

ДО ПИТАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено основні проблеми організації внутрішнього контролю

Ключові слова: внутрішній контроль, організація, методологія

Постановка проблеми. Ефективний розвиток будь-якого суб'єкта господарювання, в сучасних умовах розвитку вітчизняної економіки, за умов зміни організаційних структур та завдань по підвищенню конкурентоздатності продукції є можливим лише завдяки реорганізації стилю і методів управління. Одним із шляхів досягнення цього можуть бути зміни в організації системи внутрішнього контролю, який має пріоритетно носити превентивний характер, сприяти виявленню негативних відхилень в господарській діяльності підприємства в частині з'ясування причин та винуватців за окремими видами виробництв і сегментами господарської діяльності. Це викликає необхідність розробки нової концепції системи внутрішнього контролю, в основу якої буде покладено планування, моніторинг та координація діяльності суб'єктів господарювання як в цілому, так і в розрізі його структурних підрозділів, а також регулювання внутрішньогалузевих зв'язків.

Передумовою такої трансформації організації системи внутрішнього контролю, що буде адекватною наявним умовам функціонування підприємств, є забезпечення належного інформаційного забезпечення, яке передбачає поступове реформування системи обліково-аналітичного забезпечення, підвищення ролі управлінського обліку, перманентне застосування зовнішньої інформації для обґрунтування управлінських рішень.

Аналіз результатів останніх досліджень і публікацій.

Питаннями організації та розвитку методології внутрішнього контролю займалися ряд зарубіжних та вітчизняних вчених. Серед них: М.Т. Білуха, І.А. Белобжецький, Ф.Ф. Бутинець, В.В. Бурцев, Р. Додж, В. Калюга, Ф. Котлер, Дж.К. Лоббек, М.Ф. Овсійчук, В.Ф. Палій, В.М. Райли, Т.М. Рогоуленко, В.О. Шевчук, А.Д. Шеремет, М.Я. Штейнман та ін. Проте праці згаданих вчених, в основному містять загальні положення щодо організації та методології внутрішнього контролю без урахування впливу факторів зовнішнього середовища в сучасний період та галузевого спрямування суб'єктів господарювання.

Постановка завдання. Метою дослідження є розгляд основних положень щодо організації системи внутрішнього контролю в сучасних умовах розвитку глобальної економіки із врахуванням практичного зарубіжного облікового досвіду.

Викладення основного матеріалу. На сьогодні будь-яке підприємство функціонує в жорстких умовах конкурентного середовища. Його діяльність спрямована на завоювання та утримання кращої частки ринку, на досягнення переваги над конкурентами, що забезпечується певною мірою ефективною організацією системи контролю на підприємстві.

Система внутрішнього контролю – це основа функціонування управлінської інформаційної системи, тобто

системи обробки та інтеграції різноманітної внутрішньої і зовнішньої інформації, необхідної для прийняття рішень на всіх рівнях управління підприємством. Вона повинна орієнтуватися на забезпеченні наступних основних параметрів ефективності функціонування в сучасних умовах: стійке положення підприємства на ринку; своєчасна адаптація систем виробництва і управління суб'єкта господарювання в динамічному зовнішньому середовищі (ринковій кон'юктурі).

В ринкових умовах, що характеризуються високою невизначеністю і нестабільністю зовнішнього середовища, ефективне управління передбачає значний спектр обсягів планової та контрольної роботи. Посилення конкурентних відносин на світових і вітчизняних ринках, стрімкий розвиток і зміна технологій, зростаюча диверсифікація бізнесу, ускладнення бізнес-проектів та інші фактори обумовлюють нові вимоги до системи внутрішнього контролю підприємства. В сучасних умовах внутрішній контроль підприємства повинен бути присутнім на всіх рівнях управління. В практичному розрізі ефективна система внутрішнього контролю – це гарантія успішної діяльності будь-якого суб'єкта господарювання.

Проведені дослідження показали, що у більшості вітчизняних підприємств використовується контроль, який ґрунтується на ретроспективній інформації. В зв'язку з цим виникає необхідність у трансформації конкретних підходів до формування системи внутрішнього контролю. Таке необхідність викликана також ще рядом факторів. Серед них:

- поступовий перехід бухгалтерського обліку на міжнародні стандарти фінансової звітності;
- наявність підприємств різних форм власності та розширення меж їх економічної самостійності;
- глобалізація економіки, що сприяє інтеграції підприємницької діяльності та збільшення питомої ваги трансакційних витрат;
- посилення конкурентної боротьби в умовах підвищення невизначеності середовища функціонування суб'єктів господарювання;
- підвищення вимог до інформаційного забезпечення процесу прийняття управлінських рішень;
- потреба у створенні нової інформаційної бази, що буде ґрунтуватися на принципах достовірності, економічності та прозорості.

Як вже зазначалось, на формування системи внутрішнього контролю суттєвий вплив має глобалізація економіки. Це спричинило необхідність розробки основних положень щодо організації та методології внутрішнього контролю на міжнародному рівні. В результаті таких розробок було представлено декілька документів, що розкривають основні положення концепції внутрішнього контролю, а саме: COBIT, SAC, COSO та SAS 55(78) (табл. 1).

Таблиця 1. Визначення змісту "внутрішнього контролю" за видами концепцій

Модель внутрішнього контролю	Розробник моделі	Зміст	Організаційні цілі внутрішнього контролю
1	2	3	4
COSO	Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея (the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO), 1992	Визначає внутрішній контроль як процес, здійснюваний радою директорів, менеджментом та іншим персоналом компанії, призначений для забезпечення "розумної впевненості" щодо досягнення цілей у наступних категоріях: – ефективність і продуктивність операцій – надійність фінансової звітності – дотримання законів і правил	– ефективні і результативні операції – надійна фінансова звітність – дотримання законів і правил
COBIT	Асоціація аудиту та контролю інформаційних систем ISACA (the Information Systems Audit and Control Foundation's Control Objectives for Information and related Technology), 1996 р.	Визначає внутрішній контроль як норми, процедури, прийоми і організаційні структури, розроблені для забезпечення розумної гарантії в тому, що бізнес-цілі будуть досягнуті, а небажані події будуть попереджені або виявлені і виправлені	– ефективні та результативні операції – конфіденційність, цілісність та доступність інформації – надійна фінансова звітність – дотримання законів і правил

Продовження табл. 1

1	2	3	4
SAC	Дослідний фонд Інституту внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control), 1991 із змінами в 1994 р.	Визначає систему внутрішнього контролю як сукупність процесів, функцій, дій, підсистем та людей, що об'єднані або свідомо роз'єднані, призначена для забезпечення ефективного досягнення мети та поставлених завдань	– ефективні та результативні операції – надійна фінансова звітність – дотримання законів і правил
SAS 55 (SAS 78)	Американський інститут дипломованих бухгалтерів (the American Institute of Certified Public Accountants' Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit), 1988 р. із змінами в 1995 р.	Визначає внутрішній контроль як процес, здійснюваний радою директорів організації, менеджментом, іншим персоналом, призначений для забезпечення розумної гарантії досягнення цілей у наступних категоріях: надійність фінансової звітності; ефективність і доцільність операцій; дотримання відповідних законів і правил	– надійна фінансова звітність – ефективні та результативні операції – дотримання законів і правил

Так як документи розробляли різні органи тільки для окремих цільових груп, то можливі деякі невідповідності між документами. Проте кожен документ фокусується на внутрішньому контролі та конкретній цільовій групі (наприклад, на внутрішніх аудиторах, менеджменті, зовнішніх аудиторах), приділяє велику увагу створенню та оцінці засобів внутрішнього контролю.

Порівняння представлених концепцій показує, що кожна з них використовує ідеї попередніх документів. COBIT включає матеріали першоджерел COSO і SAC. Визначення контролю за COBIT береться з COSO, а визначення цілей контролю – з SAC. SAC включає концепції внутрішнього контролю, розроблені в SAS 55, COSO використовує концепції внутрішнього контролю з обох документів SAS 55 і SAC, а SAS 78 вносить зміни до SAS 55, відображаючи внесок COSO в концепції внутрішнього контролю. Зокрема, SAS 78 враховує вимогу про узгодженість концепцій внутрішнього контролю, представлених у звіті COSO і SAS 55. [1]

Що стосується стану розвитку основних концептуальних положень в Україні, то слід відмітити, що в останнє десятиліття розвитку внутрішнього контролю приділяється значна увага. Великий вплив на розробку вітчизняної концепції внутрішнього контролю має зарубіжний досвід, зокрема вищеперераховані концепції COBIT, SAC, COSO та SAS 55 (78).

Проте дані концепції містять лише основні підходи до організації внутрішнього контролю в суб'єктах господарювання без урахування особливостей розвитку вітчизняної економіки, стану розвитку організації та методології бухгалтерського обліку, контролю. "До того ж їх застосування сильно залежить від якості перекладу. Зокрема, труднощі виникають при спробах накладення вітчизняного контрольно-ревізійного понятійного апарату на міжнародну термінологію" [2].

На сьогодні актуальним напрямком розвитку системи внутрішнього контролю є формування такої системи, яка буде пристосована до умов роботи у вітчизняних підприємствах із використанням відповідних методів та контрольних процедур як вітчизняного, так і зарубіжного досвіду. Адже багато підприємств в даний час активно впроваджують передові технології в області бізнес процесів, інформаційних технологій, управлінні якістю. Для підвищення віддачі від цих інвестицій будь-якому суб'єкту господарювання необхідна ефективна система внутрішнього контролю. Побудова системи внутрішнього контролю відповідно до сучасних вимог сприяє:

- досягненню цілей бізнесу в галузі підвищення ефективності діяльності,
- складанню фінансової звітності,
- дотриманню застосовуваних вимог щодо оптимізації бізнес процесів та інших елементів системи внутрішнього контролю,
- досягненню прозорості бізнесу.

При цьому умови роботи механізму внутрішнього контролю визначаються:

1. прийнятим підприємством курсом дій (його орієнтири), цілями, стратегією;
2. масштабом діяльності підприємства;
3. визначенням і документальним закріпленням процедур контролю;

4. реакцією керівників відповідних рівнів на виявлені в результаті контролю відхилення;

5. своєчасністю прийняття ними конкретних заходів за виявленими відхиленнями;

6. налагодженістю системи комунікацій і системи інформаційного забезпечення управління;

7. наявністю систем бюджетного управління (бюджетування), бізнес-планування, підготовки фінансової звітності для зовнішніх і внутрішніх користувачів;

8. зовнішніми впливами – рівнем розвитку економіки, економічної та політичної стійкості ринку, розвитком законодавчої бази ринкового типу, податковою політикою держави і т.д.;

9. дотримання чинного законодавства і роботою із зовнішніми системами контролю;

10. довірливої дисципліною;

11. невизначеністю і ризиком діяльності підприємства.

Як вже зазначалось, у більшості вітчизняних підприємств відсутній практичний досвід щодо використання сучасних моделей внутрішнього контролю. Причиною цього є недостатня кваліфікаційна підготовка управлінського персоналу, неналежне інформаційне забезпечення про останні інновації в сфері системи внутрішнього контролю, відсутність заінтересованості у створенні ефективної системи контролю (особливо це буде стосуватися найманих працівників) та ін.. В зв'язку з цим вітчизняним підприємствам для підвищення ефективності своєї системи внутрішнього контролю доцільним є залучення експертів для організації або проведення оцінки системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Послуги, що пропонуються аудиторськими та консалтинговими організаціями в основному представлені чотирма взаємопов'язаними блоками:

1. Аналіз найкращої практики у сфері внутрішнього контролю та аудиту: на основі інформації про досвід інших підприємств в сфері організації системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, проводиться оцінка контролю підприємства, досліджується система управління ризиками.

2. Аналіз сильних і слабких місць у системі внутрішнього контролю і аудиту – дається оцінка існуючої системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту. Якщо система діє не так, як передбачається, увага зосереджується на виявленні причин відхилень. Такий підхід допомагає уникнути повторення подібних проблем.

3. Підтвердження ефективності функціонування системи внутрішнього контролю: проводиться тестування організації засобів контролю та виконання запропонованих процедур контролю на практиці. Також дається оцінка всіх компонентів системи внутрішнього контролю та підтвердження її функціонування відповідно до вимог, що пред'являються власниками або регулюючими органами.

4. Удосконалення системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту: розробка концепції побудови системи внутрішнього контролю та аудиту відповідно до очікування власників і вищого керівництва, розробка регламентів і системи документообігу, допомога у формуванні планів і методик проведення внутрішнього аудиту, виявлення можливостей щодо оптимізації процедур внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Концепція побудови системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту повинна формуватися з урахуванням наявності комп'ютерної системи обліку і, отже, передбачати використання засобів контролю у сфері інформаційних технологій. Основою для цього мають слугувати такі документи, як COBIT та інші розробки в галузі контролю та аудиту інформаційних систем. При розробці концепції в кожному підприємстві необхідно враховувати вимоги до побудови системи внутрішнього контролю на основі схеми COSO, вимоги до аудиту системи внутрішнього контролю, що містяться у Міжнародних стандартах аудиту, стандартах аудиту, прийнятих в США і Великобританії, а також вимоги до аудиту інформаційних систем та автоматизованих засобів контролю.

При організації системи внутрішнього контролю слід пам'ятати, що основою системи є інформаційне забезпечення контрольної діяльності, що включає оперативну, планову, нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації, системи документації (уніфіковані і спеціальні). Ключовою для системи внутрішнього контролю є інформація про ступінь керованості об'єкта контролю, тобто інформаційна прозорість даного об'єкта для можливості прийняття ефективних управлінських рішень (управління об'єктом). Якість інформації в системі внутрішнього контролю визначається за такими критеріями, як достатність, достовірність, своєчасність, аналітичність.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Таким чином внутрішній і зовнішній тиск мотивує бухгалтерських працівників і менеджмент до продовження розвитку та підвищення якості концепцій внутрішнього контролю. Функціонування системи внутрішнього контролю покликане зводити до мінімуму різного роду ризики в діяльності підприємства. Досягнення цілей системи внутрішнього контролю забезпечується реалізацією завдань, в яких від взаємозв'язку і взаємодії різних її елементів потрібно досягти конкретних показників, за якими можна судити про ефективність управління і розвитку підприємства.

Список використаних літературних джерел:

1. Сравнение концепций внутреннего контроля // <http://bankir.ru/publikacii/r/bankir-tv-3364366>. 2. Рудько-Силиванов В.В., Лапина К.В., Крючкова Е.А. Концептуальные основы и практика организации системы внутреннего контроля // Деньги и кредит № 2, 2011. – С. 36-41.

САВЧЕНКО Роман Александрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського національного агроекологічного університету.

Наукові інтереси:

- управлінський облік;
- функціонально-вартісний аналіз;
- внутрішній контроль.

Стаття надійшла до редакції: 22.01.2013 р.