

КОНТРОЛЬ ЯК ОСНОВА УПРАВЛІННЯ СПІЛЬНОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ БЕЗ СТВОРЕННЯ ЮРИДИЧНОЇ ОСОБИ: СТАН ТА ПРОБЛЕМИ

*Висвітлено аспекти контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.
Запропоновано класифікацію контролю для потреб управління спільною діяльністю.
Визначено основні об'єкти, функції та критерії контролю*

Постановка проблеми. У сучасних умовах, конкурентних стосунків, що характеризуються збільшенням в українській практиці такої форми господарювання як спільна діяльність без створення юридичної особи, виникає необхідність посилення уваги теоретиків і практиків управління до питань контролю такої діяльності. Згідно із зарубіжною практикою, що діє, контроль спільної діяльності без створення юридичної особи це, перш за все систематичний збір інформації для забезпечення органів управління спільною діяльністю інформаційною базою для прийняття оперативних і стратегічних рішень. Одним з найважливіших елементів управління спільною діяльністю без створення юридичної особи є спільний контроль, який як забезпечує можливість ухвалення ефективних управлінських рішень, так і їх виконання.

Однак основні аспекти контролю спільної діяльності без створення юридичної особи в Україні не визначені, що в свою чергу зумовлює актуальність наукового дослідження даного питання.

Стан вивчення проблеми. Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи є важливим елементом менеджменту, який забезпечує достовірність і зрозумілість показників фінансових звітів. Коло питань, пов'язаних з методологією, організацією та розвитком контролю спільної діяльності без створення юридичної особи в сучасних умовах господарювання, не дістало належного висвітлення в науковій і практичній літературі в Україні. Необхідність осмислення нових підходів до розкриття концепції контролю спільної діяльності без створення юридичної особи з боку вирішення його методології та організації в умовах розвитку ринкових відносин, зумовлює важливість обґрунтування потреби у формуванні в системі контролю спільної діяльності без створення юридичної особи інформації про процеси на підприємстві. Проте ряд актуальних питань залишається нерозкритим, спостерігається неоднозначне тлумачення важливих категорій та понять. Для введення контролю спільної діяльності без створення юридичної особи у практику вітчизняних підприємств та його розвитку доцільним є використання досвіду контролю, обліку та аудиту в Україні, критичне вивчення відповідного зарубіжного досвіду, його адаптація до функціонування українських суб'єктів підприємництва в умовах ринку, обґрунтування шляхів подальшого розвитку цієї системи в нашій державі.

Мета дослідження. Вивчення теоретичних і практичних аспектів даного питання, розроблення власних рекомендацій щодо порядку проведення контролю спільної діяльності без створення юридичної особи і його відображення .

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значний внесок у дослідження спільної діяльності без створення юридичної особи зробили такі вітчизняні науковці та практики: Привалова Н.Є., Шестерняк М.М. [9], Білова Н., Бобро А., Верхогляд В., Рєзнікова В.В. [8], Онищенко В.О [6]. Однак основою їх досліджень було розкриття правового та облікового нюансів даного питання, а аспекти контролю був залишений поза увагою вчених або розглядався поверхнево.

Викладення основного матеріалу. У системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку контроль – це можливість управляти фінансовою і господарською політикою компанії з тим, аби отримувати вигоди від її діяльності, а спільний контроль – це договірний погоджений розподіл контролю над економічною діяльністю [5].

Не дивлячись на те, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12“Фінансові інвестиції” є аналогом МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах”, в даному положенні лише вказується термін “спільний контроль”, а не визначені умови спільного контролю, вони встановлюються договором про спільну діяльність, для цілей бухгалтерського обліку, тобто умовами договору повинен встановлюватися розподіл між учасниками обов’язків за фінансовою і іншою спільно здійснюваною діяльністю з метою здобуття економічних вигод або доходу. По цьому, спробуємо розглянути підходи закладені в МСБО 31 “Частки у спільних підприємствах” при використанні спільного контролю у вітчизняній практиці, в рамках чинного законодавства.

Договір про спільну діяльність встановлює спільний контроль над діяльністю, що у свою чергу є гарантією того, що жоден з учасників не має можливості встановити одноосібний контроль над спільною діяльністю без створення юридичної особи. Даний договір визначає рішення в областях, що грають важливу роль в досягненні цілей спільної діяльності, які вимагають згоди всіх учасників, і ті рішення, прийняття яких можливо певною більшістю учасників. Договір про спільну діяльність оформляється в письмовій формі і повинен стосуватися наступних питань:

- а) діяльність, тривалість і зобов’язання за звітністю спільної діяльності;
- б) призначення ради директорів або еквівалентного органу управління спільною діяльністю і права голосу учасників;
- в) внески учасників;
- г) розподіл між учасниками спільної діяльності обсягу виробництва, доходів, витрат або результатів такої діяльності.

Отже, наявність договору про спільну діяльність, умовами якого встановлюється спільний контроль, відрізняє долі участі підприємців в спільній компанії від інвестицій в асоційовану компанію, при яких інвестор має значний вплив, і від інвестицій в дочірню компанію, при яких інвестор володіє повноваженнями за управлінням фінансовою і оперативною політикою компанії, тобто контролює її. Таким чином, щоб краще зрозуміти суть спільного контролю спільною діяльністю без створення юридичної особи необхідно спочатку розкрити механізм функціонування самого контролю, виявити особливості різних його складових, а потім вказати на відмінності просто контролю від спільного контролю.

До функцій контролю часто відносять оперативну, захисну, регулятивну інформативну, комунікативну і превентивну. Все різноманіття дій, здійснюваних для організації контролю умовно можна згрупувати на три блоки:

- належна система бухгалтерського обліку;
- контрольне середовище;
- окремі засоби контролю.

Розглянемо кожен з цих блоків за матеріалами українських та зарубіжних вчених. Бухгалтерський облік – це впорядкована система збору, реєстрації і узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов’язання організацій і їх русі шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій [6].

Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов, Е.В. Старовойтова під системою бухгалтерського обліку розуміють сукупність форм і методів застосовуваних економічним суб'єктом для організації і ведення бухгалтерського обліку майна і зобов'язань, підготовки бухгалтерської звітності [2]. Э. Арене і Дж. Лоббек вважають, що мета облікової системи організації - полягає у визначенні, накопиченні, класифікації, аналізі, реєстрації і представленні звітності про господарські операції і забезпечення обліку пов'язаних з нею активів [1].

Э. Арене і Дж. Лоббек також під середовищем контролю розуміють дії заходи і процедури, які відображають загальне відношення вищих кругів адміністрації, директорів і власників організації до контролю і важливість контролю для цієї організації. Контрольне середовище розуміється також як загальне відношення поради директорів і менеджменту до необхідності здійснення контролю в організації і дії, що робляться в зв'язку з цим. Контрольне середовище дозволяє забезпечити необхідну структуру і передумови для досягнення головних завдань системи внутрішнього контролю.

Під засобами контролю Ю.Ю. Кочинев розуміє конкретні контрольні заходи, встановлені керівництвом і здійснювані співробітниками в ході господарської діяльності [4]. С.М. Бичкова і А.В. Газарян вважають, що засоби контролю, тобто конкретні дії і заходи, витікають з розробленої керівництвом облікової політики організації і служать для її реального втілення [3].

До найбільш поширених засобів контролю Ю.А. Данилевский, С.М. Шапигузов, Н.А. Ремизов і Е.В. Старовойтова відносять, наприклад:

- розпорядчі підписи на документах керівника і головного бухгалтера або інших уповноважених осіб;
- внутрішні і зовнішні звірки розрахунків;
- зустрічні взаємоперевірки бухгалтерських записів;
- перевірку правильності здійснення документообігу;
- планові і раптові інвентаризації майна і зобов'язань економічного суб'єкта відповідно до встановленого порядку;
- здійснення заходів, направлених на обмеження несанкціонованого доступу до активів економічного суб'єкту.

У літературі до контрольного середовища прийнято відносити організаційну структуру економічного суб'єкту, порядок підготовки бухгалтерської звітності для зовнішніх користувачів, порядок ведення управлінського обліку і підготовки звітності для внутрішніх цілей. Ми вважаємо, що система бухгалтерського обліку є, з одного боку, складовою частиною контрольного середовища, а з іншого – інформаційною базою внутрішнього контролю. Даній точки зору дотримується і А.В. Газарян, який пише, що найважливішим елементом середовища внутрішнього контролю є належна система бухгалтерського обліку. Розглянувши специфіку внутрішнього контролю можна перейти до розкриття змісту спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи.

Вибір форми спільного контролю залежить від складності організаційної структури, кількості суб'єктів, що беруть участь, видів і масштабів діяльності, доцільності охоплення спільним контролем різних сторін спільної діяльності, стосунки учасників спільної діяльності без створення юридичної особи до спільного контролю, розподіл контролю між учасниками. Організація внутрішнього контролю у формі спільного контролю властива всім організаціям-учасникам спільної діяльності, для яких характерні:

- ускладнена організаційна структура;
- різноманітність видів діяльності і можливість їх кооперації;

– прагнення органів управління отримувати досить об'єктивну і незалежну оцінку дій управлінців.

Контроль спільної діяльності без створення юридичної особи запропоновано нами класифікувати і за значимістю суб'єктів спільного контролю з точки зору їх участі в загальній діяльності. Суб'єкти спільного контролю – це учасники спільної діяльності без створення юридичної особи, що здійснюють спільний контроль безпосередньо або пропорційно за внесками у спільну діяльність, за доходами і витратами в рамках спільної діяльності і за процесом спільної діяльності в цілому для ухвалення своєчасних управлінських рішень. Важливі класифікаційні ознаки спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи представлені нами на рис. 1. Організація спільного контролю спільної діяльності знаходиться під дією наступних чинників:

- відношення учасників спільної діяльності до внутрішнього контролю;
- зовнішні умови функціонування спільної діяльності, її розміри, масштаби і види діяльності;
- кількість і регіональне місце положення її учасників;
- стратегічні установки, цілі і завдання;
- ступінь механізації і комп'ютеризації діяльності;
- ресурсне забезпечення.

Організація спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи – це багатоступінчастий процес, що включає наступні етапи:

1. Критичний аналіз і зіставлення цілей спільної діяльності без створення юридичної особи з прийнятим курсом дій, стратегії і тактики, з видами діяльності, розмірами, а також з її можливостями;

2. Розробка і документальне закріплення облікової політики в рамках спільної діяльності без створення юридичної особи, а також комплексу заходів, здатних привести цю діяльність до найкращого фінансового результату. Такими документами можуть бути положення про фінансову, виробничо-технологічну, інноваційну, постачальницьку, збутову, інвестиційну, облікову і кадрову політики організацій учасників. Документальне закріплення облікової політики організації-учасника дозволить здійснювати попередній, поточний і подальший контроль всіх аспектів спільної діяльності без створення юридичної особи;

3. Аналіз ефективності існуючої структури управління, її коригування. Необхідно розробити положення про організаційну структуру, в якому мають бути описані всі організаційні ланки з вказівкою адміністративній, функціональній, методичній підлеглості напрямів їх діяльності, функції, які вони виконують, встановлений регламент їх взаємин, права і відповідальність, показано розподіл видів продуктів, ресурсів, функцій управління по цих ланках. Необхідно розробити (уточнити) план документації і документообігу, штатний розклад, посадові інструкції з вказівкою прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці;

4. Розробка формальних типових процедур спільного контролю конкретних фінансових і господарських операцій спільної діяльності. Це дозволить упорядкувати взаємини учасників з приводу контролю фінансово – господарської діяльності, ефективно управляти ресурсами, оцінювати рівень достовірності (якості) інформації для прийняття управлінських рішень всіма учасниками договору про спільну діяльність.

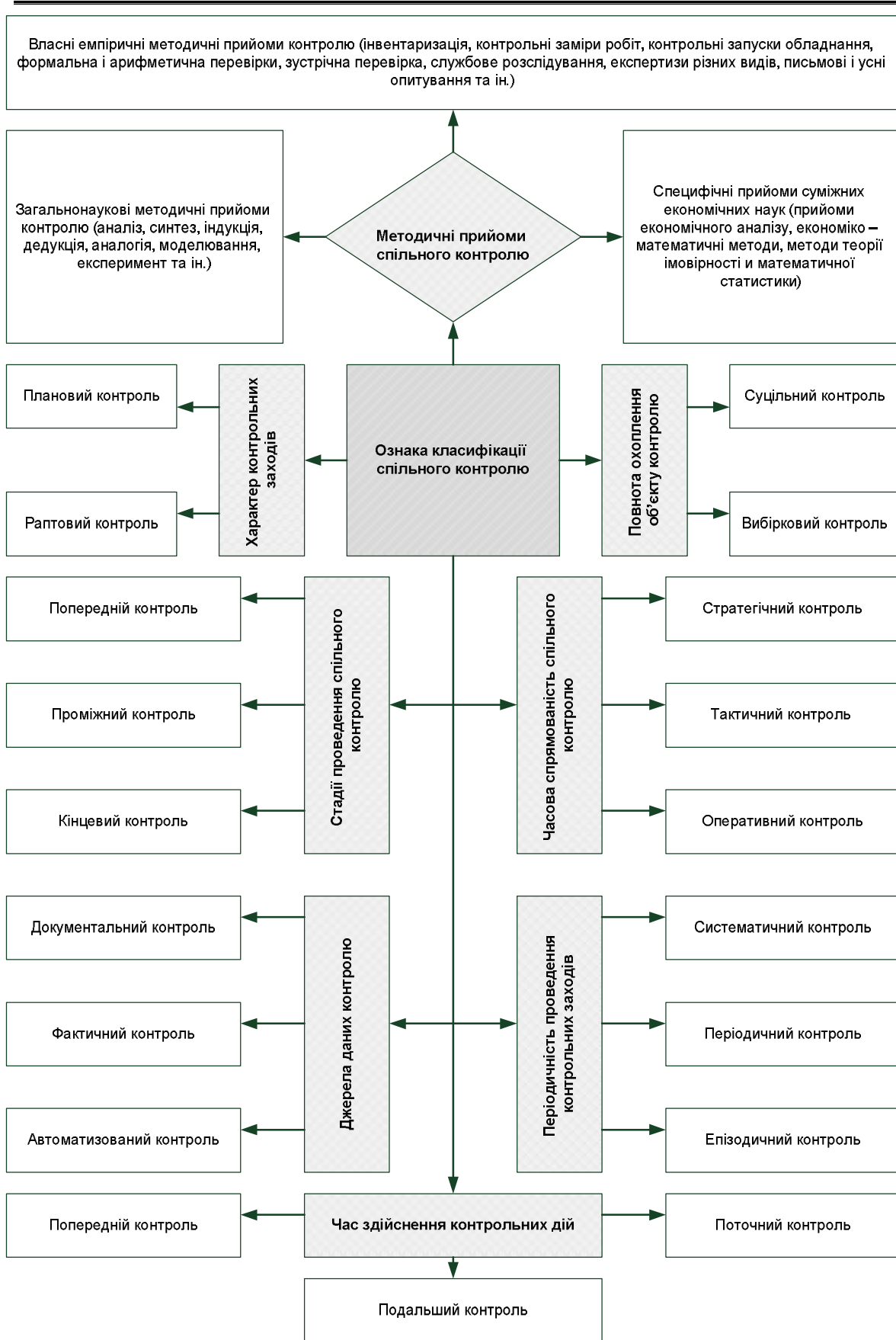


Рис. 1. Загальна класифікація контролю спільної діяльності без створення юридичної особи

На нашу думку основними критеріями спільного контролю спільної діяльності без створення юридичної особи є:

1. Підконтрольність кожного суб'єкту спільного контролю;
2. Недопущення концентрації прав первинного контролю в руках одного учасника. Зосередження первинного контролю в одних руках може привести до зловживання;
3. Спільний контроль спільної діяльності без створення юридичної особи не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості і участі посадових осіб, керівників спільною діяльністю;
4. Розподіл контрольних функцій, спільного контролю і вживані методи мають бути доцільними.
5. У областях, що мають стратегічне значення, має бути налагоджений спільний контроль, навіть якщо ця область насилу піддається виміру за принципом "витрати – ефект";
6. За великими операціями рішення необхідно приймати на загальних зборах учасників спільної діяльності без створення юридичної особи;
7. Регламентація діяльності на основі спеціальних схем послідовності операцій. Такі схеми повинні містити необхідну інформацію про розподіл обов'язків, санкціонування операцій та процедурах спільного контролю.

В цілях спільного контролю аналізують і оцінюють процедури управлінських рішень, включаючи:

- процедури визначення обсягу, загальної економічної й іншої ефективності;
- процедури аналізу і оцінки фінансових потоків проектів (включаючи їх прогнозування);
- методи оптимізації термінів реалізації проектів;
- методики оцінки ефективності проектів;
- методи аналізу і оцінки проектних ризиків;
- процедури і методи аналізу фінансових вкладень;
- процедури внутрішнього контролю виконання прийнятих рішень.

Спільні контролери повинні забезпечувати досягнення стійкого потоку грошових коштів, що дозволяє підтримувати фінансову стабільність; узгодження проектів за обсягами ресурсів, що виділяються, і термінах реалізації виходячи з критерію досягнення максимального загального ефекту від спільної діяльності без створення юридичної особи; ефективно розпорядження.

При спільній діяльності без створення юридичної особи спільний контроль набуває характеру основи, присутньої на всіх рівнях управління, і забезпечує оптимальний хід бізнес-процесів на всіх стадіях процесу управління (планування, організація, регулювання, облік, аналіз).

Основними цілями спільного контролю на нашу думку є:

- зниження фінансових втрат при спільній діяльності;
- своєчасна адаптація організацій учасників спільної діяльності до змін в економіці;
- збереження і ефективне використання всіляких ресурсів і потенціалів організацій учасників.

Спільний контроль спільної діяльності без створення юридичної особи в українських умовах залежить від взаємин між організаціями учасників і найбільш актуальний при здійсненні спільної діяльності у формі без створення юридичної особи.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В цілому, грамотна організація системи контролю спільної діяльності без створення юридичної особи на рівні виконавця, мікро - і макрорівні, дозволяє забезпечити дотримання вимог, що пред'являються до ведення бухгалтерського обліку в організаціях зайнятих спільною діяльністю, достовірність облікових даних, а значить і наявність можливостей для комплексного аналізу спільної діяльності з метою ухвалення раціональних управлінських рішень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Арене Э. Аудит / Э. Арене, Дж. Лоббек; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
2. Аудит: [учебное пособие] / [Данилевский Ю.А., Шапигузов С. М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В.]. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 544 с.
3. Бычкова С.М. Планирование в аудите / С.М. Бычкова, А.В Газарян. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 264 с.
4. Кочинев Ю.Ю. Аудит / Ю.Ю. Кочинев. – СПб.: Питер, 2002 г. – 544 с.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 “Частки у спільних підприємствах” / Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. ; [за ред. С.Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних аудиторів та бухгалтерів України, 2005. – 1272 с.
6. Онищенко В.О. Актуальні питання спільної діяльності в Україні / В.О. Онищенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 39-43.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 року № 91, з наступними змінами. // Бухгалтерія. – 2007. - Збірник систематизованого законодавства. Випуск 1.
8. Резнікова В.В. Проблемні аспекти здійснення спільної господарської діяльності в Україні / В.В. Резнікова // Право України. – 2005. – № 2. – С. 48-51.
9. Шестерняк М.М. До питання сутності спільної діяльності / М.М. Шестерняк // Економічний простір. – 2009. – № 23/2. – С. 125 – 130.