

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗА УКЛАДАННЯМ ТА ВИКОНАННЯМ ДОГОВОРІВ ПІДРЯДУ

Розглянуто організаційні аспекти внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду, визначено завдання, етапи та напрями контролю

Постановка проблеми. Комплексні рішення, що стосуються господарської діяльності вимагають використання відповідної концепції управління, яка орієнтована на перехід від ситуаційного до системного управління. Це обумовлює потребу в ефективних контрольних і відповідно інформаційних інструментах. При цьому центральною проблемою при побудові ефективної системи контролю, що є одним із основних джерел інформації для системи управління є визначення об'єму і структури інформації, які повинні бути надані управлінському персоналу з врахуванням поставлених завдань.

В умовах ринкової економіки зростає потреба у вдосконаленні методологічних та організаційних аспектів контролю в усіх сферах господарської діяльності України. Особливої уваги з точки зору здійснення контролю потребують підприємства будівельної галузі, як ті, що виконують будівництво господарським та підрядним способами, так і ті, що виконують підрядні роботи. 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. Сучасні умови господарювання вимагають орієнтації системи контролю на процес прийняття управлінських рішень. У зв'язку з чим 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. Недосконало побудована система контролю є однією з головних причин існування фактів безгосподарності, шахрайства та зловживань на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми організації 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. Корінко, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелеєв, С.М. Петренко, В.О. Шевчук та інші.

Мета дослідження. Вивчення організаційних аспектів внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду, в частині визначення завдань організації контролю та завдань, які повинні бути виконані в результаті здійснення контрольних дій на кожному етапі здійснення господарського процесу.

Викладення основного матеріалу дослідження. 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 виступає 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 виступає 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 положенням.

Необхідність здійснення внутрішнього контролю за договорами підряду визначається рядом обставин, характеристика яких наведена в табл. 1.

Таблиця 1. Причини необхідності здійснення внутрішнього контролю за договорами підряду

Передумови внутрішнього контролю	Значення контролю
Недостовірність інформації, що надається управлінському персоналу підрядниками щодо обсягу виконаних робіт вцілому та в розрізі звітних періодів	– встановлення фактичного обсягу виконаних робіт; – виявлення відхилень між фактичним обсягом виконаних робіт та обсягом, визначеним підрядником в актах виконаних робіт
Недостовірність інформації, що надається замовникам (кінцевим споживачам) щодо реальної вартості та якості робіт	– визначення реальної вартості об'єкта будівництва; – виявлення фактів недотримання цінової політики будівельною компанією на об'єкти будівництва
Необхідність підвищення якості продукції	– виявлення недоцільних витрат та операцій; – встановлення фактів заміни дороговартісних матеріалів більш дешевими, завищення обсягу виконаних робіт

Необхідність здійснення контролю за укладанням та виконанням договорів підряду посилюється ще у зв'язку з тим, що об'єкти будівництва виступають соціально важливими для населення продуктами з високою вартістю і тривалим терміном використання. Відповідно внутрішній контроль цих об'єктів повинен здійснюватися за наступними напрямками:

1) контроль на стадії укладання договору підряду (попередній контроль);

2) контроль на стадії виконання договору підряду (поточний контроль);

3) контроль результатів виконання договору підряду (наступний контроль).

Для забезпечення реалізації контролю за вище наведеними напрямками необхідною є раціональна організація системи внутрішнього контролю як суб'єктом господарювання, що виступає замовником підрядних робіт так і їх виконавцем. Аналізуючи праці науковців

щодо елементів системи внутрішнього контролю можна виділити два основних підходи: "суб'єктно-об'єктний", що реалізується шляхом впливу суб'єкта контролю на об'єкт шляхом застосування відповідних контрольних дій, перелік яких залежить від завдань, які ставить суб'єкт контролю та "суб'єктний", який ґрунтується на визначенні повноважень та реалізації взаємодії між суб'єктом контролю та користувачами його результатів. На підставі аналізу вище наведеного вважаємо, що розгляд елементів системи внутрішнього контролю виходячи лише з точки зору одного з вище наведених підходів є неповним, оскільки не враховується той фактор, що організація внутрішнього контролю повинна бути спрямована як на визначення заходів з забезпечення роботи системи внутрішнього контролю на підприємстві як функції управління (шляхом створення та забезпечення умов функціонування служби внутрішнього контролю,

внутрішнього контролера, виконання контрольних функцій посадовими особами), так і на реалізацію контрольних дій, відповідно до поставлених завдань. Враховуючи вище

наведене, вважаємо, що організація внутрішнього контролю здійснюється виходячи із структурно-логічної схеми, наведеної на рис. 1.

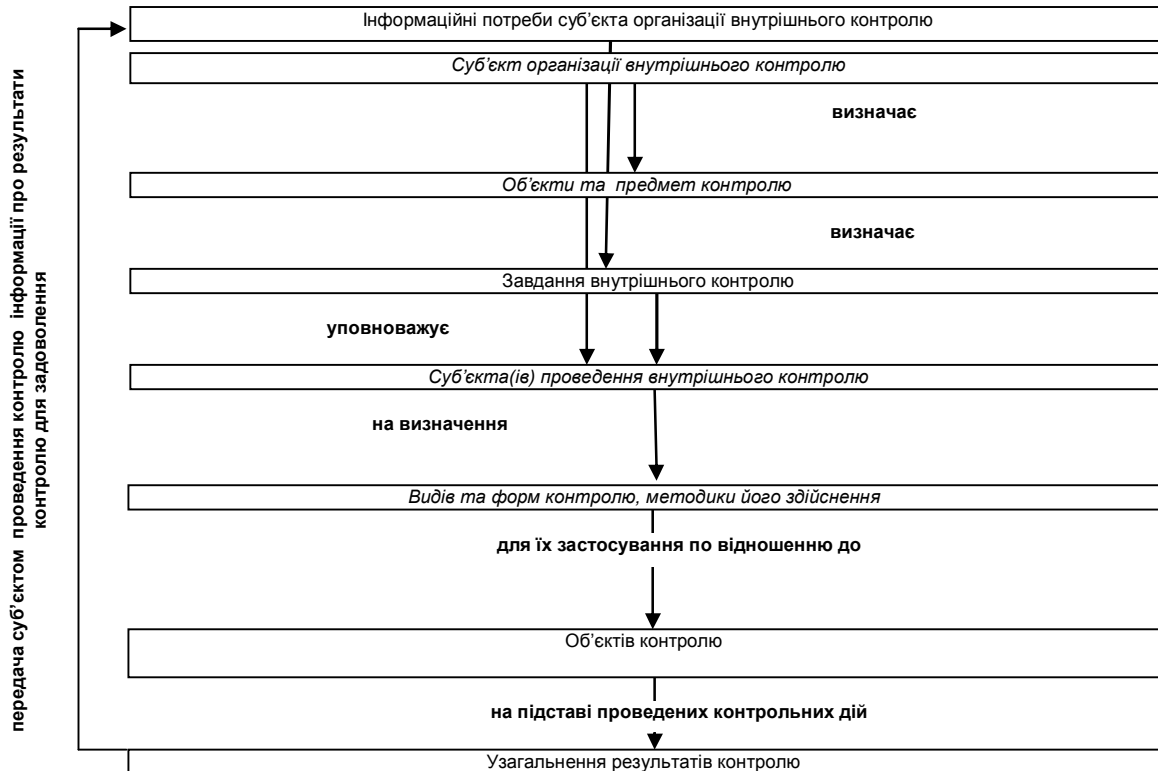


Рис. 1. Структурно-логічна схема організації внутрішнього контролю на підприємстві

Виходячи з вище наведеної структурно-логічної схеми об'єктом організації внутрішнього контролю на підприємстві є:

1) процес контролю як послідовність застосування контрольних дій до об'єкта контролю;

2) робота органів (осіб), які виконують функції внутрішніх контролерів.

Завдання організації внутрішнього контролю виходячи з вище наведених об'єктів охарактеризовані в табл. 2.

Таблиця 2. Завдання організації внутрішнього контролю на підприємстві виходячи з об'єктів організації

Об'єкт організації	Завдання організації
Процес контролю	<ul style="list-style-type: none"> - визначення етапів контролю відповідно до поставлених завдань; - визначення прийомів і способів для реалізації контрольних дій; - здійснення контрольних дій; - визначення форм узагальнення результатів
Робота органів (осіб), які виконують функції внутрішніх контролерів	<ul style="list-style-type: none"> - визначення прав, обов'язків та відповідальності суб'єктів контролю; - розробка порядку та напрямів взаємодії між суб'єктами контролю та управлінським персоналом; - координація контрольних дій суб'єктів контролю

Наведені завдання організації внутрішнього контролю спрямовані на досягнення поставлених власником цілей, які полягають в наступному: забезпечення ефективної роботи підприємства в довгостроковому періоді, створення сприятливих умов для реалізації політики керівництва (власників) підприємства та забезпечення збереження і раціонального використання майна підприємства. Для досягнення наведених цілей власники, виступаючи ініціаторами створення системи внутрішнього контролю на підприємстві та відповідно суб'єктами його організації, визначають завдання, напрями та масштаби внутрішнього контролю, здійснюють нагляд за станом його здійснення. Визначальними в цьому переліку повноважень суб'єктів організації системи внутрішнього контролю є завдання контролю, які в умовах виходу з фінансово-економічної кризи потребують перегляду в тому числі і на підприємствах, які виконують договори підряду. Адже для таких суб'єктів господарювання внутрішній контроль (за умови якщо він функціонує на підприємстві) сьогодні носить полегшений характер і зводиться, в переважній більшості випадків, до перевірки дотримання кошторису та графіку виконання робіт. Необхідність акцентування уваги на системі контролю за діяльністю підприємств, що виступають замовниками та виконавцями підрядних робіт, пов'язана з рівнем довіри замовників та інвесторів до виконавця договору.

Однак завдання внутрішнього контролю, визначені суб'єктом його організації, повинні підпорядковуватися основній меті – раціональне використання та збереження майна власника та ґрунтуватися на тих потенційних проблемних питаннях, які можуть виникнути в господарській діяльності. Не виключенням є і діяльність підприємств (установ, організацій) в частині виконання договорів підряду.

Внутрішній контроль за виконанням договорів підряду, який має бути повним та своєчасним, повинен охоплювати наступні етапи господарського процесу:

- 1) переддоговірна робота з замовниками та виконавцями підрядних робіт;
- 2) укладання договору на виконання підрядних робіт та підготовка до їх здійснення;
- 3) виконання умов договору підряду в частині здійснення робіт та проведення розрахунків за виконані роботи;
- 4) приймання-передача об'єкту за договором підряду відповідно до комплектації та якості.

Виходячи із запропонованих елементів господарського процесу пропонуємо до завдань внутрішнього контролю за виконанням договорів підряду відносити завдання наведені в табл. 3.

Таблиця 3. Матриця завдань внутрішнього контролю за виконанням договорів підряду

Етап господарського процесу, що підлягає внутрішньому контролю	Завдання внутрішнього контролю	
	у замовника	у підрядника
1	2	3
Переддоговірна робота з замовниками та виконавцями підрядних робіт	контроль за наявністю у підрядника та терміном дії (особливо щодо довгострокового будівництва) дозвільних документів на здійснення будівельно-монтажних робіт	1) перевірка платоспроможності замовника; 2) оцінка власної спроможності виконати підрядні роботи відповідної якості та у встановлені терміни
Укладання договору на виконання підрядних робіт та підготовка до їх здійснення	1) перевірка своєчасності та повноти здійснення підготовчих робіт на будівельних майданчиках (геодезичних робіт, робіт по освоєнню території, її інженерною підготовкою: перенесення підземних і наземних комунікацій, відведення поверхневих і понижених ґрунтових вод, захист території від затоплення); 2) перевірка своєчасності та повноти робіт з інженерного обладнання будівельного майданчика (проведення тимчасових чи постійних комунікацій, під'їзних шляхів та проїздів для спецтехніки, джерел електро-, водо- та тепlopостачання тощо) 3) контроль за законністю оформлення речових прав на чуже майно, пов'язаних зі здійсненням робіт по будівництву (в т.ч. підготовчих та інженерних)	1) перевірка організаційно-технічної підготовки до виконання робіт по договору (контроль за дотриманням термінів надання проектно-кошторисної документації замовниками); 2) перевірка правильності документального оформлення та облікового відображення підготовчих робіт та інженерної підготовки до виконання підрядних робіт; 3) перевірка правильності документального оформлення та облікового відображення речових прав на чуже майно
Виконання умов договору підряду в частині здійснення робіт та проведення розрахунків за виконані роботи	1) контроль за дотриманням підрядною організацією проектів виконання підрядних робіт за етапами; 2) перевірка наявності фактів заміни дороговартісних матеріалів більш дешевими; 3) перевірка дотримання кошторису в цілому та в частині виконання окремих видів робіт (за етапами їх виконання); 4) перевірка реальності кредиторської заборгованості; 5) контроль за наявністю простроченої та не підтвердженої первинними документами заборгованості;	1) перевірка обґрунтованості та законності застосовуваних ставок (погодинних та відрядних) при нарахування оплати праці за виконані роботи; 2) контроль за своєчасністю відображення в обліку наявності та руху матеріальних цінностей, що використовуються для виконання робіт по договору підряду; 3) контроль за дотримання норм списання матеріалів; 4) перевірка фактів незаконного та необґрунтованого списання матеріальних цінностей; 5) контроль за технічним станом основних засобів, за допомогою яких виконуються підрядні роботи; 6) перевірка законності застосовуваних норм амортизації основних засобів; 7) контроль за правильністю формування собівартості підрядних робіт; 8) перевірка наявності та достовірності оцінки і відображення в звітності незавершеного будівництва на кінець звітного періоду; 9) перевірка дотримання форм розрахунків за виконані роботи; 10) перевірка реальності дебіторської заборгованості; 11) контроль за наявністю простроченої, сумнівної безнадійної дебіторської заборгованості
Приймання-передача об'єкту за договором підряду відповідної комплектації та якості	1) перевірка дотримання плану здачі та введення об'єкта в експлуатацію; 2) контроль за дотриманням термінів виконання будівельно-монтажних робіт по окремим об'єктам чи етапам будівництва; 3) перевірка якості виконаних робіт та зданих та введених в експлуатацію об'єктів; 4) встановлення законності, доцільності та повноти остаточних розрахункових операцій за виконані роботи (здані та введені в експлуатацію об'єкти); 5) перевірка обґрунтованості та законності списання заборгованості, а також відображення операцій з її регулювання в бухгалтерському обліку; 6) перевірка правильності та своєчасності оформлення первинних документів по виконаних роботах (зданих та введених в експлуатацію об'єктах) і відображення відповідних операцій в бухгалтерському обліку	

Виконання вище наведених завдань дозволить підвищити ефективність діяльності господарюючих суб'єктів (замовників та виконавців підрядних робіт) шляхом забезпечення управлінського персоналу необхідною для прийняття рішень інформацією, що дозволить попередити або усунути (скоротити) факти безгосподарності та втрат майна, а також сприятиме раціональному використанню та збереженню майна власника. Внутрішній контроль за виконанням підрядних робіт з боку замовника та виконавця має також вагомий соціальний значення, яке полягає у підвищенні рівня відповідальності виконавця підрядних

робіт перед споживачем об'єкту, спорудженого за договором підряду в частині співвідношення "ціна – якість".

Реалізація завдань внутрішнього контролю, наведених в табл. 3 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. Одне із 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 із 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, нераціонального використання ресурсів. Посилення контрольної функції бухгалтерського обліку дозволяє оперативно виявляти вище наведені 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.

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, то 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, то 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонований підхід до організації системи внутрішнього контролю за укладанням та виконанням договорів підряду дозволить підвищити надійність та достовірність інформації про раціональність використання ресурсів та збереження майна власника. Реалізація функцій внутрішнього контролю є об'єктивною необхідністю і однією з основних умов прийняття ефективних управлінських рішень, які направлені на забезпечення безперервності діяльності господарюючого суб'єкта.

ГОРОДИСЬКИЙ Микола Петрович – асистент Житомирського державного технологічного університету