

УДК 657.1

Юнацький М.О.  
старший викладач кафедри обліку і аудиту  
ПВНЗ «Інститут ділового адміністрування»

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ: ПРОБЛЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ЗВІТНІСТЬ

### BOOK-KEEPING CONTROL: PROBLEMS OF ORGANIZATION AND ACCOUNTS

#### АНОТАЦІЯ

У статті досліджено концепцію бухгалтерського контролю, основні цілі, завдання та вимоги до його організації з метою прийняття відповідних управлінських рішень. Визначено відповідальних працівників підприємства, що повинні здійснювати бухгалтерський контроль. Обґрунтовано необхідність організаційного, технічного, економічного, юридичного та обліково-аналітичного забезпечення контрольної діяльності. Висвітлено фактори, що потребують підвищеної уваги з точки зору внутрішніх контролерів для виявлення найбільш ризикових областей обліку, в яких ризик виникнення помилок найбільш високий.

**Ключові слова:** концепція бухгалтерського контролю, організація бухгалтерського контролю, облік, облікова політика, фінансова звітність.

#### АННОТАЦИЯ

В статье исследованы концепция бухгалтерского контроля, основные цели, задачи и требования к его организации с целью принятия соответствующих управленческих решений. Определены ответственные работники предприятия, которые должны осуществлять бухгалтерский контроль. Обоснована необходимость организационного, технического, экономического, юридического и учетно-аналитического обеспечения контрольной деятельности. Освещены факторы, требующие повышенного внимания с точки зрения внутренних контролеров для выявления наиболее рискованных областей учета, в которых риск возникновения ошибок наиболее высок.

**Ключевые слова:** концепция бухгалтерского контроля, организация бухгалтерского контроля, учет, учетная политика, финансовая отчетность.

#### ANNOTATION

In this article in order to take appropriate management decisions the concept of accounting control, key goals, objectives and requirements for its organization is investigated. The responsible employees of the enterprise which must realize accounting control is distinguished. The necessity of organizational, technical, economic, legal and accountant-analytical support of control activity is grounded. Factors that need special attention from the point of view of the internal controllers for identification of the most risky areas of accounting, in which the error of risk is the highest are lighted.

**Keywords:** concept of accounting control, organization of accounting control, accounting, accounting policy, financial reporting.

**Постановка проблеми.** Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що провідне місце в контролі дотримання законодавства при здійсненні господарської діяльності відведено головному бухгалтеру і надано йому достатні повноваження для його здійснення [1].

Раціональність та оптимальність контролю як складної багаторівневої системи забезпечують не окремі операції або процедури, а системний підхід до організації як кожного етапу, так і контрольного процесу в цілому, а також адаптування завдань, інформаційної бази та порядку проведення контрольних перевірок до специфічних особливостей об'єкта контролю. Організація

бухгалтерського контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур, починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій, та повинна закінчуватись узагальненням результатів контролю.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток окремих аспектів внутрішнього контролю здійснили такі науковці, як М. Білуха, Ф. Бутинець, А. Герасимович, М. Корінко, М. Кужельний, В. Лишиленко, Н. Малюга, М. Мельник, Л. Нападовська, В. Пантелеєв, О. Редько, В. Родіонова, В. Рудницький, В. Сопко, Л. Сук, В. Шевчук, М. Шигун та ін. [2]. Внутрішній контроль тісно пов'язаний із бухгалтерським обліком, який складається із форм, процедур і методів, що дають змогу вести облік майна, джерел його утворення, а також усіх інших фактів господарської діяльності в грошовому вираженні шляхом суцільного, безперервного, документального і взаємопов'язаного їх відображення у відповідних облікових регістрах, а потім – у відповідній звітності. Внутрішній контроль орієнтований і на перевірку бухгалтерського обліку, тобто своєчасності облікових записів за здійсненими операціями, правильністю їх відображення та їх результативністю [3].

**Мета статті** полягає у визначенні факторів, які впливають на формування системи бухгалтерського контролю, а також комплексну концепцію формування облікової політики підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Концепція бухгалтерського контролю – це теорія його широкого використання і соціального спрямування як розділу науки про бухгалтерський облік, що відповідає потребам управління працюючим підприємством, системі його цінностей, культурі та традиціям. При цьому наукова частина принципово відрізняється від техніко-процедурної.

Ми виходимо з того, що в теорії бухгалтерського контролю, яка щойно зароджується, вирішальне значення мають питання: що таке бухгалтерський контроль? що виступає в якості його об'єктів? які його функції? яка особлива риса визначає його метод? Щоб правильно відповісти на ці питання, необхідно ретельно проаналізувати основні облікові категорії.

Розробка системи і мети діяльності підприємства не є завданням інтегрованого обліку, але їх досягнення стає практично неможливим без відповідної управлінської підтримки. Кожне управлінське рішення направлено на якусь господарську проблему, і правильним рішенням є те, яке максимально сприяє досягненню поставлених цілей. Принципову роль у даному процесі відіграватиме організація інформаційних потоків усередині підприємства і способів надання потрібної інформації, тобто інтегрований облік, який своєчасно дасть змогу правильно приймати управлінські рішення.

Вводячи інтегрований облік, важливо визначитись, хто буде відповідальним за це. Такі функції найкраще доручити фінансовому директору, який повинен: розробити динамічний метод розрахунку собівартості і надалі застосовувати його на практиці; розробити систему класифікації асортименту і підрахунку витрат; створити комп'ютерну систему обліку і аналізу даних про діяльність підприємства.

Практика господарювання дає змогу виділити наступні конкретні цілі, що постають перед бухгалтерським контролем, який повинен бути досить надійним для забезпечення впевненості в тому, що відображені в обліку господарські операції дійсно мали місце; на здійснення операції належним чином отримано дозвіл уповноваженої на те особи; здійснені господарські операції дійсно відображені в обліку; операції правильно оцінені; господарські операції належним чином класифіковані та віднесені на рахунки; операції віднесені до того періоду, коли вони були здійснені та відображені своєчасно; записи про факти господарського життя належним чином включені до облікових реєстрів, зроблено правильні проводки в системі аналітичного обліку, підсумки по них правильно підсумовані та узагальнені.

Бухгалтерський контроль як основний елемент системи внутрішнього контролю і як джерело одержання інформації для управління діяльністю відіграє важливу роль на кожному підприємстві.

Система бухгалтерського контролю складається з великої кількості конкретних методик та заходів, розроблених для того, щоб керівництво підприємства було впевнене, що передбачені цілі підприємства, що ним визначаються, будуть успішно досягнутими.

Перед організацією системи контролю постають наступні основні завдання (рис. 1).

Від вирішення цих завдань залежить структура та якість обліку, врахування запитів управлінської системи і функціонування інформаційної системи підприємства.

Досягнення поставлених перед кожним суб'єктом господарювання основної мети має бути забезпечене дотриманням господарської дисципліни і порядку всіма учасниками господарських процесів – їх підрозділами, посадовими особами, рядовими виконавцями. Бухгалтерський контроль відіграє важливу роль у забезпеченні раціонального використання ресурсів, запобігання різного роду зловживанням. Таким чином, протягом свого розвитку бухгалтерський контроль із різних причин у повному обсязі виконував завдання, що впливають із самої організації й управління виробництвом, що зажадало інтенсифікації контрольної функції бухгалтерського обліку.

Правильна організація та здійснення внутрішнього контролю діяльності підприємства дають змогу підвищити контрольні функції управлінського та облікового процесів.

У здійсненні внутрішнього контролю на підприємствах провідне місце займають працівники бухгалтерії, зокрема головні бухгалтери. Від-



Рис. 1. Завдання організації бухгалтерського контролю

повідно до нормативних документів, головний бухгалтер підприємства разом із керівниками відповідних підрозділів і служб зобов'язаний контролювати оформлення, ухвалення і відпуск активів, витрачання коштів на оплату праці, дотримання штатної, фінансової і розрахунково-касової дисципліни, законність списання з бухгалтерського балансу недостач, проведення інвентаризації активів, стягування в установлені строки дебіторської і погашення кредиторської заборгованості та інших операцій.

Основне завдання бухгалтерського контролю – забезпечення достовірності даних у процесі обліку, яке реалізується в таких аспектах: у відносинах між учасниками виробництва з формування первинних даних про господарські операції і стан задіяних виробничих ресурсів; у відносинах із забезпечення достовірності інформації та її збереження при обробці, узагальненні та класифікації ресурсів бухгалтерською службою підприємства.

Незважаючи на те що керівник зобов'язаний забезпечити фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, створити умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, виконання всіма підрозділами, службами, працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів, основний обов'язок організації і проведення внутрішнього контролю покладається на головного бухгалтера підприємства.

Такий контроль головний бухгалтер здійснює особисто або через підпорядкованих йому бухгалтерів, а також працівників структурних підрозділів підприємства або відділів бухгалтерської служби, які виконують функції бухгалтерів-ревізорів.

Для всіх працівників підприємства є обов'язковими вимоги головного бухгалтера щодо документального оформлення господарських операцій і подання до бухгалтерії необхідних документів та відомостей. Грошові та розрахункові документи, а також документи, які засвідчують фінансові та кредитні зобов'язання, без підпису головного бухгалтера не дійсні і не можуть прийматися до виконання.

Інформація, що фіксується в обліку, зокрема в первинних документах, повинна пройти контрольну обробку, тобто її має перевірити і підтвердити не тільки працівник, який подає результати своєї праці іншому, але й працівник, що приймає результати праці попереднього для наступної обробки. Якщо окремі працівники (або колективи, що утворюють відділи, бюро тощо) поставлені в умови економічної відповідальності за результати своєї праці, вони одночасно зацікавлені і в перевірці результатів діяльності інших працівників або колективів для фіксації різних відхилень за факторами і причинами, які від них не залежать, оскільки в протилежному випадку приймають відповідальність за їх наслідки на себе.

Надання працівнику або колективу прав та обов'язків повинно супроводжуватись їх повною відповідальністю за їх результати в тому ступені, в якому технічно або організаційно забезпечуються умови і результати контролю.

Ефективна структура внутрішнього контролю передбачає розумне розмежування повноважень і поділ несумісних функцій, так як їх зосередження в одній особі не тільки потенційно може призвести до вчинення ненавмисних помилок, але й ускладнить їх виявлення. Крім того, найважливішим елементом контрольного середовища є прийнятий на підприємстві порядок підготовки будь-якої звітності та її подання в різні інстанції. У зв'язку з цим головному бухгалтеру слід упевнитись, що є встановлений перелік зовнішніх користувачів, строки подання, склад, форми, а також графік подання, розгляду, підписання та затвердження звітності.

Для ефективного здійснення контролю та вирішення його основних завдань необхідне організаційне, технічне, економічне, юридичне та обліково-аналітичне забезпечення контрольної діяльності.

*Організаційне* забезпечення контролю полягає в упорядкуванні взаємовідносин між працівниками та службами з приводу контролю, налагодження організації виробництва для забезпечення реалізації прийнятих планів.

*Технічне* забезпечення контрольної діяльності полягає у використанні технічних засобів для виміру, підрахунку, зважування, обміру засобів виробництва. Без кількісної характеристики об'єкту контролю неможливе його здійснення. Від ступеня надійності і точності технічних засобів контролю залежать і його результати.

*Економічне* забезпечення контролю полягає у створенні економічної зацікавленості у проведенні контролю. Зацікавленість у контрольній діяльності виникає в тому випадку, коли результати контролю безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності конкретного працівника, колективу, підрозділу і, відповідно, з їх стимулюванням.

*Юридичне* забезпечення контролю полягає у виборі форм, методів і процедур контролю, які забезпечують безапелюсність доказовості результатів контролю, однозначність у визначенні вини працівників, колективів у небажаних відхиленнях та пов'язане з установами прав і обов'язків при здійсненні контролю.

*Обліково-аналітичне* забезпечення контролю полягає у створенні ефективної системи первинного і зведеного обліку та аналізу відповідної звітності, ухвалення відповідних управлінських рішень.

Контроль бухгалтерського обліку і звітності здійснюється для забезпечення надійності облікових даних і передбачає розподіл обов'язків із ведення обліку від обов'язків з управління підрозділом і по зберіганню товарно-виробничих запасів і грошових коштів. Бухгалтерський контроль переслідує такі цілі: попередити втрати грошей чи товарів у результаті крадіжок чи зловживань;

забезпечити точний облік фактів господарського життя та інформації в облікових регістрах.

До важливих умов контролю необхідно віднести організаційну і технічну можливість

здійснення контролю, а також економічну доцільність його проведення. Більшу частину заходів із контролю займає перевірка відображення на рахунках бухгалтерського обліку



**Рис. 2. Контрольні функції бухгалтерів підприємства**



**Рис. 3. Вимоги до системи бухгалтерського контролю**



всіх господарських операцій, прийняття участі в оформленні матеріалів за результатами проведених інвентаризацій.

*Бухгалтерський контроль*, будучи невід'ємною частиною бухгалтерського обліку, містить такі складові: контроль дотримання облікової політики; оцінка ступеню надійності наданих керівництву доказів; перевірка дотримання правильності облікових процедур; перевірка точності записів; контроль збереження активів; попередження помилок і зловживань; визначення ефективності окремих операцій.

Таким чином, на головного бухгалтера покладено такі контрольні функції (рис. 2).

Бухгалтерський контроль охоплює функції і методи, за допомогою яких процеси загального документування, бухгалтерського обліку і калькулювання, а також їх виконання, перевірка та ведення повинні бути скоординовані таким чином, щоб керівництво підприємства могло повністю покладатись на облікові дані як точний (детальний), правдивий та оперативний сигнал визнання бухгалтерського обліку як досконалого інструменту збереження майна і контролю виконання поставлених завдань.

У цілому система бухгалтерського контролю повинна бути досить надійною і відповідати низці вимог (рис. 3).

**Висновки.** Отже, бухгалтерський контроль здійснюється в області бухгалтерії з метою перевірки – відносно легальності, доцільності і достовірності – господарських операцій до моменту їх здійснення або перед їх завершенням на підставі бухгалтерських документів, а також із метою перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку та вивчення результатів господарської діяльності підприємства.

Контроль, пов'язаний з обліком і звітністю, включає такі важливі елементи: контроль робо-

ти персоналу; контроль даних; контроль рахунків і звітності.

Контроль, що здійснюється обліковим персоналом, призначений для забезпечення надійності бухгалтерських даних і передбачає розподіл обов'язків із ведення обліку від обов'язків з управління підрозділами і зі зберігання запасів та грошових коштів.

Наведені цілі бухгалтерського контролю застосовуються для кожного з існуючих типів господарських операцій. Такого роду господарські операції зазвичай включають реалізацію, надходження грошових коштів, придбання товарів і послуг, виплату зарплати тощо. Ефективна облікова система, що відповідає таким цілям контролю, повинна бути розроблена таким чином, щоб забезпечувати реєстрацію всієї продукції, відвантаженої підприємством для своїх клієнтів, і відображення обсягу реалізації і бухгалтерської звітності за відповідний обліковий період. Крім того, не повинен допускатись повторний рахунок при відображенні обсягів реалізації і відображення в якості реалізації товарів, відвантаження яких насправді не відбувалось.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
2. Брадул О.М. Методика внутрішнього контролю кругообороту капіталу умовах корпоративного управління / О.М. Брадул // Економіка XXI сторіччя: проблеми та шляхи їх вирішення: [кол. монографія]; за заг. ред. Г.О. Дорошенко, М.С. Пашкевич. – Дніпропетровськ: НГУ, 2014. – С. 38–46.
3. Букіта С.І. Організація внутрішнього контролю на підприємстві / С.І. Букіта [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/808>.