

## АНАЛИЗ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОЙ ГРУППЫ

Стрельников Р. Н.

Проанализированы основные особенности организации внутрихозяйственного контроля инвестиционных проектов на предприятиях промышленной группы. На основе анализа экономических литературных источников дана обобщенная классификация внутрихозяйственного контроля, сгруппированы капитальные инвестиции по направлениям работ (расходов), систематизированы источники информации для контроля расходов по строительным контрактам, осуществляемых по инвестиционным проектам. Также в работе определены задачи и алгоритм контроля достоверности формирования, правильности распределения и отображения в учете общепроизводственных затрат по капитальным инвестициям, разработаны этапы контроля затрат по строительным контрактам.

Проаналізовані основні особливості організації внутрішньогосподарського контролю інвестиційних проектів на підприємствах промислової групи. На основі аналізу економічних літературних джерел дана узагальнена класифікація внутрішньогосподарського контролю, згруповані капітальні інвестиції по напрямках витрат, систематизовані джерела інформації для контролю витрат по будівельних контрактах, здійснюваних по інвестиційних проектах. Також у роботі визначені завдання й алгоритм контролю вірогідності формування, правильності розподілу й відображення в обліку загальноновиробничих витрат по капітальних інвестиціях, розроблені етапи контролю витрат по будівельних контрактах. Дані рекомендації з удосконалення системи внутрішньогосподарського контролю капітальних інвестицій.

This article analyzes the main features of the organization of farm monitoring of investment projects at industrial group. Based on the analysis of the economic literature is given a global ranking of farm control, capital investments are grouped by work (expenses), systematic sources of information to monitor the costs of construction contracts undertaken on investment projects. Also in this paper we define the tasks and the reliability of the control algorithm of formation, distribution and display correctly in the accounting of overhead costs for capital investments, develop steps to control costs on construction contracts. The article concludes with recommendations for the improvement of on-farm control of capital investment in enterprises and industrial group and to draw general conclusions on the analysis made.

Стрельников Р. Н.

канд. экон. наук, доц. каф. «Учет и аудит» ДГМА  
ronis4@mail.ru

ДГМА – Донбасская государственная машиностроительная академия, г. Краматорск.

УДК 330.117

**Стрельников Р. Н.**

### **АНАЛИЗ СИСТЕМЫ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ КАПИТАЛЬНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРОМЫШЛЕННОЙ ГРУППЫ**

В условиях рыночной экономики функция контроля становится ведущей в управлении предприятием. Получив широкую хозяйственную самостоятельность, решая вопрос об источниках привлечения финансовых ресурсов и распределении получаемого дохода, хозяйствующие субъекты несут ответственность за законность своей деятельности и достоверное отражение своих финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Внутрихозяйственный контроль – система наблюдения и проверки хозяйственной деятельности, необходимая для решения поставленных задач и устранения негативных условий, препятствующих достижению целей. Административный контроль состоит в обеспечении проведения операций в строгом соответствии с принятыми и закрепленными в законодательных нормативных актах правилами, только уполномоченными на то лицами, в соответствии с определенными руководством полномочиями и процедурами принятия решений по проведению операций. Технический (технологический, процедурный) контроль обеспечивает соблюдение технологии строительства, внутрипроизводственных операций в соответствии с требованиями технических условий, нормативов, лимитов и другие виды контроля.

Для современного состояния научной разработки проблем контроля характерен дифференцированный подход специалистов к анализу его сущности. Контроль определяют по-разному: как средство, фактор, форму, элемент, функцию, вид деятельности, систему, обратную связь, условие, регулятор, гарант, явление, институт, метод, правомочие, атрибут и т. д.

Среди выдающихся ученых, которые внесли значительный вклад в развитие вопросов, связанных с проведением внутрихозяйственного контроля капитальных инвестиций на предприятиях промышленной группы необходимо отметить: М. В. Ньюэлла, М. В. Кужельного, Л. В. Нападовскую, И. А. Беложбецкого, Б. И. Валуева, Е. В. Калюгу, В. Г. Линника, В. О. Шевчука, Л. Ф. Зверенчук, и В. В. Бурцева и др. [1–3].

Цель данной статьи – выделить основные направления совершенствования системы внутрихозяйственного контроля на основе анализа существующих методов контроля на предприятиях промышленной группы, занимающихся капитальными инвестициями в обновление и создание основных фондов.

На большинстве предприятий Украины, относящихся к той или иной промышленной группе, расходы на строительство (изготовление), приобретение и улучшение объектов основных средств с начала и до окончания указанных работ и ввода в эксплуатацию признаются капитальными инвестициями [4]. Капитальные инвестиции группируются по следующим направлениям работ (расходов): проектно-изыскательские работы; строительно-монтажные работы; приобретение оборудования, требующего монтажа; приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструментов и инвентаря; другие капитальные работы и расходы. Аналитический учет капитальных инвестиций ведется в разрезе расходов на указанные работы (расходы) отдельно по объектам инвестиций.

Для формирования инвестиционного плана на следующий за отчетным год, отдел стратегии и инвестиций вначале отчетного года готовит приказ по предприятию о сборе заявок структурных подразделений на реализацию инвестиционных проектов. Руководители структурных подразделений завода инициируют сбор предложений о реализации инвестиционных проектов в своих подразделениях. Обычно, на основе анализа технической необходимости и экономической целесообразности реализации инвестиционного проекта руководитель структурного подразделения направляет в отдел стратегии и инвестиций Заявку на инвестиционное мероприятие за своей подписью.

Рекомендуется, чтобы по результатам проверок выполнения инвестиционных проектов издавались приказы, на основании которых привлекались бы к ответственности лица, которые допустили нарушения и предоставлялись бы руководителям структурных подразделений указания для устранения выявленных нарушений.

Далее, структурными подразделениями разрабатываются мероприятия по устранению нарушений и недопущению их в дальнейшей работе. Ревизоры проверяют выполнение графиков поступления технической документации, выясняют, выполняются ли требования комплектности документации. Обеспечение проектов проектно-сметной документацией ревизор проверяет при изучении проектов, смет, финансовых расчетов, устанавливает, кем и когда они утверждены. Определяет также, каким образом они связаны с планом финансирования капитальных вложений и планом введения в действие завершенных объектов. Оценка выполнения плана на всех уровнях управления осуществляется по итогам освоения капитальных инвестиций. Это обязывает ревизора, выходя за рамки подконтрольного периода, проверять достоверность показателей выполнения плана за предыдущий период.

Контроль выполнения плана проводится документальными методическими приемами сопоставления данных учета с планом по объектам капитальных инвестиций. Отклонение от плана определяются такими показателями: объем работ в натуральном выражении, объем капитальных инвестиций по сметной стоимости (по каждому проекту отдельно); сроки выполнения капитальных работ и введение объектов в эксплуатацию.

Внутрихозяйственный контроль является составной частью независимого финансово-хозяйственного контроля в Украине и, как справедливо замечают В. Г. Линник и Т. П. Михайлова, «охватывает полностью производственно-хозяйственную сферу деятельности предприятия и все его фазы воспроизведения – снабжение, производство, сбыт готовой продукции и виды деятельности коллектива предприятия, связанные с воссоздающим процессом» [5].

Внутрихозяйственный контроль затрат по капитальным инвестициям в условиях кризисного настоящего приобретает особое значение, ведь его направленность на уменьшение затрат и, соответственно, увеличение финансовых результатов оказывает содействие оптимизации финансового положения строительных и инвестиционных организаций, нынешнее функционирование которых характеризуется чрезвычайно непростыми экономическими условиями.

Несмотря на существенный вклад отечественных и российских ученых в разработку основ внутрихозяйственного контроля, недостаточно внимания отводится вопросом методики проведения контроля затрат и мало исследованными, практически не освещенными в литературе остаются проблемы контроля затрат по строительным контрактам инвестиционных проектов.

Проведенный анализ экономических литературных источников дает основания констатировать, что среди ученых нет однозначности в толковании сущности понятия «внутрихозяйственный контроль», что обусловлено многогранностью данного понятия.

Так, Л. В. Нападовская, исследуя внутрихозяйственный контроль, характеризует его как процесс, который обеспечивает качественную разработку и эффективное достижение целей, начерченных организацией, через реализацию принятых управленческих решений.

М. В. Кужельный, Л. Ф. Зверенчук, Я. И. Гуральник, В. Ф. Журко определяют внутрихозяйственный контроль как такой, который осуществляется внутри предприятия его собственными органами управления, должностными лицами, работниками экономических и технических служб [5].

Таким образом, внутрихозяйственный контроль представляет собой систему постоянного наблюдения и проверки функционирования определенного объекта контроля с целью установления правильности, законности, обоснованности и экономической целесообразности управленческих решений и выявление результатов управленческого влияния на управляемый объект путем исследования причин существования отклонений от запланированных показателей и установленных критериев для устранения и предупреждения их возникновения в будущем.

Объектом внутривозвратного контроля затрат по строительным контактам является понесенные предприятием расходы во время выполнения строительного контракта согласно утвержденного инвестиционного проекта.

Согласно п. 12 П(С)БУ № 18 «Строительные контракты» затраты по строительному контракту включают: общепроизводственные затраты и затраты непосредственно связанные с выполнением данного контракта, в состав которых принадлежат прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда и прочие прямые затраты [6].

Для осуществления оперативного внутривозвратного контроля затрат по строительными контрактами целесообразно воспользоваться источниками информации, представленными в табл. 1.

Таблица 1

## Источники информации для контроля расходов по строительным контрактам

№ п/п	Вид документов	Наименование документов
1	Нормативные документы	1. П(С)БУ № 18 «Строительные контракты», утвержденный приказом Минфином Украины от 28.04.2001 г. № 205. 2. П(С)БУ № 16 «Расходы», утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 31 декабря 1999 г. № 318. 3. Методические рекомендации по формированию себестоимости строительно-монтажных работ, утвержденные приказом Государственного комитета Украины по строительству и архитектуре от 16 февраля 2004 г. № 30. 4. П(С)БУ № 3 «Отчет о финансовых результатах», утвержденный приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87. 5. Общие условия составления и исполнения договоров подряда в капитальном строительстве, утвержденные Постановлением КМУ от 01 августа 2005 г. № 668.
2	Формы отчетности	1. Отчет о финансовых результатах. 2. Отчет об основных показателях деятельности предприятия (статистическая отчетность).
3	Первичные документы	1. Журнал учета выполненных работ (типовая форма № КБ-6). 2. Акт приема выполненных подрядных работ (типовая форма № КБ-2в). 3. Справка о стоимости выполненных подрядных работ (форма № КБ-3). 4. Лимитно-заборные карты (типовая форма № М-28). 5. Накладные на приобретение материалов. 6. Акт об использовании давальческих материалов (тип. форма № М-23). 7. Накладные-требования на внутреннее перемещение материалов. 8. Акт инвентаризации незавершенного производства (форма № КБ-7).
4	Сводные документы	1. Материальный отчет (типовая форма № М-19). 2. Отчет об использовании основных материалов в строительстве по сравнению с производственными нормами (типовая форма № М-29).
5	Реестры учета	1. Журнал-ордер 5 (Журнал 5). 2. Ведомости и выписка из Главной книги по счетам 13, 20, 23, 90.

Внутривозвратному контролю присущие следующие особенности:

1) выполнение функций контроля лицами, которые представляют интересы владельцев и являются членами коллектива;

2) осуществление контроля и самоконтроля непосредственно исполнителями определенных управленческих решений и хозяйственных операций;

3) обеспечение прямой и обратной связи между структурными подразделениями субъекта хозяйствования, между подсистемой, которая руководит, и контролируемой подсистемой;

4) охват всех без исключения направлений хозяйственной деятельности [5].

Внутрихозяйственный контроль затрат занимает видное место в системе проведения контроля предприятий, ведь он направлен на минимизацию затрат, которые являются одним из наиболее приоритетных задач любого предприятия.

Контроль затрат по строительным контрактам, осуществляемых согласно инвестиционных проектов можно проводить этапами.

Первым этапом в проведении контроля затрат по строительным контрактам является контроль правильности избрания метода учета затрат. Нужно отметить, что в зависимости от вида продукции, сложности и организации производственного процесса на предприятиях могут использоваться следующие методы калькулирования себестоимости продукции: позаказный; попередельный; нормативный.

Согласно 3 раздела VII Методических рекомендаций по формированию себестоимости строительно-монтажных работ основным методом учета затрат на выполнение СМР является учет по заказам согласно договорам подряда.

Контроль правильности признания затрат предусматривает проверку использования выбранного метода, по которым определяется степень завершенности работ по строительному контракту: измерение и оценка выполненной работы; соотношение объема завершенной части работ и их общего объема по строительному контракту в натуральном измерении; соотношение фактических затрат с начала выполнения строительного контракта к дате баланса и ожидаемой (сметной) суммы общих затрат по контракту, применение которых регламентировано нормами п. 4 П(С)БУ №18 «Строительные контракты» [6].

Третьим этапом является контроль обоснованности включения в затраты по строительным контрактам соответствующих составляющих. Тщательной проверке подлежит перечень составных затрат, которые отнесены к затратам по строительным контрактам, в частности, нужно обратить внимание на то, что включено к составу затрат, непосредственно связанных с выполнением данного контракта (прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты, включая стоимость выполненных субподрядчиками работ) и общепроизводственные затраты.

С контроля прямых материальных затрат необходимо начинать проверку составных затрат по строительному контракту, поскольку материальные затраты занимают наибольший удельный вес в составе затрат по строительным контрактам. Контролеру необходимо изучить полноту оприходования материальных ценностей и соблюдение норм при их списании на строительство объектов. Устанавливается правильность определения стоимости материалов, которая формируется, исходя из цен на приобретение (без учета налога на добавленную стоимость), наценок, комиссионных вознаграждений, платы за транспортировку, сохранение и доставку. Необходимо обратить внимание на обоснованность изъятия из затрат на приобретение материалов стоимости обратных отходов, которые отмечаются в форме № КБ-2в отдельными строками.

Необходимость применения логической проверки списания материалов с помощью типичной формы М-29 «Отчет о расходовании основных материалов в строительстве сравнительно с производственными нормами» объясняется возможностью списания на материальные затраты таких материалов, использование которых нехарактерно для строительства объектов (например, мука, сахар, резина). Необходимо тщательно проверить правильность применения производственных норм и их соответствие государственным строительным нормам. С помощью формальной проверки целесообразно проверить формы М-19 и М-29, ведь, кроме подписей материально-ответственных лиц, данные отчеты должны быть утверждены руководителем предприятия. Применение арифметической проверки поможет проверить арифметическую точность данных, замеченных в вышеперечисленных отчетах.

Контроль затрат на оплату труда, который является пятым этапом внутривозвратного контроля затрат по строительным контрактам, предусматривает проверку применения избранной формы оплаты труда, а также размеры начислений вознаграждения работникам за выполненные строительные-монтажные работы. Государство осуществляет регулирование оплаты труда, вводя размер минимальной заработной платы, которого должны придерживаться предприятия разных форм собственности и хозяйствования.

При осуществлении проверки затрат на оплату труда необходимо отслеживать:

- 1) соблюдение предприятием установленных законодательством требований относительно начисления оплаты труда и расчета удержаний из заработной платы;
- 2) правильность организации процесса работы, соблюдение тарифов, ставок, расценок;
- 3) осуществляются ли начисления за вредные условия работы;
- 4) своевременность начисления и выплаты заработной платы.

Используя приемы встречной проверки, контролер может сопоставлять данные расчетно-платежных сведений с данными отдела кадров с целью выявления фиктивных работников. Обследование строительных площадок поможет определить, все ли работники, которым начисляется заработная плата, находятся на рабочем месте. Выявление отсутствующих лиц без уважительных причин представляет собой доказательство необоснованного завышения затрат.

Шестым этапом внутривозвратного контроля затрат по строительным контрактам является контроль прочих прямых затрат. В состав прочих прямых затрат относятся: отчисление на социальные мероприятия, плата за аренду земельных и имущественных паев, амортизация, потери от недостатка. В п. 13 П(С)БУ № 18 замечено, что прочие прямые затраты, кроме статей затрат, перечисленных в П(С)БУ № 16, включают также стоимость выполненных субподрядчиками работ [6].

В проверке нуждается правильность расчета амортизации, а также отнесение в состав затрат всех работ, которые выполнены субподрядчиками. Необходимо проверить акты сдачи-приемки работ, заключенные с субподрядными организациями, а также обратить внимание на тех субподрядчиков, которые не выполняют взятые на себя обязательства. Подробный анализ форм № КБ-3 и КБ-2В, которые подписаны с субподрядчиками, даст возможность выявить наиболее существенные по составу понесенных ими затрат и выработать механизм их сокращения.

Контроль общепроизводственных затрат требует подтверждения достоверности формирования, правильности распределения и отображения в учете общепроизводственных затрат. Среди задач контроля общепроизводственных затрат можно выделить:

- 1) установление полноты перечня затрат, отнесенных к общепроизводственным;
- 2) контроль соблюдения принципа распределения общепроизводственных затрат между объектами строительства с использованием базы распределения при нормальной мощности (пропорционально прямым затратам: объемам доходов; прямым затратам на оплату труда; отработанному строительными машинами и механизмами времени и т. п.), используя нормы п. 14 П(С)БУ № 18;
- 3) проверку обоснованности отнесения затрат к общепроизводственным;
- 4) контроль правильности распределения общепроизводственных затрат.

Во время проверки общепроизводственных затрат контролеру необходимо выяснить полноту их формирования согласно требованиям П(С)БУ № 16 «Затраты» и Методических рекомендаций из формирования себестоимости строительные-монтажные работ.

Следующим этапом контроля затрат по строительным контрактам является контроль достоверности сформированной информации о затратах на соответствующих счетах и в учетных реестрах (реестрах аналитического и синтетического учета). Важнейшей задачей данного этапа контроля является проверка ведения учета затрат по строительным контрактам соответственно Инструкции о применении Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 30.11.1999 г. № 291 (кодифицированной).

При проверке сведенных данных учета затрат по строительным контрактам контролер проверяет информацию, которая содержится в журнале 5 (5А), и сопоставляется с данными Главной книги. При условии ведения автоматизированного учета вместо журнала 5 (5А) тщательно изучаются соответствующие сведения оборотов за счетами затрат, которые включаются при вычислении показателей отчетности.

Контроль достоверности представленной информации о затратах в финансовой, налоговой и статистической отчетности строительных организаций – один из заключительных этапов контроля затрат по строительным контрактам. Необходимо отметить, что информация о затратах строительных организаций содержится в форме № 2 «Отчет о финансовых результатах» и в форме № 5 «Примечания к годовой финансовой отчетности».

К предметной области исследования проверяющего целесообразно также отнести формы статистической отчетности. Особое внимание необходимо уделять форме № 1 – предпринимательство («Отчет об основных показателях деятельности предприятия»), где в разделе 2.3 «Операционные затраты по реализованной продукции» и в разделе 3 «Отдельные виды затрат по реализованной продукции (работ, услуг)» имеющаяся информация о затратах предприятия.

Подробному изучению проверяющего обязательно подлежат формы налоговой отчетности, а именно: «Декларация по налогу на прибыль предприятия», ведь к составным валовым затратам (строка 04) включаются затраты по строительным контрактам в разрезе целого ряда статей валовых затрат.

## ВЫВОДЫ

Таким образом, исходя из проведенного анализа, следует, что, осуществив контроль организации ведения учета затрат по строительным контрактам, заключенным согласно утвержденным инвестиционным проектам, а также исследовав обоснованность и достоверность показателей разных форм отчетности, проверяющий может сформировать выводы, разработать и предложить рекомендации относительно улучшения организации учета затрат на предприятии, интенсификации строительного производства, снижение объемов затрат по строительным контрактам путем закупки строительных материалов по доступным ценам у поставщиков с отличной репутацией, а также рационального расходования материальных ресурсов, используемых в рамках капитальных инвестиций.

Также, можно сделать вывод, что организация оперативного внутривладельческого контроля должна заключаться в оценке динамики, степени выполнения плана и детализации инвестиционных проектов предприятий промышленной группы.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ньюэлл Майкл В. *Управление проектами : руководство* / В. Ньюэлл Майкл. – М. : КУДИЦ-ОБРАЗ, 2006. – 416 с.
2. Кужельный Н. В. *Бухгалтерский учет и его контрольные функции : практическое руководство* / Н. В. Кужельный. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 443 с.
3. Бурцев В. В. *Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации* / В. В. Бурцев. – М. : Экзамен, 2000. – 320 с.
4. Голов С. Ф. *Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія* / С. Ф. Голов. – К. : ЦУЛ, 2007. – 522 с.
5. Павелко О. В. *Внутрішньогосподарський контроль витрат за будівельними контрактами: методика та етапи проведення [Електронний ресурс]* / О. В. Павелко. – Режим доступу: <http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache>.
6. П(С)БО № 18 «Будівельні контракти». Затверджено наказом Мініном України від 28.04.2001 р. № 205.