

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ МАЛОЦІННИХ НЕОБОРОТНИХ ТА ШВИДКОЗНОШУВАНИХ АКТИВІВ

У статті досліджено різні підходи до вирішення питання організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Запропоновано схему організації контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів, яка ґрунтується на взаємозв'язках елементів системи внутрішньогосподарського контролю

Постановка проблеми. Господарська діяльність більшості підприємств свідчить про суттєві труднощі реалізації контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів (далі – МНША) як специфічного виду засобів праці на підприємстві. Відсутність належної системи контролю позбавляє менеджмент достовірної інформації про фактичний стан цих активів, що у свою чергу може призвести до значних зловживань з боку безпосередніх користувачів таких активів (крадіжки, використання не в господарських цілях тощо), необґрунтованого підвищення рівня витрат, а також “збоїв” нормального ритму господарської діяльності. Традиційний підхід до контролю за МНША передбачає закріплення досліджуваних цінностей за матеріально-відповідальними особами (далі – МВО), проте такий підхід виправдовує себе при незначних обсягах цих активів. За умови зростання їх кількості та асортименту при дотриманні вищезгаданого підходу втрачається контроль за ефективністю їх використання. Вирішення даної проблеми можливе завдяки організації системи внутрішньогосподарського контролю МНША.

Аналіз наукових праць та останніх публікацій. На сьогодні питання внутрішньогосподарського контролю (далі – ВГК), зокрема його організації, активно обговорюють і дискутують у наукових колах. Значний внесок у його системний розвиток здійснили такі вчені як Нападовська Л.В. [7], Шевчук В.О. [12], Калюга Є.В. [5], Соколов Б.Н. [9], Бутинець Т.А. [1], а також ряд інших вчених, які займаються розкриттям деяких проблемних питань теоретичного [2, 3, 10] та практичного змісту [6]. Питання організації ВГК у наукових джерелах як правило описані з погляду запровадження контролю як безперервного процесу на підприємстві в цілому не вдаючись у деталізацію окремих об'єктів контролю. Запропоновані підходи до організації ВГК основних засобів або запасів не можуть у повній мірі розв'язати поставленої проблеми, оскільки за економічним змістом МНША відрізняються від вищезгаданих активів.

Мета статті. Дане дослідження спрямоване на вивчення питань організації процесу внутрішньогосподарського контролю, адаптації та вдосконаленні існуючих підходів з метою створення підсистеми ВГК малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів як складової системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві.

Виклад основного матеріалу. Внутрішньогосподарський контроль як функція управління дозволяє оцінити наскільки функціонування об'єкта контролю відповідає прийнятим управлінським рішенням, які можуть бути представлені через систему норм і бюджетів, правил, розпоряджень тощо. Організація цього процесу є однією із передумов його ефективного здійснення у практичній діяльності. На думку вченого Соколова Б.Н. [9] процес організації контролю відбувається у шість етапів, які охоплюють: 1) порівняння та оцінку факту та нормативного показника; 2) ґрунтуючись на першому етапі відбувається перегляд нормативного показника; 3) аналіз існуючої системи управління через оцінку адміністративної підпорядкованості, виконуваних функцій та напрямів роботи; 4) розробка типових процедур контролю; 5) опис можливих шляхів покращення

процесу контролю; б) організація контрольного підрозділу. Проте, на нашу думку дана схема має певні недоліки, оскільки опускає такий важливий момент як з'ясування об'єкта контролю. Крім того, реалізація системи ВГК як будь-якої іншої функції управління неможлива без налагодження інформаційних зв'язків.

Відповідно до тлумачень етимологічного словника слово організація як іменник означає структуру, особливості будови чогось, а як дієслово - налагодження, впорядкування, приведення чогось в систему. Таким чином, поняття організація ВГК слід трактувати як процес побудови системи ВГК через упорядкування та налагодження взаємозв'язків між її складовими. Розмежування системи ВГК на складові частини або елементи у наукових колах відбувається по-різному, що підтверджують результати досліджень вчених І. Стефанюк та С. Бардаша [10]. Враховуючи вищезазначене, найповніше систему контролю в контексті організації контролю МНША розкривають такі елементи: а) об'єкт контролю; б) інформаційне середовище в) суб'єкт контролю; г) принципи контролю; д) контрольні дії; е) результат контролю.

Ідентифікація об'єкта контролю на нашу думку є початковим етапом у організації системи ВГК досліджуваних активів. Виявлення об'єкта контролю є процесом оцінки ризиків, які можуть виникати під час його використання у господарській діяльності. Контроль МНША у наукових джерелах переважно розглядають у контексті основних засобів, якщо мова йде про малоцінні необоротні матеріальні активи, або запасів, якщо це стосується швидкозношуваних предметів. Проте використання цих активів пов'язане із дещо відмінними ризиками, зокрема індивідуальне використання значної кількості засобів праці, що робить контроль за кожною одиницею надто трудомістким і дорогим процесом, адекватне потребам господарської діяльності оновлення з урахуванням різного експлуатаційного терміну використання цих предметів, труднощі оцінки реального стану наявних на підприємстві МНША тощо. Таким чином, постає питання визначення такого переліку об'єктів контролю, який дозволить проводити моніторинг основних ризиків, пов'язаних з використанням МНША.

У наукових джерелах існують різні підходи щодо класифікації об'єктів контролю. Вчена Калюга Є.В. визначив такий перелік об'єктів контролю: законність господарських операцій і процесів, доцільність їх здійснення, ефективність використання та стан майна і грошових коштів [5, с. 141]. Вчений Соколов Б.Н. також розмежовує об'єкти контролю на активи (зобов'язання) та бізне-процеси [9]. За результатами наукових досліджень вчена Бутинець Т.А. дійшла висновку, що об'єктами контролю виступає кругообіг капіталу та пов'язана з ним господарська діяльність контрольованих суб'єктів [1, с. 34]. До переліку об'єктів контролю за її формулюванням входять ресурси, результати, прибуток, фінансові потоки та фінансові операції. Виходячи із результатів досліджень науковців та із врахуванням особливостей використання МНША у господарській діяльності об'єкти контролю стосовно цих предметів слід розмежовувати на три види: процеси, пов'язані із МНША (надходження, використання у місцях експлуатації, ремонти, списання), види МНША (швидкозношувані предмети, малоцінні необоротні активи, предмети загального використання, предмети індивідуального використання, відносно змінні, відносно постійні тощо), показники ефективності їх використання (частка витрат на придбання МНША у витратах на придбання запасів та/або основних засобів, коефіцієнт оновлення тощо). Такий підхід дає відповіді на питання які операції з МНША підлягають контролю, за якими напрямами та у якій формі слід синтезувати інформацію для контролю, як оцінити ефективність їх використання у господарській діяльності. Контроль, як доводять дослідники [1; 7; 12] невідривно пов'язаний із ініціатором цього процесу, оскільки саме він задає напрям його здійснення. Завдання контролю МНША визначає менеджмент підприємства, оскільки отримана інформація є основою для прийняття управлінських рішень. Проте, слід зауважити, що контроль стану та використання МНША виконує, як

правило не вище керівництво підприємства. Цей обов'язок як правило покладається на менеджерів нижчого рівня, які відповідають за товарно-матеріальну базу, матеріально-відповідальних осіб тощо. В цьому контексті влучною є класифікація контролю на прямий, який виконується ініціатором, та представницький, коли виконання контролю делегується ініціатором на інших суб'єктів [12, с. 67].

Стосовно МНША такий підхід означає, що суб'єктів контролю різних рівнів буде цікавити відмінна інформація. Так, матеріально-відповідальні особи здійснюють контроль за поточним використанням МНША, тому система контролю повинна забезпечити виконання таких завдань: збереження цінностей; проведення вчасної профілактики засобів праці; формування запитів на заміну застарілих предметів на нові тощо. Менеджери нижчого рівня контролюють більш глобальні показники, а отже система ВГК повинна виконувати такі завдання: оцінка сум придбання МНША за видами, за місцями використання; моніторинг процесу списання цінностей у виробництво за видами МНША, за місцями використання у відповідності до затверджених норм. Менеджерів вищого рівня як правило цікавлять сукупні видатки на товарно-матеріальні цінності та їх структура, а отже інформація повинна бути більш синтезованою, не втрачаючи суттєвих деталей.

Залежно від суб'єкта здійснення контроль також поділяють на бухгалтерський, адміністративний, внутрішній аудит та самоконтроль [7, с. 71]. Така класифікація розглядає контроль з позиції чотирьох різних ініціаторів контрольного процесу – бухгалтерія підприємства, менеджмент, аудиторі та працівники. Стосовно самоконтролю, то слід зауважити, що саме людський фактор у сучасній економічній літературі вважають ключовим у системі внутрішньогосподарського контролю. Таким чином, найбільш ефективним є контроль здійснений самими працівниками, що можливо реалізувати за умови високої корпоративної культури. Контроль зі сторони менеджменту є беззаперечним видом контролю, оскільки є його функцією. Контроль зі сторони внутрішніх аудиторів слід також вважати самостійним видом контролю, оскільки він виконує завдання як делеговані від менеджменту підприємства (оцінка ефективності використання ресурсів), так і специфічні – оцінка системи бухгалтерського обліку, оцінка законності здійснення операцій, контроль за правильністю документального оформлення тощо. Стосовно існування такого виду контролю як бухгалтерський існують дискусії у наукових колах. З'ясування цього питання значною мірою впливає на порядок організації контролю, оскільки дозволить розмежувати коло завдань, які повинні виконувати облік і контроль МНША.

У наукових колах поширеним є твердження, що бухгалтерському обліку притаманна контрольна функція. Проте на думку вчених Пушкара М.С. і академіка Чумаченка М.Г., такий підхід є неправильний, аргументуючи це наступним: "...сам по собі облік так само як аналіз, не виконує контрольної функції, оскільки ця функція належить менеджерам, які відповідають за ефективність використання факторів виробництва, процеси господарської діяльності та фінансовий результат. Облік відповідає лише за своєчасне, повне та якісне виконання обов'язків з генерування інформації та подання її в реальному часі на запит управлінців" [8, с. 126]. Третя точка зору ґрунтується на тому, що контроль інтегрований у всі функції управління, зокрема і в облікову функцію: "...взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку ... властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях. З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю. Також і сам процес бухгалтерського обліку може стати предметом контролю." [4, с. 2]. Вчений Куцик П.О. розглядає взаємозв'язок цих систем поєднуючи два попередні підходи, розставляючи дещо відмінні акценти: "... система бухгалтерського обліку є, з одного боку, складовою частиною контрольного середовища, а з іншого – інформаційною

базою внутрішнього контролю.” [6, с.173]. У цьому контексті під контрольним середовищем автор розуміє політику менеджменту щодо організації та реалізації контролю на підприємстві. Подібно до попередньої точки зору вчені Стефанік І. та Бардаш С. висловлюють таку позицію: “...У межах системи внутрішнього контролю систему бухгалтерського обліку слід швидше розглядати як один з об'єктів внутрішнього контролю, а також джерело інформації.” [10].

Підсумовуючи вищезазначене, слід зауважити, що контрольному процесу притаманна складна структура, що зачіпає усі рівні господарської діяльності. Облік є передумовою контрольного процесу, оскільки синтезує фактичні дані про об'єкт контролю, проте не може охоплювати їх аналіз та подальшу обробку інформації для коригування управлінських рішень, що входить до завдань ВГК. Для прикладу, облік МНША в бухгалтерії підприємства відбувається на основі первинних документів наданих постачальниками і внутрішніх актів на списання. Якщо документи складені своєчасно та правильно ніяких порушень можна і не виявити. Проте зловживання можуть бути приховані у надмірних сумах витрат на придбання та списання, які можна виявити, тільки застосовуючи перевірку за суттю.

Періодичність формування інформації для суб'єктів контролю залежить від їх рівня в організаційній структурі підприємства. Суб'єкти ВГК найнижчого рівня зобов'язані здійснювати контроль за кожною операцією, пов'язаною із МНША, в той час коли для менеджерів нижчого рівня дані можуть бути синтезовані за певний період часу (тиждень, місяць, квартал). Для керівництва найвищого рівня інформація про фактичний стан МНША може подаватись і за більш тривалі періоди часу, проте власне на цьому рівні закладають нормативи витрат на придбання МНША, що служить відправною точкою для контролю операцій з МНША. Такий підхід вимагає побудови налагодженої системи внутрішньогосподарської звітності, яка забезпечуватиме менеджмент різних рівнів інформацією для контролю та прийняття об'ґрунтованих рішень. Розмежування посадових обов'язків стосовно контролю МНША та налагодження системи внутрішньої звітності є основою для створення належного інформаційного середовища контролю МНША.

Організація контролю МНША, як і організація ВГК на підприємстві повинна будуватись на основі комплексу принципів. Останні допомагають оптимізувати весь процес та скеровують кожен крок на досягнення кінцевого результату – побудову ефективної системи ВГК. Багато науковців у даному питанні виокремлюють різні принципи, проте на нашу думку найбільш суттєвими з них є: а) належний рівень корпоративної культури, що знижує можливості змов між працівниками; б) поділ обов'язків, який унеможливує поєднання за однією посадовою особою функцій санкціонування, обліку та збереження, а також чіткий розподіл повноважень і обов'язків усіх працівників відповідно організаційної структури підприємства; в) економічність контролю передбачає, що витрати на створення та функціонування контрольної системи повинні оправдовувати отриманий результат, що особливо актуально стосовно організації контролю МНША; г) створення належних формалізованих зв'язків між суб'єктами контролю, між суб'єктом і об'єктом контролю (схеми документообороту та внутрішньої звітності).

Наступним етапом організації контролю МНША є з'ясування та підбір оптимальних контрольних дій з метою виконання завдань контролю. У наукових джерелах зустрічаються різноманітні підходи, що описують різні варіанти та модифікації контрольних дій. Однією із найвагоміших класифікаційних ознак у даному напрямі є поділ контролю за часом здійснення на попередній, поточний та наступний. Суть попереднього контролю полягає у перевірці об'єктів контролю до моменту прийняття управлінських рішень. Мета його здійснення – попередження незаконних дій та прийняття неефективних управлінських рішень. Попередній контроль МНША полягає у нормуванні

витрат на використання цих активів та інтеграцію цих норм у загальні бюджети по підприємству. Поточний контроль здійснюють в процесі виконання операцій, який делегований МВО у формі періодичного моніторингу за дотриманням технічних умов використання МНША, а також менеджери нижчого рівня на основі короткотермінових внутрішніх звітів. Наступний контроль або ретроспективний передбачає перевірку операцій, що вже відбулися. Цей вид контролю дозволяє встановити відхилення від встановлених параметрів (норм), якими для МНША є витрати на придбання, амортизація, темпи списання тощо. Слід зауважити, що ці три часові види контролю здійснюють у різних формах. Так, поточний контроль виконують у формі стеження, наступний у формі перевірки, а попередній контроль проходить у формі експертизи.

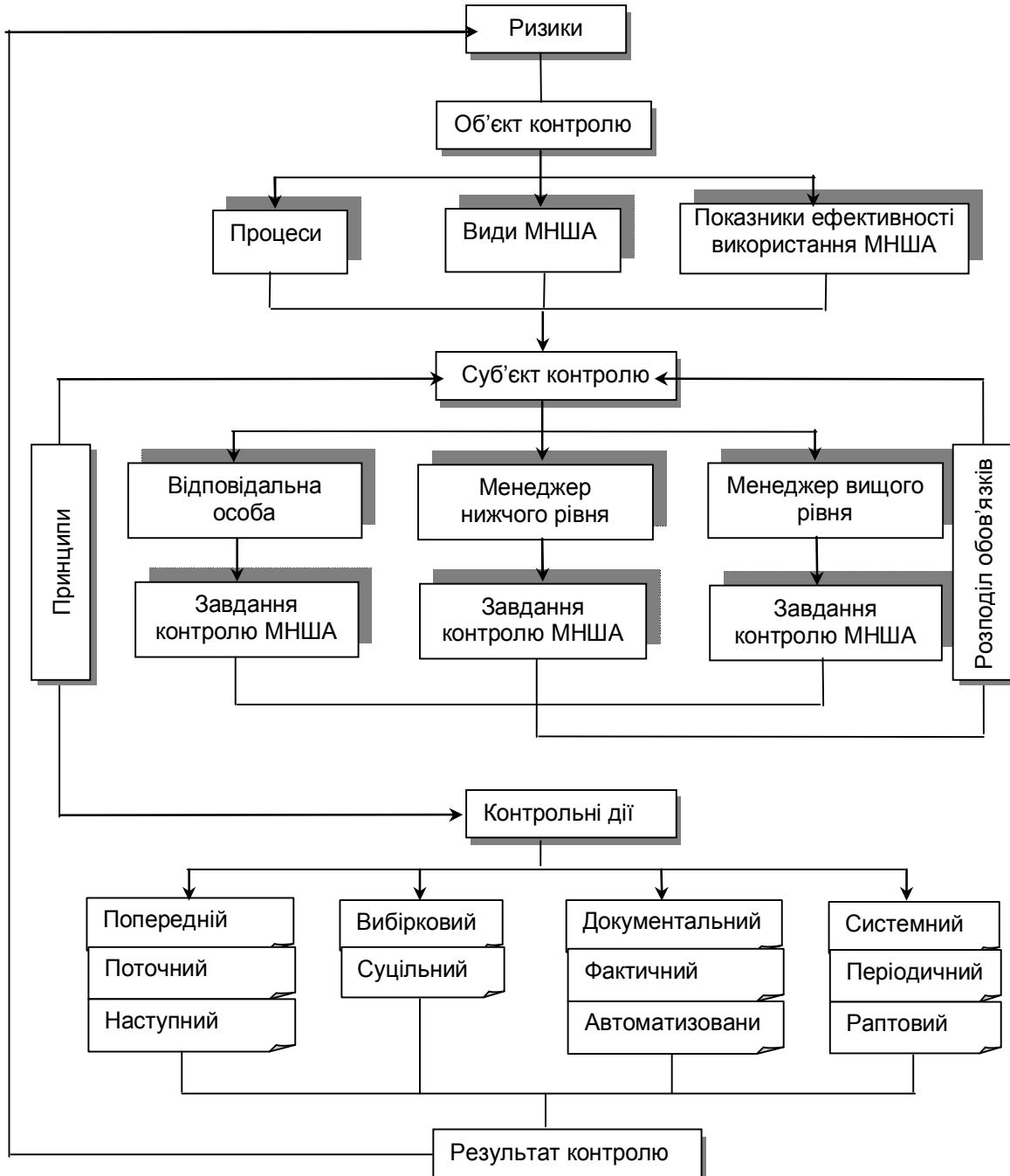


Рис. 1. Схема організації внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів

З метою оцінки обсягу контрольних дій суб'єкта контролю, що впливає на організацію праці, важливого значення набуває класифікація контролю за тривалістю контролю (безперервний, періодичний, раптовий) та за повнотою охоплення об'єкта контролю (суцільний і вибірковий). Безперервний та суцільний контроль здійснюють матеріально-відповідальні особи, закріплені за МНША. Періодичний контроль забезпечує менеджмент середнього рівня через систему періодичної звітності, яку повинні складати МВО. Застосування раптового контролю МНША можливе з метою оцінки ефективності роботи періодичного контролю.

Процес контролю неможливий без відповідного інформаційного середовища, яке можна розподілити на такі складові: документальні джерела (первинні та зведені документи, реєстри кількісного та вартісного обліку), фактичні (інвентаризаційні дані), а також дані, що отримують за допомогою засобів автоматизації.

Враховуючи вищезазначене пропонуємо власну схему організації контролю МНША (рис. 1). Дана схема розпочинається із виявлення ризиків пов'язаних із використанням МНША, після чого відбувається ідентифікація конкретних об'єктів контролю. На основі цього етапу виявляють осіб, причетних до здійснення контролю, тобто суб'єктів контролю, які займаються визначенням конкретних завдань контролю МНША. Після цього суб'єкти контролю розподіляють між собою обов'язки відповідно до положення в організаційній структурі підприємства, а також на цьому етапі відбувається налагодження інформаційних зв'язків за допомогою системи внутрішньої звітності. Заключним етапом організації ВГК МНША є вибір контрольних дій, що повинні ґрунтуватись на принципах здійснення контролю. Після отримання результатів контролю відбувається повторний перегляд ризиків пов'язаних із використанням МНША, що є свідченням того, що система ВГК перебуває у процесі постійного вдосконалення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. У результаті проведених досліджень нами виявлено різні підходи до організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві. Проте з метою реалізації цієї системи щодо малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів на практиці, постала необхідність у розробці більш точної схеми організації. Запропонований нами підхід забезпечує врахування конкретних проблем, що виникають під час використання МНША на підприємстві, створює умови для розподілу обов'язків між суб'єктами контролю та спрямовує на використання оптимальних методик для реалізації контролю. Дане дослідження є початковим етапом у побудові системи ефективного контролю малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Т.А.* Об'єкти господарського контролю: проблеми визначення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 2. – С. 25-36 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_2/4.pdf
2. *Бутинець Ф.Ф.* Історична ґенеза та соціальне функціонування “господарського контролю” / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. – № 1(19): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2011_1/1.pdf
3. *Галкін О.В.* Визначення внутрішніх суб'єктів контролювання діяльності сільськогосподарських підприємств / О.В. Галкін // Вісник Хмельницького національного університету. – 2011. – № 2. – Т. 3. – С. 19-22 : [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vchnu_econ/2011_2_3/019-022.pdf

4. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2009. – № 4: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2009_4/10.pdf

5. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [монографія] – К. : Ельга, Ніка-Центр, 2002. – 360 с.

6. Куцик П.О. Контроль як основа управління спільною діяльністю без створення юридичної особи : стан та проблеми / П.О. Куцик // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. – № 3 (18): [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2010_3/21.pdf

7. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Нападівська Л.В. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 224 с.

8. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

9. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.

10. Стефанюк І. Система внутрішнього контролю: склад та підходи до модифікації / І. Стефанюк, С. Бардаш // Цінні папери України. – 2009. – № 9-10: [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.securities.org.ua/securities_journal/review.php?num=46&pub=435

11. Супрункова І.В. Внутрішній контроль застосування методів оцінки в бухгалтерському обліку / І.В. Супрунова // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 1 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_1/25.pdf

12. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / Шевчук В.О. – К.: Державний торговельно-економічний університет, 1998. – 300 с.