

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗДІЙСНЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА КОМІСІЙНИХ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

В статті розглянуто організацію та здійснення внутрішнього контролю на комісійних торговельних підприємствах з врахування особливостей здійснення такої форми торгівлі

Ключові слова: внутрішній контроль, комісійна торгівля, комітент, комісіонер, особливості внутрішнього контролю

Постановка проблеми. В умовах нестабільного економічного розвитку, а також невисокої соціальної забезпеченості населення саме торговельна діяльність займає особливу нішу в економіці країни. Розвиток торгівлі обумовлений як економічними, так і соціальними змінами в економіці. Зокрема, розвиток цієї галузі можна представити утворенням нових та впровадженням в діяльність старих форм організації торгівлі. Саме за умов форсованого розвитку бізнесу, головним постає питання щодо володіння своєчасною та повною інформацією про господарський стан підприємства, а також забезпечення та контроль щодо збереження майна власників. Внутрішній контроль в даному випадку виступає основним засобом щодо забезпеченості подальшої діяльності підприємства, виявлення та уникнення певних недоліків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання організації та проведення контролю завжди було та буде актуальним, оскільки воно впливає на фінансовий результат підприємства. Багато вчених приділяють увагу саме питанню організації та проведенню внутрішнього контролю. Серед зарубіжних вчених ці питання розглядалися К. Друрі, Н.А. Новоселова та інші. З поміж вітчизняних вчених – Т.А. Бутинець, Є.В. Калюга, М.С. Пушкар, Н.В. Хоменко. та інші. В своїх працях вчені розглядали сутність контролю, як системи управління; організацію та проведення контролю, а також інші питання пов'язані із контрольними процедурами. Враховуючи різноманітність досліджень вчених у сфері внутрішнього контролю, зазначимо, що й досі не наведено підходи щодо організації та проведення внутрішнього контролю безпосередньо на комісійних підприємствах. Відсутність таких праць створює підґрунтя для проведення досліджень саме з даного напрямку.

Мета даного дослідження є висвітлення особливостей, які притаманні організації та проведенню внутрішнього контролю на комісійних підприємствах.

Виклад основного матеріалу. Контроль посідає особливе місце в діяльності підприємства. Слід відмітити, що підходи до організації та проведення контролю між вітчизняними та зарубіжними вченими є дещо різними.

В зарубіжній практиці контроль розглядається з декількох позицій. Зокрема, американський вчений Б. Нідлз [3] автор книги "Принципы бухгалтерского учета" говорить про існування загальної політики контролю, що відображає ставлення, відношення та дії керівництва фірми та системи обробки облікових записів. До загальної політики контролю відноситься: організаційна структура, методи делегування прав та обов'язків, кадрова політика та практика, а також постійні перевірки, дотримання установлених процедур (у великих фірмах силами власних внутрішніх аудиторів).

Щодо вітчизняних вчених, то контроль розглядається як система управління та як окрема наукова дисципліна. Контроль як система управління розглядається вченими з декількох точок зору. Так, контроль як функцію управління розглядають

такі вчені, як Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар, М.С. Шевчук та інші. Як окрему наукову дисципліну розглядає Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач трактує контроль як окрему функцію, яка покладена на певні органи. Розподіл думок авторів обумовлений, по-перше, різними підходами щодо трактування такого поняття, а також сферами впровадження самої процедури контролю.

За ще одним підходом вчених, контроль можна поділити на внутрішній та зовнішній. Проте, вважаємо, що саме внутрішній контроль відіграє надзвичайно важливе значення для підприємства, оскільки він створюється та проводиться для цілей тих осіб, які потребують проведення таких процедур (тобто для управлінського персоналу). Однак, поняття внутрішнього контролю пояснюється вченими з різних підходів та позицій.

Сухарева Л.О. [6] тлумачить дане поняття, як контроль діяльності управлінського персоналу особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох основних елементів: умови контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю.

За Л.П. Кулаковською [2] внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об'єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Основною його метою є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у суб'єкта господарювання, виявлення та попередження тих факторів та умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органу управління.

Футоранська Ю.М. [7] внутрішній контроль пов'язує із інструментом, який застосовується керівництвом для цілковитої впевненості в тому, що його діяльність здійснюється чесно, законно, ресурси належно захищені від втрат і використовуються економно та ефективно, а інформація щодо результатів діяльності достовірна.

Деякі автори внутрішній контроль поділяють на внутрішньогосподарський та внутрішньо-системний. Зокрема, Л.Г. Столяр [5] внутрішньогосподарський контроль пов'язує із сукупністю заходів, що вживають всередині підприємства, які забезпечують запобігання та виявлення операцій з господарськими засобами та джерелами їх утворення, діями посадових осіб, що суперечать цілям їхньої діяльності або вимогам чинного законодавства.

Незважаючи на різні підходи щодо визначення внутрішнього контролю, зазначимо, що основною спільною метою, яку виділяють вчені, є подання достовірної та своєчасної інформації про стан підприємства, що обумовлені застосуванням різних контрольних процедур.

Таким чином, внутрішній контроль – це система систематичних, послідовних заходів, які застосовуються з метою виявлення та усунення помилок, що виникають в процесі господарської діяльності та на основі яких проводяться управлінські рішення щодо організації подальшої діяльності.

Саме в організації внутрішнього контролю полягає основа, яка залежить від подальшого його проведення. На торговельних комісійних підприємствах організація та процедури контролю будуть специфічними. Це, в першу чергу, обумовлено особливостями діяльності саме підприємств сфери торгівлі. Організацію внутрішнього контролю можна поділити на певні етапи її проведення (табл. 1), при цьому виділимо етапи в поєднанні із методами проведення контролю.

Таблиця 1. Етапи проведення внутрішнього контролю операцій з товарами на комісійних підприємствах

№ з/п	Назва етапу	Характеристика етапу
<i>Організаційний</i>		
1	Мета та завдання проведення контролю	Визначається мета проведення контролю для того щоб здійснювати процедури з певною ціллю
2	Об'єкт дослідження	Визначається з метою окреслення рамок проведення контрольних процедур
<i>Підготовчий</i>		
3	Склад контрольної комісії і їх обов'язки та строки проведення	Передбачається Положенням про внутрішній контроль з метою розподілу повноважень перевіряючих осіб задля здійснення ефективного та оперативного контролю
4	Документальне підтвердження проведення контролю	Складається графік перевірки, закріплений відповідним наказом керівника
<i>Методичний</i>		
5	Документальний контроль	Передбачає повну або часткову перевірку документів, які посвідчують факт здійсненої операції. Може проводитись суцільним та вибіркоким шляхом залежно від поставленої мети перевірки
6	Інвентаризація	Передбачає комплексне дослідження операцій, які відбуваються на підприємстві, співставлення фактичних даних із обліковим
7	Перевірка	Проводиться з метою перевірки наявності об'єктів
8	Аналіз господарської діяльності	Проводиться з метою виявлення можливих резервів та оптимізації діяльності з метою досягнення певного економічного ефекту
<i>Заключний</i>		
8	Аналіз проведених процедур	Визначаються відхилення, і якщо такі є, – встановлюються причини таких порушень та способи подальшого уникнення
9	Оформлення висновків	Проводяться на основі проведених процедур та визначаються перспективи подальших дій

Як зазначає в своїй праці Т.А. Бутинець [1, с. 8]: “Правильна організація внутрішнього контролю дозволить розв'язати поставлені завдання, а також сприяє вирішенню іншого ряду завдань серед яких: сприяння досягненню цілей суб'єкта господарювання; попередження зривів у роботі виявлення невикористаних резервів; виявлення нераціональних господарських операцій; попередження протизаконних дій і втрат; прийняття коригуючих заходів; виявлення реального та фактичного стану діяльності підприємства; виявлення результатів управлінських взаємодій; визначення відповідності господарського процесу управлінським рішенням; виявлення ступеня реалізації управлінських рішень”.

Процес організації внутрішнього контролю є важливим, оскільки від правильної спрямованості контрольних процедур залежить висновок, який є результатом проведених контрольних процедур.

Комісійна торгівля є особливою формою торговельної діяльності, оскільки, по-перше основана на спеціальних договірних відносинах між зацікавленими особами, а отже великий вплив на її організацію та проведення має Цивільний кодекс України, по-друге відображення операцій з товарами в бухгалтерському обліку має свої особливості, в порівнянні зі звичайною торгівлею. Головними учасниками комісійної торгівлі є комісіонер та комітент. Відповідно до Правил комісійної торгівлі ювелірними виробами з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органогенного утворення та дорогоцінного каміння комісіонер – сторона в договорі комісії, яка за плату зобов'язується здійснити за дорученням та за рахунок іншої сторони (комітента) одну або декілька

торговельних операцій від свого імені; комітент – сторона в договорі комісії, яка доручає іншій стороні (комісіонеру) здійснити за плату від свого імені одну або декілька торговельних операцій в інтересах комітента [4].

Під час організації та проведення внутрішнього контролю на комісійних підприємствах потрібно враховувати той факт, що суб'єкти та об'єкти перевірки будуть відрізнятися залежно від того, хто здійснює контрольні процедури – комісіонер чи комітент (рис. 1).

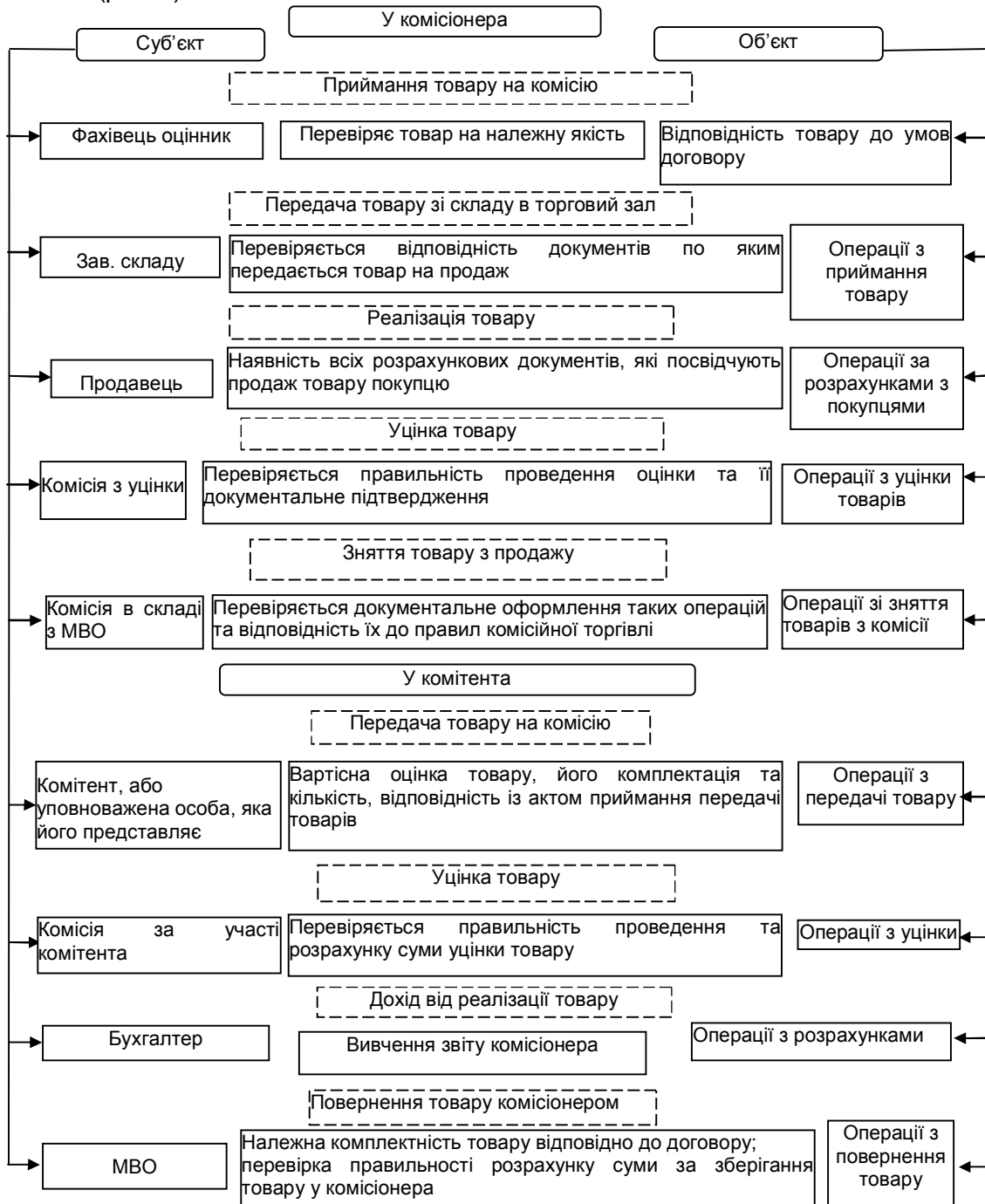


Рис. 1. Проведення перевірки на комісійних підприємствах відповідно до суб'єктів та об'єктів

Ця особливість визначає суть проведення контролю. Так, комісіонер організовує та проводить внутрішній контроль посилаючись на те, що комісійна торгівля є його підприємницькою діяльністю і з метою забезпечення ефективності її здійснення, контроль виступає важливою складовою всього процесу діяльності. Комітент в даній схемі виступає як власник товару, який зацікавлений у тому, яким чином розпоряджаються цінностями, які йому належать. Саме з такого підходу внутрішній контроль має подвійне призначення, з одного боку – пряме, а з іншого – інформаційне (притаманне саме для комісіонера). Звідси і виходить, що об'єкти перевірки для комісіонера та комітента будуть дещо різні, так як вони використовують різне інформаційне забезпечення та зацікавлені в різних кінцевих результатах.

Для комісіонера важливим є такі об'єкти, як вартість прийнятого товару на комісію, його відповідність правилам та можливість подальшої реалізації. В даному випадку він зацікавлений в реалізації товару та тією ціною, яка є найбільш вигідною для комісіонера (відповідно до ЦКУ комісіонер повинен діяти виключно в інтересах комітента). Оскільки особливостями комісійної торгівлі є групування операцій з товарами відповідно до дій, які з ними відбуваються, контроль також доцільно проводити в такому ж розрізі, тобто на кожному етапі зміни операцій з товарами.

При прийнятті товарів на комісію потрібно не лише проводити їх оцінку, але й перевіряти наявність належного документального оформлення. Так, якщо приймаються на комісію не комплектні товари, або ті товари, які не відповідають переліку в акті приймання-передачі товарів, це буде вважатись порушенням, отже вже на цьому етапі починається контроль за належним прийманням товарів на комісію. Оскільки операції з товарами в комісійній торгівлі можна поділити на декілька етапів, то і суб'єкти, які відповідають за кожне проведення таких операцій будуть різними.

При передачі товарів зі складу в торговельну залу потрібно пересвідчитись чи документально оформлена така операція. Реалізація товарів також супроводжується оформленням відповідних документів, тому перевірка їх наявності та стану є необхідною. Таким чином, суб'єктний та об'єктний контроль по операціях є обов'язковий.

Щодо комітента, то основне на що йому необхідно звертати увагу при передачі товарів на комісію, – це комплектність товару, його стан та відповідність до переліку товару, який приймається на комісію. Велику увагу в контрольних заходах комітента відіграє саме перевірка правильності отриманого доходу від реалізації переданого на комісію товару. В даному випадку про існування внутрішнього контролю з боку комітента можна говорити лише в тому випадку, якщо він є юридичною особою. Внутрішній контроль у комітента розглядається лише з позиції власника товару, який передав його на комісію не зачіпаючи при цьому його основну діяльність. Проте, основною особливістю при проведенні контрольних процедур саме у комісійній торгівлі є те, що той внутрішній контроль, який здійснюється комітентом по відношенню до комісіонера буде зовнішнім. Тобто, процес здійснення внутрішнього контролю у комітента можна поділити на декілька складових: внутрішній контроль господарських процесів основної його діяльності, контроль в розрізі переданих на комісію товарів та зовнішній контроль виконання умов договору з приводу реалізації товару комісіонера. Контрольні процедури комітента напряду залежатимуть від виду та методів контролю, які він застосовуватиме.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Можемо сказати, що контроль в комісійній торгівлі має багато специфічних рис та нюансів проведення. Тому на організацію та проведення контролю потрібно звертати особливу увагу як комісіонеру так і комітенту.

Організацію та проведення контролю на комісійних підприємствах потрібно проводити таким чином, щоб кожен суб'єкт, який відповідає за ті чи інші операції з товарами, проводив власний контроль своїх дій. Дії кожного відповідального суб'єкта можна прописати саме в Положенні про внутрішній контроль або у відповідних посадових інструкціях. Отже, саме на організацію контролю відведено одне з головних завдань. Однак, при цьому проведення контролю займає, все таки, основне місце, оскільки за її допомогою визначається перелік дій, які необхідно застосовувати для виявлення порушень (якщо такі наявні).

Подальші дослідження спрямовуватимуться на розкриття важливості заснування саме на комісійних підприємствах Положення про внутрішній контроль, яке матиме стратегічне значення для процесів управління підприємством та основним орієнтиром правильної організації та проведення контрольних процедур.

Список використаних літературних джерел:

1. *Бутинець Т.А.* Виявлення відхилень, умов та причин їх виникнення / Т.А. Бутинець // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – №3(53). – С.7-12;

2. *Кулаковська Л.П.* Організація та методика аудиту / Л.П. Кулаковська / [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://pidruchniki.ws/13331222/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/vnutrishniy_kontrol_sut_klasifikatsiya_obyekti_subyekti

3. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл: Пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова

4. Правила комісійної торгівлі ювелірними виробами з дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння, дорогоцінного каміння органічного утворення та дорогоцінного каміння № 678 від 27.10.2004 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1466-04>

5. *Столяр Л.Г.* Організація внутрішнього контролю / Л.Г. Столяр [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://intkonf.org/stolyar-lg-organizatsiya-vnutrishnogo-kontrolyu/>

6. *Сухарева Л.О.* Організація и методика внутрішнього бухгалтерського контролю у торгівлі: дис. канд. екон. наук: спец. 08.06.04 / Л.О. Сухарева. – Донецьк, 1987. – 230 с.;

7. *Футоранська Ю.М.* Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінансовий контроль – 2006 р. № 2(31). – С. 20-25

ДРОЗДОВА О.Г. – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 18.05.2012 р.