

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ДОХОДУ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Визначено елементи системи бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю доходу операційної діяльності: об'єкт, суб'єкт, контрольні дії.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль, система внутрішньогосподарського контролю, дохід операційної діяльності.

За даними наукових досліджень внутрішньогосподарський контроль має довгу історію, нараховуючи понад 5 століть [4, с. 7]. Зберігаючи основні функції, він трансформувався разом з реформуванням форм власності. Особливого значення внутрішньогосподарський контроль набув в умовах ринкової економіки. На сучасному етапі він стає важливим засобом зниження інформаційного ризику і фактором стабільного розвитку підприємства. Внутрішньогосподарський контроль є невід'ємним елементом системи управління, від якого залежить якість прийнятих рішень. Він здійснюється на всіх стадіях розробки та виконання управлінських рішень, дозволяє виявити відхилення від встановлених норм, забезпечує достовірність інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку.

Чинні нормативно-правові акти визначають лише порядок проведення інвентаризації, а також повноваження і обов'язки ревізійних комісій і наглядових рад товариств. В Україні відсутній нормативний документ, який визначає методологічні засади внутрішньогосподарського контролю. Наявність його дало б змогу гарантувати достовірність інформації бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів. Звертаючись до зарубіжного досвіду нормативного регулювання внутрішньогосподарського контролю, варто згадати Закон Сарбейнса-Окслі, прийнятий у США в 2002 р. Цей закон встановлює вимоги до системи внутрішнього контролю, покладає на керівництво підприємства обов'язок подавати інформацію про ефективність цієї системи, а на незалежного аудитора - засвідчувати надані відомості. Підприємства, чії акції котируються на міжнародних фондових ринках, зобов'язані дотримуватися норм Закону Сарбейнса-Окслі. Розробка аналогічного закону в Україні дозволить підвищити інвестиційний потенціал вітчизняних підприємств.

Недолік нормативного регулювання внутрішньогосподарського контролю, а також його роль в управлінні підприємством в умовах ринкової економіки зумовили існування наукових робіт за тематикою внутрішньогосподарського контролю. Проте актуальним залишається ряд проблем, вирішення яких сприятиме впровадженню системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах. Зокрема немає єдиного підходу до сутності, класифікації, мети, суб'єктів та об'єктів внутрішньогосподарського контролю. Крім того, в опублікованих наукових дослідженнях із питань внутрішньогосподарського контролю автори розглядають методику та організацію контролю, як правило, без конкретизації щодо його об'єктів. Разом з тим, методика контролю багато в чому визначається особливостями підконтрольного об'єкту.

Дослідженню теоретичних і практичних аспектів

названих проблем присвячені роботи таких вчених як: Виговська Н. Г., Дікань Л. В., Нападовська Л. В., Пантелеев В. П., Петренко С. М., Труш В. Є., Суйц В. П., Хорнгрен Ч. Т. і Фостер Дж.

Залежно від мети та суб'єктів Суйц В. П., Нападовська Л. В., Пантелеев В. П., Дікань Л. В., Хорнгрен Ч. Т. і Фостер Дж. виділяють два види внутрішньогосподарського контролю: бухгалтерський та адміністративний внутрішньогосподарський контроль [2-6]. Бухгалтерський контроль охоплює методи і способи, які належать до забезпечення збереження цінностей, перевірки достовірності бухгалтерських документів. Адміністративний контроль включає набір інструкцій, а також методи і способи, які допомагають управлінню, плануванню і контролю за господарською діяльністю організації [6, с. 398]. Істотне розходження у меті, суб'єктах та контрольованих параметрах об'єктів адміністративного та бухгалтерського контролю, обумовлює необхідність роздільного їх вивчення.

Щодо складу об'єктів внутрішньогосподарського контролю існує дві точки зору, обумовлені суперечливим трактуванням сутності внутрішньогосподарського контролю. На думку прихильників першого підходу (Суйц В. П., Костирко Р. О.) об'єкти внутрішньогосподарського контролю одночасно є і об'єктами управління, і об'єктами обліку [7, 248; 2, 8]. У якості об'єктів внутрішньогосподарського контролю ними розглядаються ресурси, процеси і результати. Прихильники другого підходу (Нападовська Л. В.; Пантелеев В. П.; Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є.; Петренко С. М.), крім ресурсів, процесів і результатів, до об'єктів внутрішньогосподарського контролю також відносять діяльність посадових осіб, управлінські рішення, бухгалтерський та інші види обліку та звітності, діяльність підрозділів і центрів відповідальності [3, с. 51-58; 4, с. 37, 8, с. 49-50; 9, с. 243].

У роботах вітчизняних вчених розглядаються три групи суб'єктів: управлінський персонал і спеціалісти; спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю (наглядові ради, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, комісії з розслідування надзвичайних ситуацій, внутрішні аудиторські служби); обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером [5, с. 15; 8, с. 52].

Аналіз опублікованих результатів досліджень виявив, що питання внутрішньогосподарського контролю доходів операційної діяльності малодосліджені, у той час, як дохід є найбільш важливим об'єктом управління. Відсутня чітко сформульована мета, не визначено склад об'єктів і суб'єктів внутрішньогосподарського контролю доходу та його сегментів.

Метою статті є уточнення завдань, суб'єктів і складу об'єктів бухгалтерського внутрішньогосподарського

контролю доходу операційної діяльності.

Вчені-економісти називають різні цілі бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю, проте виникає питання про можливість досягнення деяких з них. Метою бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю є: забезпечення достовірності бухгалтерського обліку, законності і доцільності господарських операцій, збереження цінностей [2, с. 6]. Вважаємо, що забезпечення законності господарських операцій досягається бухгалтерським контролем частково. Контроль, що проводиться бухгалтерською службою, не може повною мірою сприяти перевірці повноти виконання законів, які не стосуються ведення бухгалтерського обліку та податкових розрахунків. Забезпечення доцільності господарської операції також виходить за рамки бухгалтерського контролю. Доцільність припускає відповідність господарської операції ряду критеріїв, які дозволяють досягти поставленої мети. Визначити ступінь доцільності можна тільки методами адміністративного контролю.

У зв'язку з цим вважаємо, що метою бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності є забезпечення і підтвердження достовірності інформації про доходи операційної діяльності та його сегменти, сформованої в системі фінансового та управлінського обліку, а також перевірка дотримання договірних зобов'язань у частині розрахунків з покупцями. «Забезпечення» вказує на безперервність контролю в процесі формування облікової інформації. «Підтвердження» передбачає юридичний доказ і відповідальність суб'єктів контролю за якість інформації, що сприяє зниженню ризику прийняття не коректного управлінського рішення через недостовірність інформації.

Наступним дискусійним питанням є склад об'єктів бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю. На думку колективу авторів Смержанюк Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є., об'єктами бухгалтерського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності [8, с. 49-50]. Л. В. Нападівська вважає, що об'єкти бухгалтерського контролю збігаються з об'єктами обліку і відносять до них предмети, господарські процеси, явища, дії посадових і матеріально відповідальних осіб [3, с. 55]. Очевидно, що під предметами автор розуміє предмети праці, однак не ясно, чому до складу об'єктів контролю не включаються засоби праці, а також інші складові господарських коштів, які є об'єктами бухгалтерського обліку, а, отже, і контролю. Враховуючи те, що відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] господарська операція - це дії та події, вважаємо некоректним у переліку об'єктів бухгалтерського контролю поряд з господарськими операціями окремо перераховувати дії і події. Крім того, до об'єктів бухгалтерського контролю слід віднести бухгалтерський облік. Досягнення його мети - забезпечення і підтвердження достовірності інформації - неможливо без контролю процедур бухгалтерського обліку. Таким чином, об'єктами бухгалтерського контролю є господарські засоби, їх джерела, господарські операції, діяльність посадових осіб та бухгалтерський облік.

В опублікованих наукових роботах немає прямої вказівки на те, що дохід є об'єктом внутрішньогосподарського контролю. Нападівська Л. В., Суйц В. П., Костирко Р. О. дотримуються точки зору, відповідно до якої об'єкти внутрішньогосподарського контролю одночасно є і об'єктами управління, і об'єктами обліку [3, с. 55; 2, с. 8; 7, с. 248]. У зв'язку з цим вважаємо, що господарські операції, які здійснюються в процесі формування доходу, є об'єктами бухгалтерського

внутрішньогосподарського контролю. Деталізуючи склад об'єктів внутрішньогосподарського контролю доходу, до них можна віднести: процес формування інформації про доходи операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку; господарські операції, пов'язані із виникненням доходу і його сегментів; діяльність посадових осіб, що здійснюється в ході цих господарських операцій.

Особливістю внутрішньогосподарського контролю як системи є те, що основним системоутворюючим фактором в ній розглядається суб'єкт. Визначимо склад суб'єктів бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю. Нападівська Л. В. характеризує суб'єкт контролю як носія прав і обов'язків [3, с. 58], Суйц В. П. - як активно діючу людину, що володіє відповідними можливостями і правами, використовує для контролю як технічні, так і інші засоби [2, с. 8]. Петренко С. М. зазначає: «віддаленість суб'єктів контролю (у плані реалізації функцій) від об'єктів створює не врегульованість інформаційних потоків, зниження дії контрольних функцій» [9, с. 243].

З цього випливає, що при визначенні суб'єктів бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю необхідно враховувати:

- суб'єкт контролю повинен мати право на проведення контрольних заходів;
- суб'єкт контролю повинен володіти відповідними кваліфікаційними характеристиками, що дозволяють компетентно здійснити контроль;
- обов'язки суб'єкта з проведення контрольних заходів повинні бути закріплені документально, що встановлює відповідальність за результати контролю;
- якщо суб'єкт контролю виконує поряд з контрольними іншими функції, то в якості підконтрольних об'єктів йому повинні бути доручені об'єкти, що перебувають у сфері діяльності даного суб'єкта.

Розглянемо, хто відповідає наведеним вимогам і може бути суб'єктом внутрішньогосподарського контролю доходу операційної діяльності. Кваліфікаційні характеристики працівників бухгалтерського обліку, викладені у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, підтверджують здатність працівників бухгалтерської служби проводити бухгалтерський контроль. Обов'язок і право головного бухгалтера - здійснювати контроль, що дозволяє забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку, закріплена в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]. Отже, бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером є суб'єктом внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю.

У статті 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] зазначено: «Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань». У зв'язку з цим вважаємо, що серед суб'єктів бухгалтерського контролю повинна бути інвентаризаційна комісія.

Враховуючи, що нормами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] відповідальність за організацію бухгалтерського обліку покладено на керівника, і те, що до складу об'єктів бухгалтерського контролю нами включений бухгалтерський облік, вважаємо обґрунтованим до складу суб'єктів контролю включити керівника підприємства. У разі відсутності необхідної кваліфікації у керівника підприємства ним призначається контрольна служба (контролери), яка буде представляти його інтереси.

Такий склад суб'єктів внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності

повною мірою дозволить досягти його мети, яка обґрунтована нормативними актами, що діють у сфері бухгалтерського обліку. Разом з тим, він частково суперечить сформованим уявленням про суб'єкт бухгалтерського контролю, в якості якого Пантелеев В. П., Дікань Л. В. і Шульга Н. М. виділяють бухгалтерський апарат на чолі з головним бухгалтером [4, с. 42-47; 5, с. 8]. На нашу думку, основним при виділенні бухгалтерського та адміністративного контролю повинні бути мета, завдання і методи, а не суб'єкт контролю. Ця точка зору знаходить підтвердження в роботі Нападівської Л. В., яка зазначає: «Виходячи з виду контролю, повинні бути визначені його суб'єкти і характер контрольної діяльності. Найімовірніше те, що вид контролю не може і не повинен визначатися виходячи з системи органів, які вже склалися, навпаки, суб'єкти контролю повинні формуватися таким чином, щоб забезпечити досягнення мети відповідного виду контролю, який вони представляють» [3, с. 19].

Цілеспрямований вплив суб'єкта внутрішньогосподарського контролю на об'єкт внутрішньогосподарського контролю для досягнення поставленої мети визначається як контрольна дія [4, с. 48, 424]. Контрольні дії здійснюються шляхом застосування методу. Пантелеев В. П. метод контролю трактує як сукупність прийомів, за допомогою яких вивчається предмет контролю [4, с. 70], Нападівська Л. В. - як сукупність способів, процедур і прийомів, які забезпечують реальну оцінку підконтрольних об'єктів [3, с. 79]. На нашу думку, найбільш чітким, таким що розкриває сутність внутрішньогосподарського контролю і має практичну спрямованість, є визначення методу внутрішньогосподарського контролю, запропоноване колективом авторів Т. П. Сморганюк, Т. В. Шрам, В. Є. Труш, зокрема це «способи здійснення попереднього, поточного і наступного господарського контролю за діяльністю підприємств з точки зору дотримання законності, доцільності, достовірності, економічної ефективності господарських операцій на підставі використання звітної, облікової, планової (нормативної) та іншої економічної інформації з поєднанням дослідження фактичного стану об'єктів контролю» [8, с. 73-74]. Як правило, методичні прийоми внутрішньогосподарського контролю поділяють на прийоми документального контролю та прийоми фактичного контролю.

Послідовне використання способів і прийомів, що дозволяє досягти мети бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю, утворює його методику. Розробка методики бухгалтерського внутрішньогосподарського контролю доходів операційної діяльності, з урахуванням отриманих результатів вивчення його мети, суб'єктів і об'єктів, є напрямом подальшого дослідження.

Проведені дослідження дають можливість зробити такі висновки:

- об'єктом внутрішньогосподарського контролю доходу операційної діяльності є: процес формування інформації про доходи операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку; господарські операції, пов'язані з виникненням доходу і його сегментів; діяльність посадових осіб, що здійснюється в ході цих господарських операцій;
- метою бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності є забезпечення і підтвердження достовірності інформації про доходи операційної діяльності та його сегменти, яка сформована в системі фінансового та управлінського обліку, а також перевірка дотримання договірних зобов'язань в

частині розрахунків з покупцями;

- суб'єктами внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності є: бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, інвентаризаційна комісія, керівник підприємства;
- контрольні дії повинні бути розроблені з урахуванням ступеня релевантності інформації, яка отримана в ході контролю і може бути використана для управління доходами підприємства.

Список літератури

1. О бухгалтерском учёте и финансовой отчётности в Украине [Текст] : закон Украины // Ведомости Верховной Рады Украины. - 1999. - №40. - Ст. 365.
2. Суйц, В. П. Внутрипроизводственный контроль [Текст] / В. П. Суйц. - М. : Финансы и статистика, 1987. - 127 с.
3. Нападівська, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці [Текст] / Л. В. Нападівська. - Д. : Наука і освіта, 2000. - 223с.
4. Пантелеев, В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація [Текст] : монографія / В. П. Пантелеев. - К. : ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2008. - 491 с.
5. Дікань, Л. В. Внутрішньогосподарський контроль [Текст] : Конспект лекцій / Л. В. Дікань, Н. М. Шульга ; Харківський національний економічний ун-т. - Х. : ХНЕУ, 2005. - 60 с.
6. Хорнгрен, Ч. Г. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Г. Хорнгрен, Дж. Фостер : Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. - М. : Финансы и статистика, 2003. - 416 с.
7. Костирко, Р. О. Класифікація об'єктів внутрішнього контролю для прийняття управлінських рішень [Текст] / Р. О. Костирко // Вісник ДНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. - 2008. - № 4. - С. 244-252.
8. Сморганюк, Т. П. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом [Текст] : навчальний посібник / Т. П. Сморганюк, Т. В. Шрам, В. Є. Труш/ за ред. В. Є. Труша. - К.: Кондор, 2009. - 284 с.
9. Петренко, С. М. Система об'єктів внутрішнього контролю [Текст] / С. М. Петренко // Вісник ДНУЕТ ім. М. Туган-Барановського. - 2009. - № 3. - С. 239-247.

РЕЗЮМЕ

Шурмина Анастасия

Внутрихозяйственный контроль дохода от операционной деятельности

Определены элементы системы бухгалтерского внутрихозяйственного контроля дохода операционной деятельности: объект, субъект, контрольные действия.

RESUME

Shurmina Anastasia

Internal control of profit of operating activity

Elements of system of the accounting internal control of the income of operational activity such as object, the subject, and control actions are defined.