

КРИТЕРІЇ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено особливості та систематизовано критерії оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю з метою подальшого удосконалення методичних підходів до оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства

Постановка проблеми. Процес оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю є важливим компонентом діагностики та моніторингу функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві. Система оцінки якості покликана підвищити ефективність діяльності суб'єктів внутрішнього контролю, надати змогу встановити відповідність результатів перевірки встановленими вимогам та виявити ті аспекти роботи, які потребують покращення.

На сьогодні серед вітчизняних дослідників немає єдиної точки зору щодо системи критеріїв і показників, що дають змогу всебічно охарактеризувати рівень якісного виконання функцій суб'єктами внутрішнього контролю. Забезпечення якості стимулює суб'єктів внутрішнього контролю удосконалювати свою роботу і гарантує розвиток контрольної діяльності. Розробка критеріїв оцінки якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю, з однієї сторони, дозволяє зібрати необхідну інформацію для планування і організації контрольної діяльності, а з іншої – підвищити мотивацію зазначених суб'єктів та скоригувати їх поведінку. Враховуючи роль процесу оцінки якості контрольної діяльності на підприємстві, вважаємо, що потребує перегляду й уточнення як склад критеріїв, застосованих до оцінки роботи суб'єктів внутрішнього контролю, так і їх значення.

Мета дослідження. Дослідження переліку та змісту критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю в процесі проведення перевірок.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням виокремлення різних підходів до оцінки ефективності та якості системи внутрішнього контролю присвятили свої праці В.Д. Андреев, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговська, Р.О. Костирко, В.Ф. Максимова, В.П. Пантелєєв, Л.О. Сухарева, В.О. Шевчук та інші, які безумовно формують базис для нових розробок та напрацювань в сфері методології внутрішнього контролю. Проте в економічній літературі недостатньо розроблені питання формування системи оцінки якості виконання контрольних процедур. Для оцінки якості системи внутрішнього контролю як складової оцінки її ефективності вітчизняні вчені пропонують використовувати окремі показники, а також надають рекомендації, спрямовані на підвищення дієвості контролю, що мають локальний характер. Обмеженість наявних методик оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та розробки критеріїв оцінки її якості зумовлюють актуальність проведеного дослідження.

Викладення основного матеріалу дослідження. Якість є однією з найважливіших детермінант ефективності діяльності підприємства. Вплив на результативність діяльності підприємства раціональності та якості виконання контрольних функцій зумовлює потребу розробки ряду критеріїв їх оцінки якості. За допомогою критеріїв оцінки якості можна здійснити оцінку та аналіз дотримання правових норм та законів, адекватності існуючих систем та процедур, економії коштів, результативності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

При розробці будь-якого виду критеріїв, слід враховувати наступні характеристики їх прийнятності:

а) значимість: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;

б) повнота: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це потрібно, показники подання та розкриття;

в) надійність: надійні критерії дозволяють давати прийнятну несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудитором з подібною кваліфікацією;

г) нейтральність: нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків;

д) зрозумілість: зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням [4].

Розробка критеріїв оцінки якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю повинна базуватися на принципах об'єктивності, і не залежати від того, хто виконує такі функції. Саме розроблені критерії оцінки якості визначають, яким чином повинна виконуватися кожна функція і кожна дія, щоб відповідати вимогам та задовольняти інтереси власників підприємства. У випадку коли критерії оцінки якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю розроблені, і власник, і працівники розуміють який результат очікується від їх роботи, це в подальшому забезпечує її ефективність.

Погоджуємось з проф. В.Ф. Максимовою, що "якість внутрішнього економічного контролю – це об'єктивно існуюча категорія, що відображає реальні властивості цієї діяльності та обумовлена її цілеспрямованістю, методами та способами здійснення, взаємозв'язком з іншими функціями управління" [2, с. 149].

Система управління якістю має включати відповідні механізми, процедури й інструменти, що забезпечують: високу якість проведення контрольних заходів; досягнення поставленої мети й отримання достовірних результатів контрольних заходів; прийняття відповідних заходів, що унеможливають повторення виявлених помилок, і тим самим підвищують якість діяльності контрольного органу [5].

В частині оцінки якості системи внутрішнього контролю слід виокремити праці проф. В.Ф. Максимової. Зокрема, автор пропонує розглядати ефективність внутрішнього контролю за допомогою кількісних та якісних показників, та визначає що, якісні судження не мають числового вираження. Проф. Максимова В.Ф. пише, що "якість контролю визначається ступенем досконалості його функціональних елементів: структура органів контролю; цільове спрямування системи; організація контролю; кадрове забезпечення; методика контролю; обробка результатів контролю" [3, с. 345].

Як зазначають Л.О. Сухарева, А.М. Садекова – "якість підсистеми бухгалтерського контролю визначається ступенем досконалості організації та ефективності функціонування підсистем бухгалтерського контролю. Якість підсистеми бухгалтерського контролю слід визначити рівнем осмислення основної мети системи управління підприємством, віддзеркаленням її вимог у політиці (філософії) контролю, тобто якість підсистеми бухгалтерського контролю віддзеркалює цільову орієнтацію організації та функціонування підсистеми бухгалтерського контролю" [6, с. 31-34].

Враховуючи вище викладене можна зробити висновок, що на сьогодні авторами приділяється увага оцінці якості системи внутрішнього контролю в цілому, без приділення належної уваги розробці критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю.

Спробу розробити систему управління якістю фінансового контролю та розробити відповідні критерії її оцінки здійснила О.В. Жовніренко [1]. Зокрема, автором запропоновано наступні елементи системи управління якістю фінансового контролю, які згруповані в три блоки: а) управління якістю контрольного заходу (оцінка якості процесу його підготовки; управління якістю процесу здійснення цього заходу та управління якістю результату контрольного заходу); б) управління якістю кадрового забезпечення (якість кадрової політики; якість виконання працівникам функціональних обов'язків та стимулювання працівників); в) управління якістю методичного забезпечення контрольної роботи (якість застосування методів і прийомів здійснення контрольного заходу; оцінка дотримання вимог інструктивно-методичних матеріалів).

Автор наводить наступні критерії оцінки якості процесу здійснення контролю:

- відповідність встановленому порядку проведення контрольного заходу;
- відповідність роботи, яку виконують контролери робочому плану та програмі контрольного заходу;
- відповідність виконуваних процедур і дій програмі контролю;
- наявність у перевіряючих відповідних знань, вмінь і навичок для виконання програми контрольного заходу;
- відповідність використаних методів і процедур контролю для отримання необхідних результатів щодо виконання програми контрольного заходу;
- відповідність інформаційних технологій програмі контрольного заходу [1].

Деякі інші показники оцінки якості системи аудиту ефективності, які можна використати як основу при розробці критеріїв оцінки якості роботи суб'єктів внутрішнього наведені Т.В. Федченко.

“Оцінку якості системи аудиту ефективності, – пише автор – доцільно здійснювати у межах обґрунтованості теоретико-методологічного базису, раціональності та ефективності ресурсного та організаційного забезпечення для виконання функцій такої системи. Першочергово слід

приділяти увагу таким питанням: якість побудови системи (організаційної структури), організація взаємодії елементів системи, якість методичного та законодавчого забезпечення проведення аудиту, визначення впливу зовнішніх факторів та можливість його скорочення для більш адекватного судження аудиторів, кількість і якість наданих ресурсів усіх видів для здійснення аудиту ефективності, ефективність (якість) управління системою та наданими ресурсами” [7].

Запропоновані вищезазначеними авторами критерії надають змогу лише фрагментарно оцінити якість виконання обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю та можуть бути взяті за основу для проведення подальших досліджень.

Окремі ознаки та критерії надають уявлення лише про конкретні сторони рівня якості виконання контрольних робіт, тоді як найбільш повне уявлення про якість можна отримати лише на основі систематизованої сукупності критеріїв, які характеризують всі основні компоненти реалізації контрольних функцій.

Критерії та показники якості роботи суб'єктів внутрішнього контролю слід поділити на загальні (характерні для всіх суб'єктів внутрішнього контролю) та спеціальні (залежать від особливостей роботи кожного окремого суб'єкта внутрішнього контролю).

До загальних критеріїв пропонуємо віднести групи організаційних, методичних та технічних критеріїв, використання яких надає змогу оцінити якість діяльності суб'єктів внутрішнього контролю в цілому (табл. 1).

До спеціальних критеріїв слід віднести ті, що характеризують залежність результатів проведених перевірок від індивідуальних характеристик працівника. Такого виду критерії надають змогу оцінити особисті та ділові якості працівника, особливості поведінки та використання робочого часу, що впливає на рівень якості виконання посадових обов'язків в частині здійснення внутрішнього контролю. До такого виду критеріїв слід віднести наступні (табл. 1).

Таблиця 1. Характеристика критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю

Критерій	Характеристика
Загальні	
Організаційні	Дотримання термінів та обсягів роботи у відповідності з планом та програмою внутрішніх перевірок
	Належне виконання функціональних обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю
	Дотримання професійних та етичних принципів
Методичні	Своєчасність, повнота здійснених перевірок та надання інформації для прийняття управлінських рішень
	Повноцінність та обґрунтованість застосованих методичних прийомів в процесі виконання контрольних функцій
	Відсутність помилок та заповнення всіх реквізитів в процесі проведення контролю та надання документів, що узагальнюють результати контрольної діяльності
	Достовірність відображення інформації у звітності підприємства
Технічні	Обсяги нарахованих штрафних санкцій за звітний період
	Кількість виконаних розпоряджень за результатами контролю
	Повнота виявлення недоліків діяльності підприємства та порушень законодавчих документів
	Кількість та цінність інформації для потреб управління, що отримана в результаті діяльності суб'єктів внутрішнього контролю
	Швидкість і точність надання інформації за спеціальними запитами (якість відбору необхідної інформації і мінімізація витрат часу на підготовку необхідно звіту)
Спеціальні	
Рівень професійної підготовки контролера, його ділова репутація	Наявність у суб'єкта контролю відповідних знань, вмінь і навичок для виконання програми контрольного заходу. Дотримання положень зовнішніх та внутрішніх організаційно-розпорядчих документів з питань внутрішнього контролю
Відношення до дорученої роботи	Рівень повноти виконання доручених функцій суб'єктом контролю та дотримання термінів виконання завдань
Раціональність використання робочого часу	Визначення в якому ступені працівнику притаманні ті види поведінки, які здатні внести позитивний внесок в досягнення високих результатів

Використання запропонованих критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю надає змогу здійснити оцінку фактичного стану реалізації контрольних функцій в цілому по підприємству, а також в розрізі окремих суб'єктів внутрішнього контролю.

Забезпечення якісного виконання обов'язків суб'єктами внутрішнього контролю дозволить створити умови для підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю підприємства та забезпечити її дієвість. Використання запропонованих критеріїв оцінки діяльності суб'єктів внутрішнього контролю сприятиме веденню моніторингу результатів праці всіх структурних підрозділів та працівників, які здійснюють контрольні функції, а також створить передумови для об'єктивного визначення недоліків та окреслення способів впливу на підвищення ефективності контрольних заходів.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Відсутність на сьогодні комплексу показників оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю та потреба надання її об'єктивної оцінки зумовила визначення відповідних груп критеріїв. Запропоновано здійснювати оцінку якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю на основі загальних та спеціальних критеріїв, які можуть бути застосовані при будь-якій діяльності зазначених суб'єктів, і знаходити своє втілення у відповідних документах, які, в свою чергу, мають бути завжди відкритими, доступними для ознайомлення. Розробка та систематизація критеріїв оцінки якості діяльності суб'єктів внутрішнього контролю забезпечує поліпшення якості реалізації контрольних функцій, посилення відповідальності та підвищення прозорості діяльності зазначених суб'єктів.

Список використаної літератури:

1. *Жовніренко О.В.* Удосконалення контролю якості проведення аудиту ефективності / О.В. Жовніренко // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. 2010 – Вип. 154. – Частина 3. 2. *Максімова В.Ф.* Системні принципи оцінки якості внутрішнього контролю / В.Ф. Максимова // Вісник ЖДТУ. – 2004. – №4(30). – С. 149-156 3. *Максімова В.Ф.* Формалізація системного дослідження внутрішнього

економічного контролю / В.Ф. Максимова // Развитие бухгалтерского учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография. – Житомир-Краматорск: ЧП "Рута", 2005. – 588 с. 4. *Петраков Я.В.* Концептуальні підходи до класифікації аудиторських послуг / Я.В. Петраков, М.В. Лепехо // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія "Економічні науки". Збірник наукових праць. – 2009. – № 38. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vcndtu/2009_38/28.htm 5. Про затвердження Примірної програми та робочого плану ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки: Наказ Головки від 12.06.2007 р., № 123. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=550-2006-%EF> 6. *Сухарева Л.О.* Сутнісний аналіз категорій "якість" та "ефективність" як основа визначення об'єктів оцінювання стану підсистеми бухгалтерського контролю / Л.О. Сухарева, А.М. Садекова // Стан і проблеми обліку, контролю і аналізу в умовах транзитивної економіки: Матер. міжнар. наук.-практ. конф., 25 трав. 2007 р. – Донецьк: ДонНУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2007. – С. 31-34. 7. *Федченко Т.В.* Оцінка якості системи державного аудиту ефективності виконання бюджетних програм / Т.В. Федченко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/1_NIO_2011/Economics/77375.doc.htm

БЕЛІК Вадим Данилович – здобувач Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– організація і методика системи внутрішнього контролю підприємства