

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті розглянуті організаційні та методологічні проблеми формування системи внутрішнього контролю в управлінні діяльністю підприємств. Обґрунтовано концептуальні підходи до вдосконалення внутрішнього контролю.

Ключові слова: внутрішній контроль, бухгалтерський контроль, управлінський контроль.

The article considers organizational of methodological problems of formation of internal control in the management of agricultural enterprises. Conceptual approaches to improving internal control are proved.

Keywords: internal business control, accounting control, management control.

В статье рассмотрены организационные и методологические проблемы формирования системы внутреннего контроля в управлении деятельностью предприятий. Обоснованы концептуальные подходы к совершенствованию внутреннего контроля.

Ключевые слова: внутренний контроль, бухгалтерский контроль, управленческий контроль.

Вступ. В умовах розвитку та удосконалення управління підприємством важливого значення набуває сприяння внутрішнього контролю на якість роботи та ефективність виробництва. Система внутрішнього контролю є важливим елементом загальної структури управління підприємством. Внутрішній контроль є важливим механізмом управління для підприємства, який своєчасно забезпечує інформацією всі рівні керівництва, що дозволяє контролювати виконання господарських планів і завдань, а також раціонально використовувати матеріальні, трудові і фінансові ресурси.

Аналіз останніх досліджень. Питання внутрішнього контролю висвітлювали у працях зарубіжні та вітчизняні науковці, такі як: В.Д. Андрєєв, М.Т. Білуха, В.В. Бурцев, Ф.Ф. Бутинець, А.В. Грилицька, Л.В. Мельянюкова, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, М.М. Коцуатрий, М.Д. Корінська, Л.В. Нападовська, Л.О. Сухарева, В.П. Пантелєєв, А.А. Пилипенко, С.О. Шохін, В.М. Яценко та інші, але питання доцільності впровадження внутрішнього контролю залишається недостатньо розкритими і потребують подальших досліджень.

У вищезазначених працях авторами розглянуто фундаментальні питання теорії і практики контролю господарської діяльності вітчизняних підприємств, накопичено досвід з організації контрольних процедур, але, на жаль, до цього

часу існує достатньо невирішених проблем, що зумовлено динамічним розвитком інформаційної системи бухгалтерського обліку та потребами управління.

Методика досліджень. Необхідно зазначити, що методика проведення системи внутрішнього контролю вітчизняними науковцями досліджена недостатньо, що обумовлює необхідність більш детального аналізу даного явища та окреслення основних перспектив подальших досліджень.

Функції контролю визначаються метою його проведення. Метою контролю є спостереження та перевірка відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт шляхом виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих рішень.

Об'єктивна необхідність, сутність і значення контролю визначаються структурою державного та суспільного устрою країни. При цьому слід зазначити, що управління господарськими процесами в державі без належної організації економічного контролю неможливе. Основною метою контролю є запобігання відхиленням від заданої програми у діяльності суб'єктів управління, а в разі виявлення відхилень – приведення керованої системи в стійке положення за допомогою всіх існуючих регуляторів.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження системи організації внутрішнього контролю в управлінні підприємством. Невід'ємною складовою управління є процес спостереження та процес виконання завдань, що і властиве внутрішньому контролю на підприємстві. Тому необхідність правильної організації і проведення внутрішнього контролю є актуальним для підприємств будь-якої сфери діяльності.

Результати дослідження. Сучасні умови розвитку економічних та соціальних відносин обумовлюють проведення радикальних змін щодо організації та методики внутрішнього контролю.

Залежно від визначення терміна «внутрішній контроль» виводять його мету, об'єкти, суб'єкти, функції та завдання. Розглянувши наукові погляди сучасних вчених, досить часто натрапляємо на саме визначення «внутрішнього контролю», але не існує єдиної думки стосовно трактування цього поняття.

Т.В. Ковтун зауважує, що внутрішній контроль – це процес, спрямований на досягнення стратегічних довгострокових цілей кампаній, що і є результатом дій керівництва з планування, організації, моніторингу діяльності підприємства в цілому та його окремих підрозділах [1].

Л.О. Сухарева, І.Н. Дмитренко та М.В. Борисенко вважають, що внутрішній контроль – це контроль діяльності управлінського персоналу, особливо бухгалтерського, структура якого складається з трьох елементів: умова (середовище) контролю, система бухгалтерського обліку, процедури контролю [2].

Такої ж думки науковці Ч.Т. Хорнгрен та Дж. Фостер, які визначають внутрішній контроль як комплекс бухгалтерського та управлінського контролю, що допомагає забезпечити відповідність рішень, прийнятих в організації, з реалізацією їх на практиці [3].

На думку В. М. Мельника та інших, внутрішній контроль – це форма зворотного зв'язку, за допомогою якого управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкта та реалізовує управлінські рішення [4].

Здійснивши аналіз праць вітчизняних та зарубіжних вчених щодо визначення сутності внутрішнього контролю, можна зробити висновок, що трактування терміна «внутрішній контроль» є досить неоднозначним та різним. На нашу думку, всі ці визначення мають право на існування, хоча не без нюансів. У ході аналізу підходів до визначення внутрішнього контролю в науковій та навчальній літературі ми виявили декілька проблемних питань щодо трактування сутності внутрішнього контролю, як-от: ототожнення внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю; неоднозначність визначення понять; неповнота визначення зазначених понять.

У процесі систематизації різних наукових поглядів, можна стверджувати, що внутрішній контроль становить собою структуру і відповідну сукупність методів і прийомів, що використовуються особами, які виражають інтереси конкретного підприємства. Внутрішній контроль варто розглядати як складову структуру всіх функцій у загальній системі управління.

Внутрішній контроль відображає систему спостережень і перевірки відповідності господарських процесів ухваленим управлінським рішенням, з метою виявлення відхилень від виконання поставлених завдань і вживання заходів із усунення виявлених порушень. Основною проблемою системи внутрішнього контролю є недосконале законодавство, через що вона функціонує без базового закону, який б визначав мету, об'єкт, суб'єкт, функції та завдання.

Залежно від суб'єктів, що здійснюють контроль, розрізняють такі види контролю:

- зовнішній – проводиться зовнішніми органами управління та нагляду;
- внутрішній, що реалізується підприємством у процесі його управління.

На відміну від різних форм зовнішнього контролю, які носять переважно разовий характер, внутрішній контроль застосовується залежно від цілей і завдань управління підприємством на постійній основі.

Міжнародним стандартом аудиту надається таке визначення поняття внутрішнього контролю. Внутрішній контроль – це процес, на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану вивченість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно:

- достовірності фінансової звітності;
- ефективності діяльності;
- дотримання застосовуваних законів та нормативних актів.

Таким чином внутрішній контроль здійснюється для усунення визначених ризиків бізнесу, які загрожують досягненню з будь-яких визначених цілей.

Визначення цілей внутрішнього контролю розкриває зміст процесів, які повинен дослідити та оцінити аудитор.

По-перше, система внутрішнього контролю спрямована на забезпечення процесу формування достовірної фінансової звітності. Тільки ґрунтуючись на якісній та своєчасно отриманій інформації про наслідки виконання управлінських рішень, користувачі (як внутрішні, так і зовнішні) можуть мати можливість зробити правильні висновки й прийняти відповідне рішення. В цьому сенсі аудитор повинен вивчити такі питання:

– наскільки надійний процес підготовки інформації, яку містять показники фінансової звітності. Головне місце в цьому процесі, зрозуміло, належить системі бухгалтерського обліку. Саме в системі бухгалтерського обліку здійснюється накопичення і систематизація інформації про факти господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку і на рахунках бухгалтерського обліку. Таким чином, аудитор вивчає технологію бухгалтерського обліку, яка застосовується на підприємстві. Технологія бухгалтерського обліку кожного підприємства формується на підставі застосовуваної на ньому облікової політики, робочого плану рахунків, форми обліку (комп'ютеризованої, журнально-ордерної, меморіально-ордерної).

– наскільки ефективний процес передачі фінансової інформації. Якість інформації визначається її вчасністю. За своїм характером показники фінансової звітності відносяться до історичної інформації, тобто вони розкривають зміст та наслідки операцій, які вже відбулися. Тому існує проблема часового обмеження актуальності фінансової інформації. Як правило, в кожній країні існують установлені нормативними документами терміни підготовки фінансової звітності для зовнішніх користувачів, крім того, можуть встановлюватися внутрішньо корпоративні терміни звітування (наприклад, у випадках коли необхідно готувати консолідовані звіти).

По-друге, система внутрішнього контролю повинна забезпечувати ефективність діяльності підприємства. Діяльність підприємства базується на використанні матеріальних фінансових та трудових ресурсів. Тому реалізація цього завдання повинна забезпечуватися в двох основних площинах. Спочатку система внутрішнього контролю здійснює фактичний контроль зберігання ресурсів, а потім виконує функцію, яка спрямована на їх ефективне використання. Отже, аудитор вивчає, наскільки надійні процедури системи внутрішнього контролю, які в свою чергу спрямовані на забезпечення зберігання ресурсів підприємства. У процесі дослідження системи внутрішнього

контролю аудитор визначає ступінь надійності умов зберігання матеріальних активів (матеріальні активи не повинні розкрадатися, незаконно привласнюватися чи випадково знищуватися);

– наскільки ефективно використання ресурсів підприємства. Контроль ефективності використання ресурсів пов'язаний, перш за все, з тим, що на підприємстві необхідно запобігати та відслідковувати виникнення непродуктивних. Управління ефективністю використання ресурсів базується на застосуванні методів планування. Перед початком нового бюджетного року складаються та затверджуються плани витрат. Внутрішня оперативна звітність підприємства повинна своєчасно фіксувати рівень фактичних витрат, що дає можливість управлінському персоналу порівнювати поточні витрати з запланованими й здійснювати аналіз відхилень. Виконання системою внутрішнього контролю цього завдання можливе за наявності на підприємстві процедур планування, затвердження нормативів використання всіх видів ресурсів, використання методів оперативного управління і т.д. Таким чином, аудитор повинен спочатку ознайомитися з тим, які існують на підприємстві елементи внутрішнього контролю, направлені на виконання завдання ефективного використання ресурсів, а потім зробити оцінку з позицій їх надійності.

По-третє. Внутрішній контроль на підприємстві повинен забезпечувати дотримання застосовуваних законів та нормативних актів.

Науковці вирішення питання організації внутрішнього контролю на підприємстві покладають на власника або керівника підприємства. Так М.Т. Білуха вважає, що внутрішній контроль відповідає за контрольні функції, які здійснюються власниками підприємств, організацій і установ відповідно до діючого законодавства [5].

На думку Р.І. Криницького, внутрішнім контролем є контроль, який здійснюється службами конкретного об'єднання, організації, підприємства. Безпосереднім організатором внутрішнього контролю він вважає керівника підприємства [6]. Внутрішній контроль за діяльністю, яка здійснюється на підприємствах, в організаціях і фірмах на переконання В.Г. Жили повинен виконуватись їх керівниками і фахівцями, а також штатними працівниками служби внутрішнього контролю на підприємстві [7].

Отже, узагальнивши різні погляди науковців, суб'єкти внутрішнього контролю можна розподілити на наступні рівні:

- 1 рівень – ревізійна комісія, наглядова рада;
- 2 рівень – керівництво підприємства;
- 3 рівень – головні та провідні фахівці;
- 4 рівень – служба внутрішнього контролю на підприємстві;
- 5 рівень – працівники підприємства, які виконують функцію самоконтролю.

Тому за бажанням і можливостями власника підприємства внутрішній контроль на підприємстві доцільно здійснювати через створений відділ внутрішнього контролю і аудиторські фірми.

Головними об'єктами внутрішнього контролю є структура та склад активів підприємства, склад та розмір доходів і витрат.

Одним із головних завдань внутрішнього контролю є ведення боротьби з малоефективним використанням матеріальних, фінансових і трудових ресурсів. Як функція управління, внутрішній контроль виконує такі завдання:

- дає інформацію щодо процесів, які відбуваються в суб'єкта господарювання;
- допомагає приймати найдоцільніші рішення із загальних і спеціальних питань розвитку підприємства;
- дає можливість судити про правильність прийнятих рішень, своєчасність і результативність їх виконання;
- дає змогу своєчасно виявити й усунути ті умови і фактори, які не сприяють ефективному веденню виробництва і досягненню поставленої мети;
- дає змогу скоригувати діяльність суб'єкта господарювання або окремих його виробничих підрозділів;
- дає можливість установити, які саме служби і підрозділи підприємства, а також напрями його діяльності сприяють досягненню поставленої мети і підвищенню результативності діяльності підприємства.

Система внутрішнього контролю включає три основні елементи:

- середовище контролю;
- систему бухгалтерського обліку;
- незалежні процедури перевірки.

Середовище контролю, де відбуваються операції, - це заходи і записи, які характеризують загальне ставлення керівництва і власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, значення діючої системи внутрішнього контролю для підприємства. До факторів середовища контролю належать: діяльність керівництва; політика та методи керівництва; організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління і відповідальності; управлінські методи контролю, в тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

Система бухгалтерського обліку - це заходи і записи підприємства, шляхом яких бухгалтерські операції оформлюються в реєстрах бухгалтерського обліку. Така система визначає, збирає, аналізує, підраховує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції та інші заходи.

Незалежні процедури перевірки - це аудиторські процедури, які використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових реєстрах, а також чи всі помилки в процесі

ведення справ і реєстрації даних щодо них виявляються максимально швидко. Це означає, що процедури контролю дають упевненість у тому, що мета контролю за забезпеченням повноти, точності, законності, захисту активів і файлів даних будуть досягнуті та буде видана надійна фінансова інформація.

Необхідною умовою підвищення ефективності фінансового контролю є:

- введення жорсткого внутрішнього контролю за дотриманням посадовими особами чинного законодавства, притягнення до суворої дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних осіб;

- підвищення якості інформаційно-аналітичних матеріалів за результатами проведених ревізій та перевірок, що надсилаються керівникам центральних і місцевих органів влади, підприємств, установ і організацій;

- підвищення оперативності та якості розгляду звернень громадян про факти порушення законодавства з фінансових питань;

- запровадження телефонної «гарячої лінії» з питань дотримання працівниками служб чинного законодавства.

Враховуючи зазначене, відділ внутрішнього контролю підприємств повинен розглядатися як незалежний підрозділ, який періодично здійснює перевірки та оцінює:

- повноту та своєчасність обліку;
- об'єктивність та достовірність фінансової та іншої звітності ВНЗ;
- дотримання методології обліку відповідно до чинного законодавства.

У Міжнародних стандартах аудиту внутрішній контроль (аудит) розглядається як діяльність оцінювання, організована у межах суб'єкта господарювання і виконується окремим відділом. Основними функціями внутрішнього контролю є перевірка, оцінювання та моніторинг ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та її відповідності чинному законодавству.

Відділ внутрішнього контролю має виконувати такі завдання: сприяти організації належної системи фінансового та податкового обліку; виконувати вимоги чинного законодавства України; створювати ефективну, достовірну та повну обліково-інформаційну систему для потреб управління; своєчасно виявляти порушення і недоліки у веденні первинного, аналітичного та синтетичного обліку й складання звітності з метою їх виправлення та недопущення у майбутньому.

Розглянувши суб'єкти, об'єкти та завдання внутрішнього контролю, можна визначити призначення контролю, а саме:

- попередження незаконних фінансових господарських операцій;
- виявлення порушень та встановлення їх причин;
- набуття передового досвіду управління підприємством.

Внутрішній контроль, як функція управління, є засобом зворотного зв'язку між об'єктом управління й органом управління, інформуючи про дійсний стан об'єкта і фактичне виконання управлінських рішень.

Висновки. Отже, 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 і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети, та доведення цієї інформації до органів управління. З метою успішного функціонування підприємства, підвищення рівня рентабельності, збереження та збагачення його активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого є повсякденний внутрішній контроль. Система контролю має бути економічно вигідною, тобто затрати на її функціонування мають бути меншими за витрати підприємства через її відсутність. Якщо система внутрішнього контролю буде функціонувати ефективно, це дасть змогу скоротити витрати на проведення внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль повинен бути на підприємствах надійним, безперервним і поширюватись на всі види господарської діяльності. Для цього потрібно розрізнити внутрішній контроль залежно від суб'єктів його здійснення, що дозволить вчасно виявити порушення і запобігти значним втратам.

Список використаних джерел

1. Ковтун Т.В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства / Т.В. Ковтун // Вісник Хмельницького національного університету. - 2009. - № 6. - Т. 1. - С. 165-170.
2. Сухарева Л. Внутренний финансовый контроль: история исследования, состояние и перспективы / Л. Сухарева, И.Н. Дмитренко, М.В. Борисенко // Вісник Львівської комерційної академії. Львів: Львівська комерційна академія, 2004. - № 16. - 536 с. - С. 84-91.
3. Хорнгрэн Ч.Т. Бухгалтерский учт: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрэн та Дж. Фостер. - М.: «Финансы и статистика», 1995. - 416 с.
4. Мельник В.М. Ревизия и контроль: [учеб. пособие]/В.М. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. - 520 с.
5. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту: Підручник. / М.Т. Білуха - К.: ПП «Влад і Влада», 1996 - 320с.
6. Криницький Р.И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерського учета / Р.И. Криницький. - М.: «Финансы и статистика», 1990. - 118 с.
7. Жила В.Г. Ревизия и аудит / В.Г. Жила. - К.: МАУП, 1998. - 96 с.