

МОДЕЛЮВАННЯ СТРУКТУР ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ НА АТ (стаття 2)

Стаття присвячена вирішенню проблеми оптимального розподілу контрольних функцій між структурами внутрішньогосподарського контролю та бухгалтерськими структурами для досягнення максимальної незалежності контролю

Постановка проблеми. При надмірній перенасиченості рядових працівників підприємства контрольними функціями виникає небезпека дублювання контролю з боку різних структурних підрозділів, що заважає ефективній роботі підприємства. Тому в сучасних ринкових умовах господарювання задача керівника підприємства – окреслити ті області, в межах яких контроль необхідний. Цю задачу складно вирішити з багатьох причин. По-перше, оскільки внутрішньогосподарський контроль відноситься до компетенції керівника, останньому досить складно зорієнтуватись у визначенні окреслених меж контролю, якщо відсутній внутрішній документ (інструкція, положення), які регламентують контрольну діяльність. По-друге, жодних рекомендацій держави щодо ефективної організації внутрішньогосподарського контролю не існує, окрім міжнародних стандартів аудиту, положення яких неможливо застосувати на вітчизняних підприємствах з ряду причин.

Метою написання статті є дослідження питання оптимального розподілу контрольних функцій між структурами внутрішньогосподарського контролю і бухгалтерськими структурами з метою досягнення максимальної незалежності контролю.

Викладення основного матеріалу дослідження. Вважаємо, що єдиним виходом, який допоможе усунути дублювання контрольних функцій працівників підприємства, є раціональний виправданий поділ обов'язків та повноважень співробітників. Цей розподіл повинен усувати

спроби окремих осіб порушувати вимоги контролю та забезпечувати поділ несумісних функцій. Зазвичай підлягають розподілу між різними особами такі функції, як:

- безпосередній доступ до активів економічного суб'єкта;
- дозвіл на здійснення операцій з активами;
- безпосереднє здійснення господарських операцій;
- відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку [1, с. 442].

В першій статті “Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах” [2] нами досліджено основні варіанти організації внутрішньогосподарського контролю. При використанні будь-якого з перелічених варіантів організації внутрішньогосподарського контролю необхідно, на наш погляд, мати на увазі, що виконуваним функції поряд з обліковими, є не розпорядчими, а допоміжними, інформаційними [3, с. 31]. Тому особливу увагу слід звернути на забезпечення максимально можливої незалежності внутрішньогосподарського контролю з метою надання йому можливостей для формування найоб'єктивнішої інформації про всі аспекти і напрями діяльності підприємства, проведення аналізу та надання цих матеріалів особам, які приймають господарські рішення на різних рівнях управління. Те, що працівник, який веде визначену ділянку роботи, більш цінний для перевірки, ніж ревизор, жодних сумнівів не викликає. Але як бути з принципом “безпосередньої незацікавленості”? За нашою

думкою, в даному випадку “безпосередня зацікавленість” проявляється в тому, щоб вищестоящий керівник, що призначає перевірку, відповідає за результати діяльності нижчестоящего. Ми підтримуємо позицію А.В. Воровського, який пише: “...вирішальною умовою є не “безпосередня зацікавленість”, а якість господарського механізму” [4, с. 47].

Певним чином вирішити проблему незалежності контрольних структур може виконання наступних основних вимог, сформульованих В. Суйцем:

- забезпечення двохсторонньої (багатосторонньої) зацікавленості учасників виробництва в недопущенні перекручень, які фіксуються в обліку відомостей;
- обмеження центрів відповідальності в циклі конкретної діяльності;
- забезпечення збігу центру відповідальності та центру контролю;
- документальне відображення результатів контролю;
- забезпечення вичерпного співробітництва по горизонталі в здійсненні контрольної діяльності;
- забезпечення єдності джерела первинної інформації при багаторазовому використанні первинних даних;
- забезпечення суміщення розпорядницьких та контрольних центрів, що закріплює відповідальність за прийняті рішення;
- визначення групи первинних носіїв інформації (документів) для кожного показника, обраного для контролю, планування або оцінки господарської діяльності;
- визначення частоти та точності складання кожного первинного носія інформації (документа), виходячи з потреб контролю та управління;
- визначення алгоритму переробки первинної інформації (документу) для контролю;
- вибір контрольних датчиків, приладів, вимірювачів;
- обґрунтування бази для порівняння та контролю (норми, нормативи та ін.);
- визначення кола осіб, які взаємодіють в процесі контрольної діяльності [5, с. 41].

Враховавши всі вимоги до служб внутрішньогосподарського контролю, вважаємо, що найефективнішим є варіант єдиної системи забезпечення економічною інформацією з підпорядкуванням директору підприємства і тісною взаємодією з головним бухгалтером як особою, в безпосередні обов’язки якої входить формування економічної інформації про господарюючий суб’єкт шляхом обліку, контролю і аналізу, хоча він і не наділений розпорядчими повноваженнями в частині управління виробничою діяльністю. Це найбільшим чином відповідає виділеній нами в першій статті лінійній моделі 1 організації служби внутрішньогосподарського контролю [2].

Але в цьому випадку тісно пов’язані між собою функції обліку, контролю та економічного аналізу стануть менш ефективними через різну підпорядкованість. Адже весь обсяг інформації про господарські операції нагромаджується в системі бухгалтерського обліку, тому з метою контролю за збереженням інформації та забезпеченням комерційної таємниці ніхто, крім керівника бухгалтерської служби, не може дати розпорядження про підготовку і передачу систематично або в разовому порядку будь-якого обсягу бухгалтерської інформації [3, с. 31].

Для вирішення цих задач структури внутрішнього контролю повинні проводити перевірку правильності ведення бухгалтерського обліку і формування достовірної бухгалтерської звітності, перевірку відповідності досконалих господарських операцій нормативно-правовим актам і регламентам економічного суб’єкта, наявності, стану і забезпечення збереження майна економічного суб’єкта і т.д., і таким чином брати на себе частину контрольних функцій бухгалтерського обліку. Виникає питання розподілу відповідних контрольних функцій. Проте принципова відмінність між бухгалтерським обліком і структурами внутрішнього контролю при цьому полягатиме в тому, що бухгалтерський облік організовується на підприємствах відповідно до

законодавства і спрямований, перш за все, на забезпечення дотримання вимог законодавства, а структури внутрішнього контролю організовуються за рішенням власників або керівництва організації і їх діяльність спрямована на підвищення ефективності функціонування організації.

Відмінності між структурами внутрішньогосподарського контролю і бухгалтерськими структурами відображено в таблиці 1.

Таблиця 1. Відмінності між структурами внутрішньогосподарського контролю і бухгалтерськими структурами

Ознака порівняння	Структури внутрішньогосподарського контролю	Бухгалтерські структури
1. Коло виконуваних контрольних функцій	Є більш широким, ніж у бухгалтерії	Є більш вузьким, ніж у структур внутрішнього контролю
2. Порядок формування інформації для контролю	Основою контролю є інформація про господарські операції, сформована в бухгалтерії	Інформація про господарські операції формується під час здійснення господарських операцій
3. Цілеспрямованість діяльності	Діяльність цих структур спрямована на підвищення ефективності функціонування організації	Діяльність бухгалтерських структур спрямована на забезпечення дотримання вимог чинного законодавства
4. Порядок створення структур	Створюються за рішенням власників організації (керівництва)	Створюються відповідно до законодавства

Враховуючи, що сукупність задач структур внутрішнього контролю значно ширше задач бухгалтерських структур, можна стверджувати, що бухгалтерські служби і структури внутрішнього контролю – самостійні рівноправні контрольні органи. В даному випадку питання постає про необхідність недопущення дублювання функцій бухгалтерського обліку і контролю. Вважаємо, що це необхідно передбачити в Положенні про бухгалтерію та в Положенні про відділ внутрішньогосподарського контролю.

Є очевидним, що повністю усунути виконання бухгалтерією контрольних функцій є неможливим, оскільки контрольна функція традиційно властива бухгалтерському обліку. Цю функцію першим сформулювали Ф. Беста і Л. Гомберг. Вчені стверджували, що облік покликаний об'єднати інтереси власників і адміністрації та надавати інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень [6]. Крім того, з позиції французьких вчених, одним з сучасних принципів організації бухгалтерського обліку є

безпе́чність, яка забезпечується самоконтролем і ревізією (причому бухгалтерія не може обмежитись самоконтролем, необхідним є зовнішній контроль). Тобто, організація бухгалтерського обліку повинна створювати можливості для наступного контролю [7, с. 47]. Саме історично і пояснюється необхідність додаткового контролю і часткового дублювання структурами внутрішньогосподарського контролю контрольних функцій бухгалтерії.

В свій час Н.Р. Вейцман писав: "Бухгалтерський облік – це "очі і вуха" підприємства. Навіть на самому великому заводі або фабриці здійснюється стільки різноманітних взаємопов'язаних дій, що судити про те, як вони відбувались, чим завершилися, які економічні результати принесли, можна тільки при умові систематичного за ними нагляду, належного їх групування і подальшого відображення в чітких і зрозумілих записках. Всі ці вимоги здійснюються правильно поставленим

рахівництвом, силами бухгалтерського апарату підприємства” [8, с. 5-6].

Неоднозначними є погляди вчених на контрольне значення бухгалтерського обліку і, відповідно, контрольні функції бухгалтера. Перша група вчених (О.А. Шпіг, М.Г. Чумаченко, Б.І. Валуєв) стверджує, що обліку не властиві контрольні функції, друга (Ф.Ф. Бутинець, К.З. Садинов, А.Ш. Маргуліс) наголошує на тому, що контроль, який забезпечує ефективне управління підприємством, – одне з основних завдань бухгалтерського обліку. Щоб з’ясувати істину, розглянемо, чи властиві контрольні функції безпосередньому організатору бухгалтерського обліку на підприємстві – головному бухгалтеру.

Для цього проаналізуємо діяльність головного бухгалтера в умовах командно-адміністративної системи колишнього СРСР і в умовах ринку.

В “Положенні про головних (старших) бухгалтерів державних, кооперативних, громадських установ, організацій і підприємств”, затверджених у 1947 р., окрім притаманних сьогодні бухгалтерських прав і обов’язків, було зазначено, що на бухгалтерів покладається здійснення повсякденного суворого контролю за всією господарською роботою підприємства. Потім уточнюється: “Головний бухгалтер повинен забезпечити контроль за правильною реалізацією і відпуском готових виробів, інших матеріальних засобів, за правильним і своєчасним оформленням приймання і витрачання сировини, допоміжних матеріалів та інших цінностей, за своєчасним пред’явленням претензій до постачальників за недостачу, брак і некомплектність, за правильністю актів на списання браку матеріальних цінностей, за правильним витрачанням фонду заробітної плати і дотриманням посадових окладів та кошторисів витрат, за своєчасним стягненням дебіторської і погашенням кредиторської заборгованості”. Більше того, головний бухгалтер був зобов’язаний приймати заходи з попередження недостач, незаконністю витрачання грошових і матеріальних коштів,

інших зловживань та порушень посадових осіб; забезпечити контроль за своєчасною передачею цих матеріалів судовим органам. Нарешті, ще один важливий обов’язок бухгалтера повинен бути згаданий. Мається на увазі контроль за правильним витрачанням фонду заробітної плати, дотриманням встановлених штатів і посадових окладів.

Однак, на відміну від функцій сучасних бухгалтерів, основна функція головного бухгалтера часів планової економіки – державний контроль.

Захищаючи інтереси держави, бухгалтер повинен був попередити невірні, а тим більше – незаконні дії, пов’язані з витрачанням грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей.

Щоб забезпечити головному бухгалтеру можливість безперешкодного виконання покладених на нього обов’язків **державного контролера**, йому були надані необхідні для цього права. Звичайно, на формування функції державного контролера у головного бухгалтера вплинула ідеологія часів колишнього СРСР, де держава була єдиним власником і контролером.

Однак перелік обов’язків бухгалтера, наведений в “Положенні”, не обмежувався тільки задачами, що безпосередньо впливали з його ролі як керівника обліку та аналітика.

Бухгалтеру надавався ряд додаткових функцій контрольного порядку. Характерною їх особливістю було те, що бухгалтер в таких випадках поєднував прийоми документального контролю з контролем фактичним. Він вступав у спілкування із зовнішніми інстанціями і з особами, що були зайняті як на цьому підприємстві, так і за його межами.

Наприклад, П.І. Суходуб пише: “Хто, як не бухгалтери підприємств повинні систематично вести попередній і поточний контроль? Вони повинні проявляти ініціативу в організації перевірок і нагляду за роботою цехів та відділів, не тільки виявляти порушення та марнотратство, але й попереджувати їх. Ефективність внутрішньогосподарського контролю залежить ще й від того, які заходи здійснює адміністрація підприємства за

виявленими фактами порушення, приписок та інших зловживань. По кожному такому факту повинні бути прийняті найсуворіші заходи, видані накази і покарані винні особи” [9, с. 20].

Якщо розглянути організацію облікової роботи на підприємстві сьогодні, то коло обов'язків головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення обліку, визначаються ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Крім того, функції бухгалтера регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються головним бухгалтером і призначені для окремих виконавців. Згідно зі ст. 85 ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” “підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішнього (управлінського) обліку, звітності та **контролю** господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації” [10].

Кужельний М.В. і Лінник В.Г. пишуть: “Обов'язки головного бухгалтера можна поділити на методологічні і контрольні (ст. 8 ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”). Контрольні обов'язки здійснюються через організацію контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій; контролювання оформлення та руху справ, пов'язаних з недостачами, крадіжками і псуванням активів підприємства; проведення перевірок стану бухгалтерського обліку у філіях та інших підрозділах підприємства. Методологічні обов'язки полягають у забезпеченні правил ведення бухгалтерського обліку, тобто дотримання чинного законодавства (законів, інструкцій, положень, стандартів, вказівок). Обидва види обов'язків якнайтіснішим чином пов'язані між собою” [11, с. 72].

Таким чином, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” відводить головному бухгалтеру провідне місце в контролі за дотриманням законодавства при здійсненні господарської

діяльності організації, надавши йому достатні повноваження для контролю. Традиційно вважається, що до сфери обов'язків бухгалтера належить лише ведення обліку та рахунків. Але це не так. Бутинець Ф.Ф. з цього приводу пише так: “Сьогодні функції бухгалтера зазнали суттєвих змін. Сучасний бухгалтер займається не тільки веденням рахунків, але і здійснює широку діяльність, що включає планування і прийняття рішень, контроль і звернення уваги керівництва до порушень, оцінку, огляд діяльності і аудит” [7, с. 101].

Контрольні функції обліку – це конкретні дії фахівців щодо здійснення контролю за допомогою бухгалтерського, оперативного та статистичного обліку. Стосовно господарського обліку функція виступає у двох значеннях: як робота, що її виконує бухгалтерія, і як обов'язки, сфера діяльності кожного працівника обліку. Необхідність здійснення контрольних функцій закладена вже у самій природі бухгалтерського обліку [11, с. 73]. Контрольні функції доповнюють зміст бухгалтерського обліку, перетворюють його на цілісну систему узагальнення фактів і явищ господарського життя.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В результаті проведеного дослідження нами було зроблено наступні висновки:

1. При надмірній перенасиченості рядових працівників підприємства контрольними функціями виникає небезпека дублювання контролю з боку різних структурних підрозділів, яке заважає нормальній роботі підприємства. Ситуація ускладнена тим, що жодних рекомендацій держави щодо ефективної організації внутрішньо-господарського контролю не існує, окрім міжнародних стандартів аудиту, положення яких неможливо застосувати на вітчизняних підприємствах з ряду причин. Єдиним виходом з цієї ситуації є раціональний виправданий поділ обов'язків та повноважень співробітників.

2. Найефективнішим є варіант єдиної системи забезпечення економічною інформацією з підпорядкуванням директору

підприємства і тісною взаємодією з головним бухгалтером як особою, в безпосередні обов'язки якої входить формування економічної інформації про господарюючий суб'єкт шляхом обліку, контролю і аналізу, хоча він і не наділений розпорядчими повноваженнями в частині управління виробничою діяльністю. Це найбільшим чином відповідає виділеній нами лінійній моделі 1 організації служби внутрішньогосподарського контролю.

3. Можна стверджувати, що бухгалтерські служби і структури внутрішнього контролю – самостійні рівноправні контрольні органи. В даному випадку питання постає про необхідність недопущення дублювання функцій бухгалтерського обліку і контролю. Вважаємо, що це необхідно передбачити в Положенні про бухгалтерію та в Положенні про відділ внутрішньогосподарського контролю.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. Проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 655 с.
2. Виговська Н.Г. Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на АТ// Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2005. – № 2(32). – с.78-89.
3. Денчук П., Рожелюк В. Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві// Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – с. 30-32.
4. Воровской А.В. Финансовый контроль как элемент управления экономикой // Финансы СССР. – 1989. – № 10. – с.45-47.
5. Суйц В.П. Внутрипроизводственный контроль. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 127 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
7. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” // Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун, С.М. Шулепова. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
8. Вейцман Н.Р. Бухгалтер – государственный контролер // Госфиниздат 1962. – 40 с.
9. П.И. Суходуб О развитии внутрихозяйственного контроля // Бухгалтерский учет. – № 10. – 1974. – с. 18-21.
10. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-ХІV від 16 липня 1999 р.
11. Кужельний М.В, Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

ВИГОВСЬКА Наталія Георгіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми фінансового контролю;
- фінансовий облік;
- фінансовий менеджмент.