УДК 657.471.1: 658.8

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОВІДОМЧОГО КОНТРОЛЮ ТОРГОВЕЛЬНИХ ВИТРАТ В ПІДПРИЄМСТВАХ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ

Фірсова Н.В., *к.е.н., доцент*
Полтавський університет споживчої кооперації України

В статті розглядаються окремі питання організації внутрішньовідомчого контролю торговельних витрат, обґрунтовується необхідність впровадження внутрішнього аудиту в системі споживчої кооперації як інструменту ефективного методу контролю на підприємствах торгівлі.

Ключові слова: *внутрішньовідомчий контроль, об'єкти контролю, торговельні витрати, види внутрішньовідомчого контролю, внутрішній аудит.*

In the article the certain aspects of intradepartmental business expenses control organization are considered, the necessity of external audit implementation in the consumer's co-operation system as a tool of effective control method at the commerce enterprises is grounded.

Key words: *intradepartmental control, control objects, business expenses, intradepartmental control types, external audit.*

Постановка проблеми. Для ефективного управління підприємством, необхідна система контролю, яка б забезпечувала функціонування підприємства за визначеними параметрами. Потреба в ефективній системі контролю зумовлена вимогами раціонального використання наявних ресурсів і попередження недоцільних витрат.

Проте, слід зазначити, що внутрішньовідомчий контроль у системі споживчої кооперації на сьогодні є малоефективним засобом впливу для поліпшення господарсько-фінансової діяльності, збереження кооперативної власності, оскільки є наступним видом контролю і лише констатує факти безгосподарності, марнотратства, розтрат і крадіжок, допущених збитків, втрати майна. Такий контроль, в основному, слугує "каральною" мірою для недобросовісних керівників підприємств й організацій.

Аналіз останніх публікацій та досліджень. Обґрунтуванню методів і прийомів контролю присвячені праці М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Е.А. Вознесенського, В.С. Рудницького, Б.Ф. Усача та ін. [1, 2, 3, 8, 9].

У більшості джерел спеціальної літератури підкреслюється, що внутрішньовідомчий контроль здійснюють міністерства, концерни, асоціації та інші органи управління стосовно діяльності підвідомчих їм підприємств і організацій згідно із законодавчими та іншими нормативними актами у формі перевірок законності й доцільності прийнятих рішень.

Проте, проведений аналіз показує, що теоретичні засади саме внутрішньовідомчого контролю в підприємствах і організаціях системи споживчої кооперації є недосконало дослідженими.

Метою даного дослідження є визначення основних аспектів організації внутрішньовідомчого контролю в підприємствах торгівлі споживчої кооперації, як інструменту ефективного управління кооперативними підприємствами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішньовідомчий контроль торговельних витрат підприємств роздрібної торгівлі, як і внутрішньогосподарський контроль здійснюється у системі споживчої кооперації відносно одного й того самого об'єкта контролю, за допомогою одних і тих самих методів. Однак, внутрішньогосподарський контроль, є постійно діючою функцією управління на підприємстві, яку здійснюють керівник і спеціалісти підприємства при виконанні своїх функціональних обов'язків. Особливістю внутрішньогосподарського контролю також є і те, що він діє в момент здійснення й документального оформлення господарських операцій, що дає можливість вчасно виявити недоліки в роботі та вжити заходів щодо їх усунення.

Внутрішньовідомчий контроль, який здійснюють у системі споживчої кооперації, є наступним видом контролю і передбачає перевірку виконання планових завдань по виробничій та фінансово-господарській діяльності, використанню матеріальних і фінансових ресурсів; забезпеченню збереження кооперативної власності, правильної постановки бухгалтерського обліку і дієвості внутрішньогосподарського контролю; дотриманню чинного законодавства та виконанню рішень вищих органів управління.

Основною метою внутрішньовідомчого контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ суб'єкта господарювання, виявлення й попередження тих чинників та умов, що негативно впливають на виконання управлінських рішень і досягнення поставленої мети та доведення цієї інформації до органу управління.

У системі Укоопспілки такий контроль здійснюють контрольно-ревізійні, фінансово-економічні й торговельні управління, управління обліку та звітності, ревізійні комісії Укоопспілки, обласних і районних споживспілок у формі перевірок оперативної звітності, тематичних перевірок, вибіркових та комплексних документальних ревізій по виконанню прийнятих фінансово-господарських планів, збереженню кооперативної власності, раціональному використанні фінансових і трудових ресурсів.

Внутрішньовідомчий контроль у системі споживчої кооперації України (Укоопспілки) є однією з функцій системи управління, тому система внутрішньовідомчого контролю не може бути відокремленою від організаційної структури системи управління у цілому. Організаційну структуру внутрішньовідомчого контролю та її місце в системі споживчої кооперації України наведено на рис. 1.

Рис. 1. Організаційна структура внутрішньовідомчого контролю у споживчій кооперації України

Відповідно до Закону України "Про споживчу кооперацію" [5] внутрішньовідомчий контроль в системі Укоопспілки спрямований на виконання прийнятих рішень з метою подальшого вдосконалення діяльності системи, підвищення її ефективності, прибутковості, збереження кооперативної власності, достовірності бухгалтерського обліку й звітності, стану контрольно-ревізійної роботи, попередження фактів викривлення звітності, посилення режиму економії при витрачанні грошових коштів і матеріальних цінностей, усунення причин і умов, які призводять до виникнення безгосподарських втрат, нестач та розкрадань, а також забезпечення контролю за виконанням раніше прийнятих рішень.

Головна мета внутрішньовідомчого контролю системи Укоопспілки та споживспілок полягає в забезпеченні досягнення цілей організаційної системи та її життєдіяльності на основі сприяння розвитку й удосконаленню системи управління через прийняття і дотримання правильної для даного суб'єкта політики внутрішнього економічного контролю, власної ефективності та чіткої взаємодії у відносинах з іншими управлінськими функціями.

Внутрішньовідомчий контроль у системі споживчої кооперації здійснюють уповноважені на його проведення підрозділи Укоопспілки у формі тематичних перевірок і ревізій.

При проведенні тематичних перевірок торговельних витрат у системі споживчої кооперації в полі зору підрозділів внутрішньогосподарського контролю Укоопспілки можуть перебувати різні об'єкти внутрішньовідомчого контролю. Виділення об'єктів внутрішньовідомчого контролю, на наш погляд, слід проводити виходячи із напрямів і специфіки проведення тематичних перевірок в підприємствах роздрібної торгівлі, а також суб'єктів такого контролю.

Однією з існуючих у споживчій кооперації України дискретних форм внутрішньовідомчого контролю є ревізія. Згідно із Законом України "Про споживчу кооперацію" [5] ревізії фінансово-господарської діяльності споживчих товариств, спілок і підпорядкованих їм підприємств, організацій

та установ проводяться їх ревізійними комісіями (ревізорами) або контрольно-ревізійним апаратом відповідних спілок та Центральної спілки споживчих товариств України.

Більшість учених, зокрема, Б.Ф. Усач під ревізією розуміють "спосіб перевірки діяльності організації (підприємства) з погляду збереження законності і доцільності здійснення господарських операцій, ефективності й якості роботи на основі використання даних обліку, звітності й інших джерел"[9]).

У спеціальній літературі [8] ревізії класифікують за різними ознаками: а) залежно від органів перевірки – внутрішньовідомчі і позавідомчі; б) за охопленням господарських операцій і процесів – повні і часткові; в) за організаційним призначенням – планові й непланові; г) за охопленням перевіркою документів, бухгалтерських записів – суцільні й вибіркові; д) за охопленням об'єктів контролю – наскрізні, тематичні й комплексні. Наскрізні ревізії охоплюють кілька госпрозрахункових структурних підрозділів однієї господарської системи.

Тематичні ревізії являють собою перевірки окремих об'єктів контролю. Наприклад: перевірка собівартості реалізованих товарів; достовірність та об'єктивність проведених транспортно-заготівельних витрат, витрат на збут товарів та адміністративних витрат; дотримання законодавства з оплати праці та відрахувань до фондів соціального забезпечення; дотримання бюджетів витрат на товарозабезпечення та інших витрат; перевірка стану збереження кооперативної власності (за фактами допущених нестач, крадіжок, пожеж та інших негативних явищ).

Комплексні ревізії стосуються всієї виробничої й фінансово-господарської діяльності підприємства (організації). До комплексних ревізій часто залучають працівників різних служб і структурних підрозділів підприємства, що підлягає ревізії.

При проведенні ревізій ревізори в своїй роботі зобов'язані керуватися Законом України "Про споживчу кооперацію", чинними законодавчими та підзаконними актами України, рішеннями з'їздів, зборів рад, правлінь Центральної спілки споживчих товариств України, споживспілок, статутами організацій, що ревізуються, а також Положенням про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затвердженим постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15.03.1995 р. [7].

До джерел нормативного забезпечення проведення ревізійної роботи у системі споживчої кооперації слід віднести також Закон України "Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-XII [4], який регламентує правові основи діяльності органів державної контрольно-ревізійної служби (ДКРС) із здійснення державного фінансового контролю у формі ревізій по відношенню до різних об'єктів такого контролю і об'єктів відомчого контролю в тому числі. Зокрема, у статті 3 Закону зазначено, що державний фінансовий контроль реалізується органами ДКРС через проведення інспектування, що здійснюється у формі ревізії та полягає в документальній і фактичній перевірці певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, з метою виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб.

До основних завдань документальної ревізії слід віднести:

1) контроль виконання завдань фінансово-господарської діяльності;

2) перевірки економічного використання сировинних, пально-мастильних та інших матеріалів, а також фінансових і трудових ресурсів;

3) контроль збереження власності споживчої кооперації;

4) контроль стану внутрішньогосподарського контролю, достовірності обліку і звітності;

5) перевірки сплати обов'язкових платежів до бюджету і позабюджетних фондів, цільового використання бюджетних коштів;

6) попередження фактів приписок і безгосподарності.

Згідно з Положенням про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затв. постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15.03.1995 р. [7] ревізії фінансово-господарської діяльності організацій споживчої кооперації проводять у міру потреби, проте не рідше одного разу на два роки. Крім того, Положенням встановлено чотири етапи ревізії: 1) організація й підготовка ревізії; 2) проведення ревізії; 3) оформлення матеріалів ревізії; 4) реалізація наслідків ревізії.

Процедури контролю, що здійснюються у рамках кожного етапу ревізії, містять не тільки контрольні дії, а й зворотний зв'язок між етапами. Тим самим відбувається реалізація наслідків ревізії, забезпечується ефективність здійсненої перевірки. У споживчій кооперації накопичено віковий досвід проведення ревізій, який передається від одного покоління кооператорів до іншого; нормативні акти з контрольно-ревізійної роботи враховують перевірені практикою кращі методики ревізійної роботи.

Проте, у зв'язку зі змінами у суспільно-господарському середовищі України за останні 15 років контрольно-ревізійна робота має проводитися не лише виходячи з накопиченого досвіду, а й відповідно до сучасних умов ведення бізнесу, що не повною мірою враховано у загальному забезпеченні контрольно-ревізійної роботи у споживчій кооперації України. Етап організації й підготовчої роботи до проведення документальної ревізії передбачає оформлення розпорядження на проведення документальної ревізії, ознайомлення керівника та головного бухгалтера підприємства з цим розпорядженням, планування роботи на об'єкті ревізії (складання робочого графіка ревізора).

На етапі проведення ревізії відбуваються контрольні заходи із дослідження питань витрат торговельних підприємств, а саме: проводять інвентаризацію грошових коштів у касі та товарно-матеріальних цінностей по магазинах; здійснюють контрольні перевірки якості проведених інвентаризацій та аналіз їх результатів; ознайомлюються зі станом господарсько-фінансової діяльності підприємства та аналізом основних показників торговельних витрат; проводять документальну перевірку господарських операцій, пов'язаних з використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, стану надходження, зберігання і збуту товарно-матеріальних цінностей, первинного обліку торговельних витрат та їх відображення у регістрах бухгалтерського обліку і звітності. На завершальній стадії документальної ревізії результати перевірки узагальнюють, складають акт і на його основі розробляють пропозиції й заходи щодо законності та доцільності здійснення господарських операцій, що відображують торговельні витрати, ефективності й поліпшення фінансово-господарської діяльності загалом. Наслідки ревізії розглядаються на зборах колективу, а також на засіданні правління споживчого товариства та споживспілки, яка призначила ревізію. Контрольно-ревізійні органи споживспілок мають здійснювати контроль за усуненням недоліків, виявлених ревізією, і виконанням прийнятих постановою рішень.

Проте, на сьогоднішній день нагальною потребою є впровадження в системі споживчої кооперації внутрішнього аудиту, оскільки більшість підприємств і організацій системи не мають змоги оплатити послуги зовнішніх аудиторів.

Потреба у впровадженні внутрішнього аудиту полягає в тому, що на відміну від контрольно-ревізійної служби внутрішній аудит не просто констатує запізнілі факти, а й передбачає і застерігає від небажаних наслідків, дає рекомендації з раціонального використання ресурсів; надає консультації та пропозиції керівникам підприємств і обліковим працівникам щодо поліпшення системи внутрішньогосподарського контролю, дотримання законодавчих і нормативних вимог у процесі здійснення фінансово-господарських операцій для запобігання негативним наслідкам, сплати штрафів та пені.

Отже, важливими принципами організації внутрішнього аудиту можна вважати поінформованість керівництва про наслідки перевірки і звітність перед керівником. Принцип поінформованості вимагає від внутрішнього аудитора інформування керівника про хід перевірки і виявлені при аудиті недоліки в роботі підприємства (безгосподарські втрати, неефективна діяльність, втрата майна, крадіжки, нестачі тощо).

Узагальнення напрацювань вітчизняних учених, які зробили значний вклад у вітчизняну аудиторську теорію і практику (зокрема, М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, О.А. Петрик, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко та ін.), дало змогу дійти висновку, що предметом внутрішнього аудиту є всі аспекти фінансово-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. Отже, можна зазначити, що основні методичні прийоми внутрішнього аудиту торговельних підприємств аналогічні методиці проведення документальної ревізії.

У своїх роботах В.С. Рудницький зазначає, що "основним завданням внутрішньосистемного аудиту в споживчій кооперації є контроль за фінансово-господарською діяльністю підвідомчих їм підприємств та організацій, ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, виконанням планових завдань, збереженням майна, стан обліку і контролю та інші" [8].

Складовим елементом організації процесу внутрішнього і зовнішнього аудиту є ведення робочих документів аудитором, форми та зміст яких, докладно висвітлила О.А. Петрик [6].

Основною метою внутрішнього аудиту торговельного підприємства є проведення незалежної перевірки діючої системи обліку, спрямованої на визначення оптимізації витрат і їх впливу на фінансовий результат діяльності підприємства. На нашу думку, раціональна організація внутрішнього аудиту – це система практичного здійснення аудиторського контролю за ефективною діяльністю підприємства, яка передбачає перевірку понесених витрат підприємством за визначений період і формування достовірної та своєчасної контрольної інформації для ефективного управління.

Потрібно підкреслити, що організація служб внутрішнього аудиту в підприємствах має відповідати трьом основним вимогам: повноті, мінімуму витрат і максимуму ефекту. В цьому зв'язку штат і структуру таких служб слід формувати залежно від особливостей фінансово-господарської діяльності

підприємства, обсягів, складності й умов контрольних процедур, що здійснюються. Вважаємо, що служби і посади внутрішніх аудиторів доцільно впроваджувати у великих і середніх підприємствах споживчої кооперації.

З огляду на те що до цього часу внутрішній аудит у системі споживчої кооперації не був організований в основному через низький рівень заробітної плати і відсутність необхідних спеціалістів, обов'язки внутрішніх аудиторів можуть виконувати спеціалісти контрольно-ревізійного та фінансово-економічного управлінь облспоживспілок, або за договором незалежні аудитори чи аудиторські фірми.

Різноманітність завдань, які можуть виконувати служби внутрішнього аудиту при здійсненні перевірок, потребує відповідної кваліфікаційної підготовки їх працівників. Це мають бути висококваліфіковані фахівці із вищою економічною освітою, досвідом бухгалтерської та економічної роботи, а також кваліфіковані фахівці за іншими профілями.

Фахівці внутрішніх аудиторських служб мають бути незалежними при збиранні інформації та мати повноваження подавати звіти безпосередньо правлінню споживспілки чи Укоопспілки.

Хоча видавання кваліфікаційних сертифікатів внутрішнім аудиторам не передбачено, вони повинні вміти професійно застосовувати методичні прийоми та способи аудиту для збирання необхідних аудиторських доказів, правильно документувати отримані відомості, аналізувати інформацію й подавати рекомендації у формі належно складеного звіту внутрішнього аудитора. Крім того, фахівці внутрішнього аудиту при виконанні своїх професійних обов'язків мають додержуватися етичних принципів аудиторської діяльності (чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійні норми поведінки), визначених у Кодексі професійної етики аудиторів України. Діяльність служби внутрішнього аудиту має здійснюватися відповідно до плану й посадових інструкцій внутрішніх аудиторів, затверджених правлінням споживспілки (зборами Ради Укоопспілки). Посадові інструкції для внутрішніх аудиторів мають передбачати загальні положення, конкретні посадові обов'язки, права та персональну відповідальність аудитора.

Висновки. Вважаємо, що впровадження в підприємствах споживчої кооперації наведених пропозицій щодо вдосконалення організації внутрішньовідомчого контролю торговельних витрат сприятиме більш ефективному веденню господарсько-фінансової діяльності підприємств і організацій системи споживчої кооперації.

ЛІТЕРАТУРА

1. Белуха Н.Т. Ревизия и контроль в торговле. – М.: Экономика, 1988.– 255 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія. – 2-ге вид., доп. і перероб.: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.
3. Вознесенский Э.А. Внутрихозяйственный контроль на предприятии. – Л.: Знание, 1967. – 40 с.
4. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.1993 р. № 2939-XII // Закони України: В 11 т. – Верховна Рада України: Ін-т законодавства. – К., 1996. – Т. 5. – С. 13 – 20.
5. Закон України "Про споживчу кооперацію" від 10.04.1992 р. № 2265-XII – К: ВРО "Укоопреклама", 1992. – 15 с.
6. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
7. Положення про порядок проведення ревізій фінансово-господарської діяльності в організаціях, підприємствах та установах споживчої кооперації України, затв. постановою третіх зборів Ради Укоопспілки шістнадцятого скликання від 15.03.1995 р. – К.: Укоопспілка, 1995. – 42 с.
8. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
9. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підручник. – 4-те вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.