоліків та реалізація результатів контролю (розробка пропозицій щодо профілактики недоліків), їх передача органам господарського управління, реалізація результатів контролю [4, С. 171].

Висновки. Отже, контроль операцій з паливно-мастильними матеріалами сприяє їх збереженню, раціональному використанню, а також реалізації та встановленню відповідальних осіб за заподіяння втрат і нестач.

Як ми бачимо, використання та зберігання матеріально-технічних ресурсів на автотранспортних підприємствах має значні недоліки. Причинами яких є недосконалість обліку та контролю ресурсних потоків, а також недостатність оперативної інформації у різних ланках управління та відсутність дієвих засобів впливу на процеси формування та витрачання матеріально-технічних ресурсів.

Отже, завданнями контролю за використанням матеріально-технічних ресурсів є активний вплив на усунення перешкод в процесі надання автотранспортних послуг, сприяння раціональному використанню та їх збереженню з моменту оприбуткування до моменту списання. Виходячи з цього, визначають об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми контролю, узагальнення та реалізації його результатів, що в узагальненому вигляді є одними з основних засобів формалізації контролю.

Список використаної літератури:

1. *Белуха Т.Н.* Бухгалтерский учет на автотранспортных предприятиях : учебник / *Н.Т. Белуха.* – М. : Транспорт, 1989. – 261 с.

2. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М.Т. Білуха. – К. : Вища школа, 1996. – 364 с.
3. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : 2005. – 886 с.
4. Болдуєв М.В. Організація обліку роботи транспортних засобів аграрних підприємств : монографія / М.В. Болдуєв, О.М. Гнезділова, О.В. Гудима. – Запоріжжя : КПУ, 2009. – 276 с.
5. Контроль і ревізія : підручник / Ф.Ф. Бутинець, С.В. Барлаш, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 460 с.
6. Роздобудько В.В. Облік і контроль паливно-мастильних матеріалів на автотранспортних підприємствах / В.В. Роздобудько // Економіка і підприємництво: стан та перспективи. – К., 2004. – 297 с.
7. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. – С. 78.

ХОМИК Павло Миколайович – здобувач Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– матеріально-технічні ресурси.

Стаття надійшла до редакції 24.05.2013