

М.П. Городиський, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет

ВИДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ З УКЛАДАННЯ ТА ВИКОНАННЯ ДОГОВОРІВ ПІДРЯДУ

Проаналізовано види внутрішнього контролю господарських операцій за укладанням та виконанням договорів підряду (бухгалтерський, юридичний, технічний контроль та контроль якості) в частині предмета, об'єкта та суб'єктів здійснення.

Ключові слова: договір підряду, бухгалтерський контроль, внутрішній контроль, контроль якості, технічний контроль, юридичний контроль

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах ринкової економіки зростає потреба в удосконаленні методологічних та організаційних аспектів контролю в усіх сферах господарської діяльності України. Особливої уваги з точки зору здійснення контролю потребують підприємства, які працюють за договорами підряду, як ті, що виконують будівництво господарським та підрядним способами, так і ті, що виконують інші види підрядних робіт. Це пояснюється тим, що такі суб'єкти господарювання функціонують в умовах постійного зростання витрат на виробництво через збільшення цін на сировину та паливно-енергетичні ресурси, підвищення вартості оплати праці, недостатньої кількості іпотечних кредитів та невеликої кількості державних програм з будівництва. Також, як суб'єкти господарювання, будівельні організації характеризуються низкою галузевих особливостей, зокрема в технології будівництва, організаційно-правових засадах діяльності, системі бухгалтерського обліку та оподаткування, і як наслідок системі контролю. Враховуючи, що сучасні умови господарювання вимагають орієнтації системи контролю на процес прийняття управлінських рішень, посилюється значення внутрішнього контролю як системи, яка спрямована з одного боку на виконання функції збереження майна власника, а з іншого на оперативне виявлення та попередження деструктивних явищ в діяльності підприємства. Від ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, в свою чергу, залежить якість системи управління.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми організації та методики внутрішньогосподарського контролю на підприємстві привертають значну увагу науковців і практиків. Серед українських вчених питанням організації внутрішньогосподарського контролю присвятили свої праці Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговська, Є.В. Калюга, М.Д. Корінько, Р. Костирко, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелеєв, С.М. Петренко, В.О. Шевчук та інші.

Однак дослідження організаційно-методичних аспектів внутрішнього контролю не втрачають своєї актуальності з огляду на появу нових об'єктів обліку і контролю, постійного удосконалення форм і методів здійснення правопорушень. В сучасних умовах господарювання важливим об'єктом господарського контролю є договір, факт укладання якого хоча і не знаходить відображення в обліку, але є підставою для здійснення господарської операції і тягне за собою отримання підприємством економічних вигід, виникнення зобов'язань, понесення фінансових санкцій за невиконання умов договору. Важливість контролю за укладанням та виконанням договорів в сучасних умовах посилюється ще й у зв'язку з тим, що договір є для суб'єкта господарювання нормативним документом, який регулює хід здійснення господарської діяльності. Відповідно система внутрішнього контролю повинна охоплювати як перевірку положень договору на відповідність чинному законодавству, так і відповідність здійснених на підставі договору операцій його умовами.

Метою написання статті є ідентифікація об'єктів, предмета та суб'єктів бухгалтерського, юридичного, технічного контролю та контролю якості в рамках здійснення внутрішнього контролю господарських операцій за укладанням та виконанням договорів підряду на підставі дослідження стану організації внутрішнього контролю на підприємствах, в установах та організаціях Житомирської та Київської областей.

Викладення основного матеріалу дослідження. Система внутрішнього контролю на будь-якому підприємстві повинна підпорядковуватися основній меті – раціональне використання та збереження майна власника, а також враховувати ті потенційні проблемні питання, які можуть виникнути в господарській діяльності, виходячи і з специфіки діяльності суб'єкта господарювання. Не є виключенням і діяльність підприємств (установ, організацій) в частині виконання договорів підряду.

На підставі проведеного у ході дослідження анкетування суб'єктів господарювання щодо вивчення стану функціонування системи бухгалтерського обліку та контролю на підприємствах, в установах та організаціях Житомирської та Київської областей встановлено проблемні питання, які виникають на підприємствах (установах, організаціях), пов'язані з укладанням та виконанням договорів (табл. 1), за якими повинен здійснюватися посилений контроль.

Таблиця 1

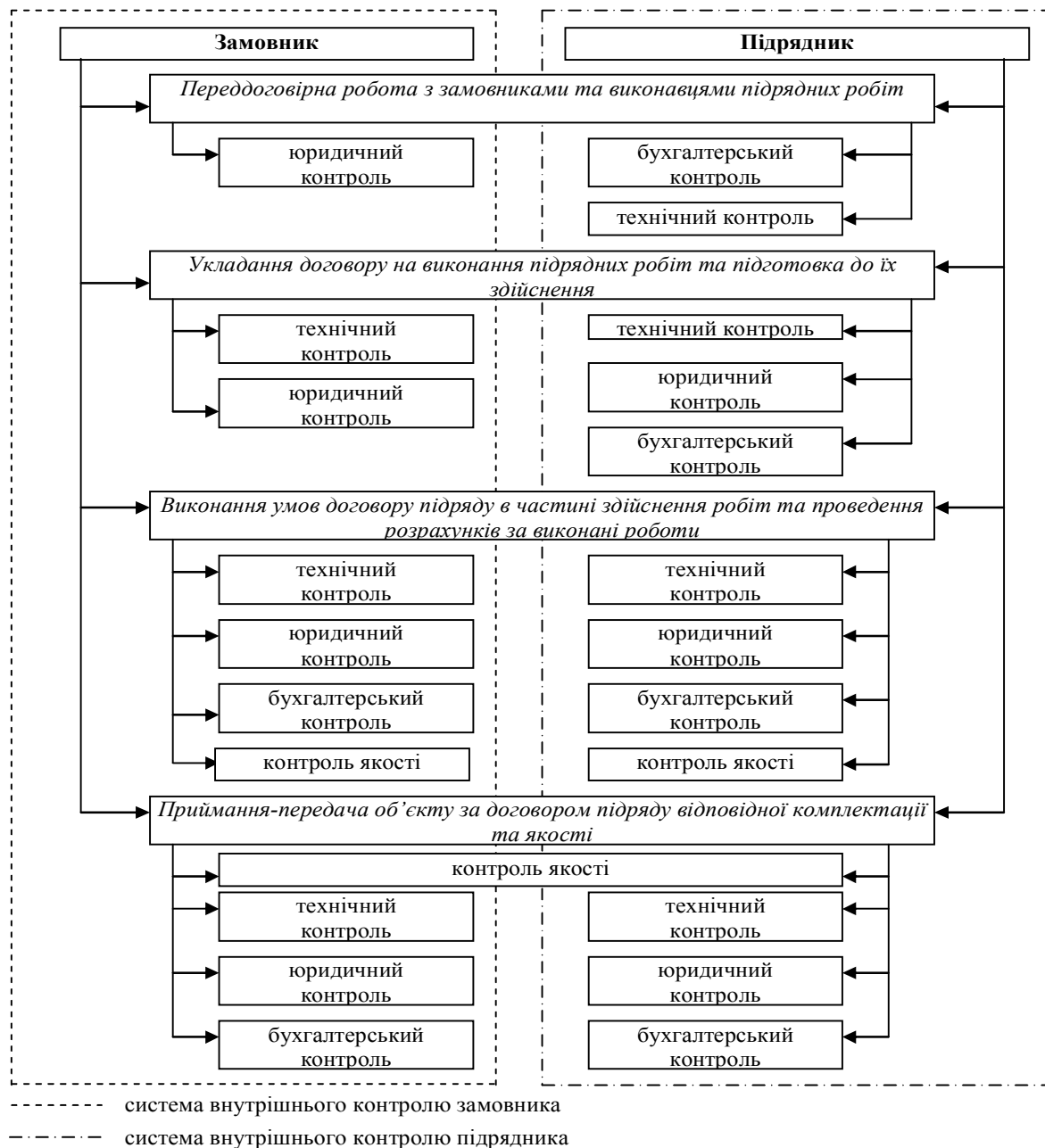
Проблемні питання, які виникають на підприємствах (установах, організаціях), пов'язані з укладанням та виконанням договорів

<i>№ з/п</i>	<i>Проблемне питання</i>	<i>Кількість суб'єктів господарювання із числа досліджуваних, у діяльності яких виникають проблеми, пов'язані з укладанням та виконанням договорів</i>
1.	Проблеми відсутні	61
2.	Несвоєчасність розрахунків	22
3.	Недотримання термінів виконання договорів	4
4.	Недосконале законодавство та умови договору	4
5.	Зміна валютних курсів	2
6.	Невиконання умов договору	2
7.	Проведення тендерних закупівель	1
8.	Несвоєчасність надання документації	1
9.	Неможливість передбачення цін	1
10.	Правильність визначення КЕКВ	1
11.	Порядок розрахунку штрафних санкцій	1

Що стосується проблемних питань, пов'язаних з укладанням та виконанням договорів на підприємствах будівельної галузі, то на 50 % досліджуваних суб'єктів господарювання такі проблеми відсутні, а на інших 50 % спостерігається несвоєчасність розрахунків за договорами. На підставі результатів проведеного аналізу можна зробити висновок, що вузьке коло проблемних питань щодо укладання та виконання договорів підряду не пов'язане з їх відсутністю, а є результатом низької якості чи недостатності інформації, яка використовується в процесі контролю, а також обмеженістю переліку завдань внутрішнього контролю та об'єктів за договорами підряду, що підлягають контролю. Наведені недоліки функціонування системи внутрішнього контролю знижують її дієвість та ефективність функціонування.

Реалізація завдань внутрішнього контролю, визначених суб'єктами його організації, можлива лише при комплексному застосуванні бухгалтерського, юридичного, технічного контролю та контролю якості, що в свою чергу визначає предмет та об'єкт контролю в частині укладання та виконання договорів підряду, а також методичні прийоми його здійснення.

Основне призначення бухгалтерського контролю спрямоване на виявлення обґрунтованості та економічної доцільності здійснених господарських операцій, а також правильності їх відображення в системі бухгалтерського обліку та звітності. Юридичний контроль покликаний встановити відповідність запланованих до здійснення та фактично здійснених господарських операцій вимогам чинного законодавства. В ході здійснення технічного контролю перевіряється технічний стан та параметри роботи обладнання, повнота та правильність здійснення підготовчих та монтажних робіт за його встановленням. Здійснення контролю якості орієнтоване на встановлення відповідності готової продукції (товарів, робіт, послуг) якісним параметрам, які до неї висуваються. Взаємозв'язок бухгалтерського, юридичного, технічного контролю та контролю якості в системі внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду залежно від етапів виконання договору наведено на рисунку 1.



Примітка: на етапі виконання умов договору здійснюється контроль якості матеріальних цінностей, які використовуються для виконання підрядних робіт, на етапі приймання-передачі об'єкту за договором – контроль якості об'єкта будівництва

Рис. 1. Система внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду

Як видно з рисунка 1, одне з основних місць в системі внутрішнього контролю посідає саме бухгалтерський контроль, виступаючи основним елементом контролю управлінського персоналу та власника. Через застосування бухгалтерського контролю відбувається реалізація однієї з функцій бухгалтерського обліку – контрольної, роль якої постійно зростає у зв'язку з тим, що за її допомогою вирішується ціла низка проблемних питань, зокрема: визначення і облік чинників, які впливають на хід та підсумки господарської діяльності, її ефективність, економічне зростання господарюючого суб'єкта, оперативне виявлення і облік відхилень (недостач, втрат, знецінення), попередження незаконних дій, безгосподарності, нерационального використання ресурсів. Посилення контрольної функції бухгалтерського обліку дозволяє оперативно виявляти наведені вище факти та вживати заходи щодо їх усунення та недопущення в майбутньому. За рахунок цього досягається основне завдання бухгалтерського обліку – збереження майна власника.

Бухгалтерський контроль може належним чином функціонувати лише у нерозривному зв'язку з юридичним, технічним та контролем якості, оскільки слугує для них джерелом вхідних даних та базою

для порівняння. При внутрішньому контролі операцій з укладання та виконання договорів підряду досить вагомого значення поряд з бухгалтерським набуває юридичний контроль. Це пояснюється досить жорсткою регламентацією діяльності підрядних організацій, що є гарантом якості здійснюваних підрядних робіт та появою нових об'єктів обліку за договорами підряду, які для їх правильного облікового відображення повинні мати відповідну юридичну форму.

Предмет та об'єкти внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду в розрізі видів контролю наведені в таблиці 2.

Таблиця 2

Предмет та об'єкти внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду

<i>Вид контролю</i>	<i>Об'єкт контролю</i>	<i>Предмет контролю</i>
Бухгалтерський	документи (первинні документи, реєстри обліку, звітність)	достовірність та законність відображення операцій
	господарські операції	доцільність та законність господарських операцій
	майно, майнові права	законність, доцільність та достовірність відображення в обліку та звітності операцій з майном та майновими правами
Юридичний	документи (бухгалтерські, проектно-кошторисні, технічна документація, договори та додатки до них, специфікації)	законність та доцільність запланованих до здійснення та здійснених господарських операцій
Технічний	основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та документи, що підтверджують їх технічний стан	визначення технічного стану об'єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, їх придатності до використання у ході виконання підрядних робіт
	підготовчі та інженерні роботи, документи, що підтверджують їх виконання	доцільність підготовчих та інженерних робіт, їх відповідність проектно-кошторисній документації та документам, що підтверджують факт їх здійснення
Контроль якості	об'єкт, збудований за договором підряду	відповідність об'єкту встановленим якісним параметрам
	підрядні роботи (за етапами виконання)	відповідність виконаних підрядних робіт нормативам якості
	документи, що підтверджують відповідний рівень якості (сертифікати якості)	встановлення відповідності якісних параметрів об'єкту та окремих підрядних робіт показникам зазначеним в документах, що засвідчують відповідний рівень якості

Сучасні умови господарювання та стан розвитку економіки вносить свої корективи в перелік об'єктів внутрішнього контролю, в цілому, та за укладанням і виконанням договорів підряду, зокрема. Так, вважаємо, що новим об'єктом внутрішнього контролю на підприємстві повинна стати система управління, функціонування якої доцільно вивчати з точки зору ефективності прийнятих управлінських рішень та доцільності здійснених господарських операцій, оскільки саме управлінський персонал несе відповідальність перед власником за результати роботи підприємства в цілому та кожного структурного підрозділу зокрема. Враховуючи, що основне завдання управлінського персоналу полягає в досягненні запланованих параметрів

функціонування об'єкта управління, до основних завдань внутрішнього контролю такого об'єкта як система управління слід відносити: контроль за станом організації та належним функціонуванням об'єкта управління, ефективністю його діяльності та прийнятих управлінських рішень, а також контроль за збереженням та приростом майна власника. Слід зазначити, що при побудові системи внутрішнього контролю необхідно враховувати, що оскільки управлінський персонал може виступати як суб'єктом організації контролю, так і суб'єктом його здійснення, система управління як об'єкт контролю повинна підпорядковуватися суб'єктам контролю вищого рівня ієрархії – власникам. Застосування такого системного підходу до внутрішнього контролю є основною умовою його ефективності.

До суб'єктів проведення внутрішнього контролю, крім власників та управлінського персоналу, можуть належати й інші працівники підприємства, завдання діяльності яких спрямовані на дослідження стану об'єкта контролю з метою отримання інформації для прийняття оптимальних рішень щодо його подальшого використання.

Вивчення стану функціонування системи контролю за виконанням договорів на 100 підприємствах (установах, організаціях) різних форм власності (з них 42 – приватних підприємства, 36 – підприємства колективної форми власності, 18 – державної та 4 – комунальної) Житомирської та Київської областей дозволило встановити, що контроль за виконанням договорів у частині повноти розрахунків за договорами здійснюється на 96 підприємствах (установах, організаціях). Суб'єкти проведення внутрішнього контролю за виконанням договорів у частині повноти розрахунків за договорами на досліджуваних підприємствах наведені на рисунку 2.

На підставі проведеного дослідження встановлено що на найбільшу питому вагу серед суб'єктів проведення внутрішнього контролю за виконанням договорів у частині повноти розрахунків за договорами займають головні бухгалтери (28 %), юристи (16 %), керівники та їх заступники (13 %). Враховуючи, що система внутрішнього контролю повинна відповідати, в першу чергу, специфіці галузі діяльності суб'єкта господарювання, його організаційній структурі, масштабам діяльності, то при визначенні елементів відповідної системи та напрямів контролю за укладанням та виконанням договорів підряду необхідно зазначити, що із 100 досліджуваних підприємств лише на 10 основним видом діяльності є будівництво, що передбачає наявність операцій з укладання та виконання договорів підряду (будівельного). Структура суб'єктів проведення внутрішнього контролю на таких підприємствах є такою: головний бухгалтер – 40 %, юристи – 20 %, кошторисно-договірний відділ – 10 %, директор – 10 %, головний інженер – 10 %, контроль не здійснюється – 10 %. Велика різноманітність суб'єктів внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду є причиною неузгодженості їх дій та призводить як до порушення термінів здійснення контрольних дій, так і до недостатнього (надмірного) контролю окремих об'єктів.

Вважаємо, що вирішення цього питання лежить в площині визначення чіткого переліку суб'єктів контролю за укладанням та виконанням договорів підряду та визначення їх повноважень шляхом їх закріплення у відповідних посадових інструкціях чи положенні про службу внутрішнього контролю на підприємстві. Запропонований перелік суб'єктів внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду наведено на рисунку 3.



Рис. 2. Суб'єкти проведення внутрішнього контролю за виконанням договорів в частині повноти розрахунків за договорами



Рис. 3. Суб'єкти внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду

Важливе місце в структурі суб'єктів внутрішнього контролю займає контроль, який повинен здійснюватися кожним працівником (робітником) на своєму робочому місці – самоконтроль. Об'єктом самоконтролю є окрема операція, яка здійснюється для виконання посадових та інших

обов'язків, предметом самоконтролю є правильність та точність

виконання такої операції. Дієва система самоконтролю дозволить виявляти відхилення ще на стадії їх здійснення та проводити моніторинг проблемних питань функціонування відповідного об'єкта.

Висновки. Ґрунтуючись на виділених в роботі видах контролю за укладанням та виконанням договорів підряду (бухгалтерський, юридичний, технічний контроль та контроль якості), визначено предмет та об'єкти контролю, перелік суб'єктів контролю, що дозволить підвищити надійність та достовірність інформації про раціональність використання ресурсів та збереження майна власника.

Представлені в статті організаційні засади внутрішнього контролю господарських операцій з укладання та виконання договорів підряду, що ґрунтуються на виділенні етапів господарського процесу, які підлягають контролю та, відповідно, окресленні предмету та об'єктів, ідентифікації суб'єктів його здійснення залежно від застосованого виду контролю (бухгалтерського, юридичного, технічного та контролю якості) може лягти в основу розробки посадових інструкцій суб'єктів внутрішнього контролю та сприятиме підвищенню ефективності системи управління.

Список використаної літератури.

Матеріали, проведеного автором, анкетування суб'єктів господарювання щодо вивчення стану функціонування системи бухгалтерського обліку та контролю на підприємствах, в установах та організаціях Житомирської та Київської областей.

ГОРОДИСЬКИЙ Микола Петрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми обліку операцій за договорами підряду.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2013