

ПІДХОДИ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Досліджено та проаналізовано основні підходи до організації системи внутрішнього контролю. Розроблено послідовність організації служби внутрішнього контролю для застосовування будь-якими підприємствами, які прагнуть удосконалити свою діяльність

Постановка проблеми. В умовах ринкової економіки удосконалення системи управління підприємством передбачає організацію системи внутрішнього контролю, за допомогою якої виявляється фактичний стан підприємства, визначаються причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявляються невикористані резерви. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю.

Мета дослідження. Метою написання статті є дослідження основних підходів до організації системи внутрішнього контролю та розробка послідовності етапів організації служби внутрішнього контролю для застосовування будь-якими підприємствами, які прагнуть удосконалити свою діяльність.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження проблем організації внутрішнього контролю здійснювали такі дослідники, як, проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. І.А. Белобжецький, проф. Б.І. Валуєв, проф. В.Ф. Максимова, проф. Л.В. Нападівська, проф. Б.Н. Соколов, проф. В.О. Шевчук, Т.А. Бутинець, Н.Г. Виговська, З.П. Дереза, М.Д. Корінько, Є.А. Кочерін, М.В. Мельник, Ю.П. Майданевич, В.П. Пантелєєв та інші.

Викладення основного матеріалу. Для проведення ефективного дослідження підходів до організації системи внутрішнього контролю, з'ясуємо підходи до тлумачення поняття "організація" (табл. 1). Термін "організація" походить від середньовічного лат. organizo – надаю стрункий вигляд, налаштовую. Пізніше під латинським словом organizo розуміли чіткий та злагоджений вигляд, об'єднання. Дещо іншим за значенням є французьке слово organization – устрій, формування, взаємозв'язок [12, с. 53]. В сучасних умовах значення даного поняття дещо змінилось.

Таблиця 1. Підходи до тлумачення сутності організації

№	Автор	Варіанти тлумачення										
		Процес	Цілеспрямована діяльність	Явище	Система	Впорядкованість елементів	Об'єднання людей	Властивість	Функція управління	Структура	Фізіологічні та психологічні особливості окремої особи	Тип функціонування системи
1	2	3	4	4	6	7	8	9	10	11	12	13
1	Бутинець Ф.Ф. [3]	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Смирнов Э.А. [22]	+	-	+	+	-	-	-	-	-	-	-
3	Кузьмінський А.М. [10]	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
4	Литвин Ю.Я., Полторадня В.А. [18]	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	4	6	7	8	9	10	11	12	13
5	Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. [6]	-	-	+	-	-	-	+	-	-	-	-
6	Мочерний С.В. [9]	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
7	Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. [20]	-	-	-	-	-	+	-	+	-	-	-
8	Кудрицький А.В. [25]	+	-	-	+	+	+	-	-	-	-	-
9	Даль В.И.[7]	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
10	Сліпушко О. [21]	-	-	-	-	-	+	-	-	+	+	-
11	Мильнер Б.З. [15]	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-	-
12	Губский Е.Ф., Кораблева Г.В., Лутченко В.А. [26]	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-
13	Грицанова А.А. [16]	+	-	-	-	+	-	-	-	-	-	-
14	Шинкарука В.І. [27]	+	-	-	-	+	-	-	-	+	-	+
15	Ильчев Л.Ф., Федосеев П.Н, Ковалев С.М., Панов Ф.И. [28]	+	-	-	-	+	+	-	-	-	-	-
16	Борисов А.Б. [1]	-	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-
17	Ожегов С.И. [17]	-	-	-	-	+	+	-	-	+	-	-

З наведеної таблиці, можна зробити висновок, що поняття організація автори трактують як процес, явище, систему, впорядкованість елементів, об'єднання людей, властивість, функцію управління, структуру, фізіологічні та психологічні особливості окремої особи, тип функціонування системи. Але найбільше автори схиляються до думки, що організація – це процес або впорядкованість певних елементів. Таким чином, шляхом критичного аналізу підходів до тлумачення поняття організація, ми вважаємо що під даним поняттям слід розуміти процес впорядкування певних елементів для створення системи.

Організація внутрішньогосподарського контролю на підприємстві залежатиме, перш за все, від правової форми підприємства, видів і масштабів діяльності, здійснюваних ним, складності його організаційної структури, наявності достатніх фінансових ресурсів, доцільності охоплення контролем різних аспектів діяльності і відношення керівництва підприємства до контролю (рис. 1).

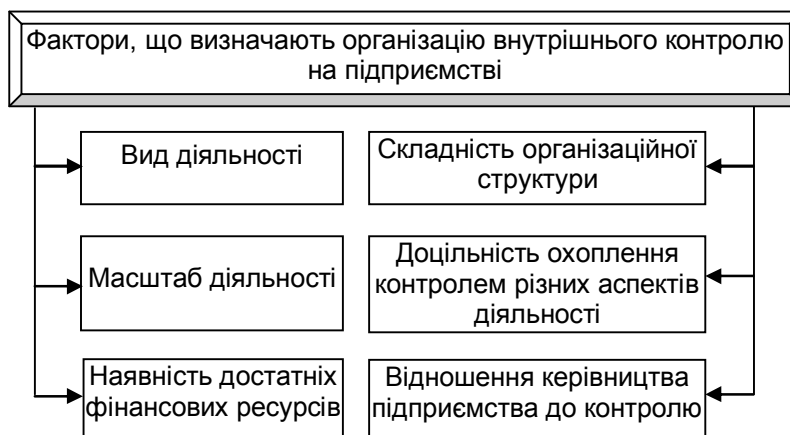


Рис. 1. Фактори, що визначають організацію внутрішньогосподарського контролю на підприємствах [5, с. 79-80]

Так, на малих підприємствах, що характеризуються незначним об'ємом бізнесу і невеликою кількістю працюючих, обмеженість ресурсів, що є в їх розпорядженні, зумовлює здійснення контролю, в основному, у формі реалізації бухгалтерським обліком своїх контрольних функцій. Для них створення контрольних служб і проведення спеціальних контрольних процедур і заходів вимагатиме додаткових витрат, яких малі підприємства можуть не мати в наявності.

Така форма внутрішнього контролю, як діяльність служб внутрішньогосподарського контролю, є найскладнішою формою організації контролю на підприємстві, оскільки, як правило, вимагає значних грошових коштів. Тому вона застосовується тільки на крупних і деяких середніх підприємствах, які володіють ускладненою оргструктурою, мають численні філіали і дочірні компанії, або здійснюють різноманітні види діяльності, маючи складні кооперовані поставки [5, с. 79-80].

При створенні системи внутрішнього контролю власник може переслідувати різні цілі. Так, М.Д. Корінько зазначає, що при створенні системи внутрішнього контролю, власник може переслідувати наступні цілі:

- здійснення впорядкованої та ефективної діяльності;
- дотримання обраної політики управління;
- забезпечення збереження майна;
- ведення якісного документування господарських операцій [12, с. 69].

Внутрішній контроль наявний на кожному підприємстві (організації), проте компетентність його забезпечується не завжди. Так, невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього штату, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінського персоналу для організації необхідної системи внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть бути погано керовані, і як наслідок досить великі засоби, витрачені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

Більшість підприємств має спільні вимоги до системи внутрішнього контролю, список яких починається з характеристик загального контролю (на рівні всього підприємства) і закінчується більш специфічними видами внутрішнього контролю. Основними вимогами до системи внутрішнього контролю на думку М.Д. Корінько є:

1. Повинна існувати чітко визначена організаційна структура, яка відображає, хто і за що конкретно відповідає.

2. Необхідно створення Ради директорів, яка включає до свого складу як виконавчих директорів з великим досвідом роботи, так і інших директорів, для запобігання виникненню імовірної ситуації, коли при виконанні функцій контролю може бути обійдений будь-хто з адміністрації вищого рангу.

3. Необхідне створення на рівні підприємства аудиторського комітету для проведення аналізу діяльності адміністрації, внутрішніх і зовнішніх аудиторів.

4. Повинен існувати незалежний відділ внутрішнього аудита, що допомагає адміністрації в організації контролю за діяльністю підприємства та досягненням його загальних цілей.

5. Слід створити інформаційні системи управління та своєчасно забезпечувати управління необхідною точною інформацією. Ця система повинна включати ефективні можливості щодо складання внутрішньої звітності, калькуляції витрат на виробництво, контролю за виконанням планів, аналізу альтернативних рішень і прогнозування.

6. Необхідні повні описи робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника, службовця й обслуговуючого персоналу. І працівник, і керівник повинні бути ознайомлені з, такими описами.

7. Повинні існувати ліміти повноважень, особливо при замовленні товарів і послуг, підписанні чеків, збереженні грошей, прийомі на роботу і т.д.

8. Необхідні описи систем будь-яких виробничих, адміністративних або обслуговуючих підрозділів організації, виконані стандартним чином (часто такі описи представляються у формі опису функцій управління або його схеми).

9. Повинні розроблятися програми навчання персоналу, які б забезпечили обізнаність усіх працівників щодо їх посадових обов'язків, способи застосування на практиці отриманих знань, наявних навичок, а також програми підвищення кваліфікації.

10. Не повинно бути жодної особи, яка б поєднувала три основні функції внутрішнього контролю:

- санкціонування,
- облік,
- збереження (принцип поділу обов'язків).

11. З метою уникання зловживань необхідно проводити періодичний перерозподіл обов'язків, навчати та заохочувати працівників, які мають необхідну кваліфікацію та допуск до визначених видів робіт (принцип ротації обов'язків).

12. Слід проводити внутрішні перевірки, щоб робота одного співробітника контролювалася іншими.

13. Повинний здійснюватися контроль за схоронністю майна, заснований головним чином на "системі доступу", що перешкоджає несанкціонованому проникненню в приміщення, де знаходиться товар, переміщенню товарів з місць збереження, доступу до секретної інформації (яка наявна або в комп'ютерній системі, або в письмовому вигляді). Такий контроль може включати "зовнішній огляд", наприклад у випадку контролю доступу до патентів і авторських прав.

14. Необхідно здійснювати контроль за повнотою та точністю первинних документів, що забезпечує виконання тільки санкціонованих операцій, їх правильне відображення і виправлення в облікових реєстрах. Контроль за повнотою відображення передбачає послідовну нумерацію документів (накладних, замовлень, прибуткових ордерів на складі) і позначок на них, які показують, що документи складені на підставі відповідних розпоряджень. Як у ручній, так і в комп'ютеризованій системах використовується пакетна обробка, тобто обробка попередньо накопичених документів. Контроль за значними відхиленнями встановлюється перед початком обробки даних (підраховується контрольна сума). Відхилення підтверджуються після завершення введення даних у систему. Контроль за точністю містить перевірки на наявність виправлень і регулярне звірення фактичних показників із плановими. Слід підкреслити, що багато засобів контролю за точністю наразі включені в програмне забезпечення більшості облікових систем.

15. Має бути організований нагляд за управлінською діяльністю та її аналіз. Ці операції виконуються послідовно і регулярно працівниками, які здійснюють контроль за діяльністю інших працівників. Цей вид контролю часто здійснюється на основі "виключень" з перевіркою всіх помилок або за допомогою порівняння фактичних та планових результатів [12, с. 72-74].

Дослідженням проблем організації внутрішнього контролю присвячує багато уваги В.Ф. Максимова, і на її думку при організації системи внутрішнього контролю необхідно передбачити такі умови, як відповідальність керівництва підприємства за організацію системи контролю, проблематичність доцільності використання складних контрольних систем на невеликих підприємствах, обмеження

ефективності і дієвості контролю керівництвом підприємства, відмову від неадекватних засобів контролю, ступінь довіри до внутрішньогосподарського поточного (оперативного) контролю (табл. 2).

Таблиця 2. Умови, які необхідно передбачити при організації системи внутрішнього контролю за В.Ф. Максимовою

№ з/п	Умова	Пояснення
1.	Відповідальність керівництва підприємства за організацію системи контролю	Занадто великий вплив на функціонування системи керівних працівників може зменшити незалежність та об'єктивність контролю
2.	Проблематичність доцільності використання складних контрольних систем на невеликих підприємствах	За звичаєм функції контролю на таких підприємствах виконує керівництво і посадові особи. Однак при цьому ступінь об'єктивності та достовірності контролю різко зменшується
3.	Обмеження ефективності і дієвості контролю керівництвом підприємства	Щонайкраща система контролю в кінцевому підсумку буде неефективною, якщо керівництво підприємства прагне обійти її, здійснює натиск, або вступає з нею в змову. Якщо зловживання здійснюються та вміло приховуються керівниками високого рангу з допомогою бухгалтерів і контролерів (внутрішніх ревізорів, аудиторів), то ніяка система контролю не зможе діяти ефективно
4.	Відмову від неадекватних засобів контролю	Якщо діючі або розроблювані системи контролю неефективні чи явно неадекватні, то в такому контролі просто немає необхідності. В кінцевому підсумку це призведе до збитків
5.	Ступінь довіри до внутрішньогосподарського поточного (оперативного) контролю	Певна довіра виникає тоді, коли постійно діюча система поточного контролю супроводжується проведенням адекватно спланованих перевірок на відповідність. Необхідно, щоб негативні результати аналізувались. При цьому слід визначати, якими є виявлені недоліки – одноразові чи систематичні; довіра до діяльності внутрішніх контролерів (ревізорів, аудиторів). Для цього вони повинні: – мати професійні навички; – бути незалежними від підрозділів, служб, які перевіряються; – бути об'єктивно налаштованими та чесними

[Джерело: 14, с. 123]

З наведеної таблиці бачимо, що автор виділяє п'ять найголовніших умов, які необхідно передбачити при організації системи внутрішнього контролю. Ми погоджуємося з кожною з них, але вважаємо, що даний перелік необхідно розширити, адже при організації внутрішнього контролю слід обов'язково передбачити розподіл обов'язків для уникнення поєднання виконавчих та контролюючих функцій, також необхідно передбачити доцільність охоплення контролем тих чи інших об'єктів.

Якщо, підприємство все ж має наявні фінансові ресурси, значні масштаби діяльності та керівництво усвідомлює важливість організації системи внутрішнього контролю та основні переваги від її впровадження, то приймається рішення про організації такої системи на підприємстві.

На думку Н.Г. Виговської формування системи внутрішнього контролю може здійснюватись в момент створення підприємства, при придбанні підприємства та при зміні власника контрольного пакету акцій (рис. 2).

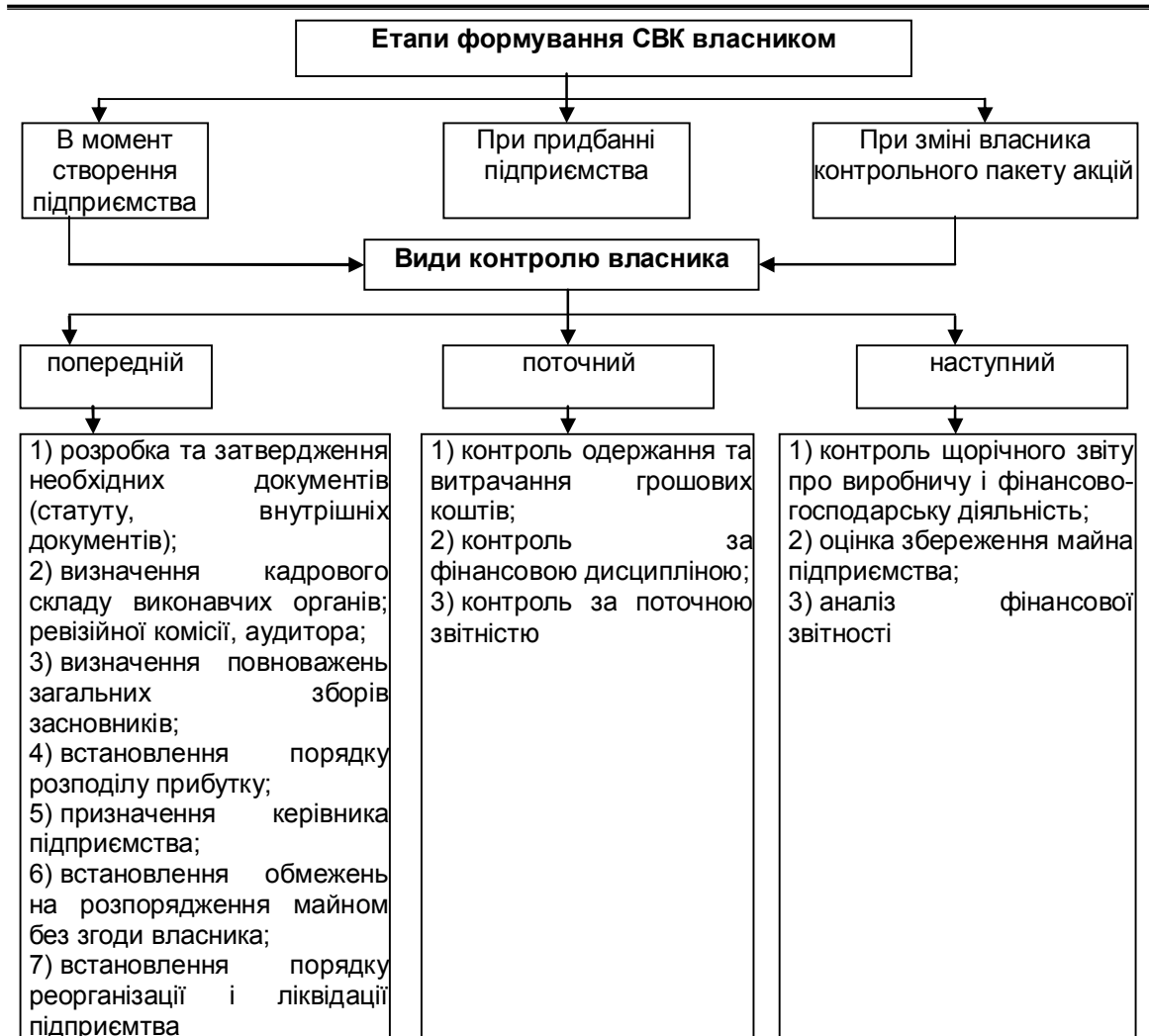


Рис. 2. *Етапи формування системи внутрішньогосподарського контролю власником та види контролю власника згідно з поглядами Н.Г. Виговської [4, с. 321]*

Система контролю з боку власника формується в момент створення підприємства, при його придбанні, зміні власника контрольного пакету акцій.

Постановка попереднього контролю з боку власника полягає в розробці та затвердженні всіх необхідних документів (від статуту до внутрішніх документів), у вирішенні питань про кадровий склад виконавчих органів, про ревізійну комісію, про затвердження аудитора. Одночасно власник визначає мету бізнесу, здійснює вибір критеріїв його функціонування та встановлює систему контролю за використанням належних йому факторів виробництва. Він наділяє підприємство статутним капіталом, достатнім для забезпечення нормальної його роботи, визначає повноваження загальних зборів акціонерів (учасників) як вищого органу управління, його виключну компетенцію, фіксує права та обов'язки всіх учасників, визначає склад, джерела майна підприємства, повноваження по розпорядженню майном, встановлює порядок розподілу прибутку. Власник призначає керівника як одноосібний виконавчий орган управління, визначає строки його повноважень, укладає з ним контракт, в якому обумовлені його задачі, права, обов'язки, відповідальність, система оплати праці, матеріального заохочення тощо.

Власником визначаються обмеження на продаж майна, здачу його в оренду, використання в якості предмету застави, внесення в якості вкладу до статутного капіталу господарських товариств, а також інші обмеження на розпорядження майном без його згоди. Власник визначає рівень витрат, який примушене нести підприємство, сплачуючи згоду власника на використання належних йому ресурсів в якості факторів виробництва. Він встановлює порядок контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства з боку ревізійної комісії, порядок ведення обліку, складання звітності, зберігання документів, порядок реорганізації та ліквідації підприємства. Тим самим власник впливає на процес виробництва, включаючись до системи управління.

Поточний контроль здійснюється в момент здійснення операції, визначення напрямів інвестиційних ресурсів тощо. Він попереджає можливі зловживання при одержанні та витрачанні коштів, сприяє дотриманню фінансової дисципліни, своєчасності фінансово-грошових розрахунків. Поточний контроль прийняття рішень повинен відповідати інтересам власника. Він є ширшим, якщо власник працює самостійно, здійснюючи оперативне управління. Поточний контроль може здійснюватись власником періодично, якщо той не працює на підприємстві та впливає на діяльність підприємства шляхом засідань обраних органів – ради директорів та роботи з поточною звітністю (наприклад, кварталною бухгалтерською звітністю, звітами виконання завдань та планів тощо).

Найбільш розповсюдженим з усіх видів контролю є наступний контроль. Він включає в себе перевірку щорічного звіту про виробничу та фінансову діяльність, оцінку майна підприємства, перевірку дотримання фінансової дисципліни, аналіз фінансового стану. Наступний контроль здійснюється незалежною зовнішньою контрольною системою, яка відіграє активну роль в нагляді за операціями та практикою (Рада директорів, аудиторський комітет, ревізійна комісія) [4, с. 320].

Організація внутрішнього контролю може здійснюватись різними способами, але ми погоджувачись з проф. Б.Н. Соколовим, вважаємо, що типовий процес створення системи внутрішнього контролю можна підрозділити на наступні основні етапи.

1. Критичний аналіз і зіставлення намічених раніше програмних цілей функціонування організації з фактично досягнутими результатами.

2. Розробка і документальне закріплення новою, відповідною умовам господарювання, що змінилися, програми розвитку організації, а також комплексу планових заходів, здатних забезпечити її виконання.

3. Аналіз ефективності існуючої структури управління організацією і її коректування. На цьому етапі розробляється Положення про організаційну структуру, де описуються всі підрозділи, що забезпечують управління організацією з вказівкою адміністративної підлеглості кожного з них, основних напрямів діяльності, а також виконуваних функцій. Встановлюються регламент взаємин управлінських структур, їх права і відповідальність, показується розподіл між ними штатних і фінансових ресурсів, функцій управління. Без такого документа неможливо забезпечити чітке функціонування всіх ланок СВК організації.

4. Розробка формальних типових процедур (типових методик) контролю конкретних фінансових і господарських операцій, активів і зобов'язань організації дозволяє регламентувати її взаємини з фахівцями структурних підрозділів з приводу проведення контрольних заходів.

5. Визначення і відображення в програмних документах можливих шляхів вдосконалення системи внутрішнього контролю з урахуванням подальшого розвитку організації.

6. Організація системи внутрішнього контролю або іншого спеціалізованого контрольного підрозділу, а також розробка і затвердження положення про нього [23, с. 10].

На думку проф. Б.Н. Соколова система внутрішнього контролю може бути організована в трьох таких основних формах, як системи внутрішнього аудиту, структурно-функціональну форма контролю, контрольно-ревізійна служба (рис. 3).



Рис. 3. *Форми організації внутрішнього контролю за проф. Б.Н. Соколовим [23, с. 10]*

Система внутрішнього аудиту організовується в основному організаціями крупного і середнього бізнесу, які володіють наступними особливостями:

- 1) прагненням вищого керівництва отримати достовірну інформацію і оцінку дій керівників всіх рівнів управління організацією і її структурних підрозділів;
- 2) ускладненою структурою;
- 3) наявністю ряду філій і дочірніх компаній;
- 4) різноманітністю видів діяльності і можливістю їх кооперації [23, с. 11].

Слід мати на увазі, що організація системи внутрішнього аудиту приводить до виникнення додаткових витрат, що розподіляються між видами продукції (робіт, послуг). Ці витрати можуть бути дуже відчутними, оскільки в системі внутрішнього аудиту повинен працювати висококваліфікований штатний персонал, що має в своєму розпорядженні відповідне технічне і програмне забезпечення.

Діяльність системи внутрішнього аудиту найбільш ефективна, якщо вона підкоряється функціонально комітету з аудиту ради директорів організації або іншого органу, що представляє інтереси власника, а адміністративно – генеральному директорові.

Структурно-функціональна форма внутрішнього контролю не вимагає від організації серйозних додаткових витрат на її створення і функціонування. Ця форма передбачає розробку фахівцями організації, як правило, спільно із зовнішніми аудитором або консультантами комплексу нормативних документів, що регламентують порядок взаємодії її структурних одиниць і керівників в області проведення контрольних заходів, складання документації по їх результатах, а також підготовки рішень по усуненню виявлених недоліків і контролю над їх реалізацією. Дуже перспективним є поєднання системи внутрішнього аудиту із структурно-функціональною формою контролю. Цей шлях дуже корисний з погляду економії витрат при забезпеченні достатньо високого ступеня ефективності системи внутрішнього контролю. В цьому випадку невелика система внутрішнього аудиту грає роль організатора і методолога контрольної роботи, що проводиться в основному контролерами, що працюють в інших структурних підрозділах організації [23, с. 11].

Як наголошувалося вище, предметом, яким займається система внутрішнього аудиту, в умовах ринкової економіки є сукупність різних об'єктів, явищ і фактів, що відбуваються в процесі діяльності організації. В даний час цим разом з аудиторами займаються і контролери, що діють у складі контрольно-ревізійних служб. Тому при побудові або вдосконаленні діяльності системи внутрішнього контролю слід враховувати різницю між цими формами контролю. При цьому необхідно підкреслити, що, не дивлячись на суттєві відмінності напрямів діяльності аудиторів від ревізорів по виконуваних функціональних обов'язках, внутрішній аудит не відмінняє, а доповнює ревізію.

Дослідження підходів до організації внутрішнього контролю на підприємствах різних форм власності здійснювала Н.Г.Виговська. На її погляд, створення самостійної системи внутрішнього контролю необхідно орієнтувати на середні та великі підприємства зі складною внутрішньою організаційною структурою. На невеликих же підприємствах має місце функціонування контролю за допомогою інтегрованої системи обліку, при цьому спеціальної служби й посади контролера не передбачаються, а його функції може виконувати головний бухгалтер або спеціально уповноважений працівник підприємства.

Система управління середніх та крупних економічних суб'єктів зазвичай функціонує, дякуючи діям управлінського персоналу. Зазвичай виділяють 3 рівні управління з різним колом щоденних завдань та відповідно з різними видами виконуваних робіт.

Вищий рівень управлінського персоналу зазвичай пов'язаний з вирішенням стратегічних задач, пов'язаних із загальним напрямом діяльності та розвитку підприємства. Управлінський персонал даного рівня визначає, яким буде економічний суб'єкт в майбутньому. Контроль за його діяльністю персонал вищого рівня здійснює на самому загальному рівні. Інформація, яку отримує вища адміністрація, в значному ступеню узагальнена, що пояснюються задачами управління та контролю персоналу даного рівня. Зазвичай до такого персоналу належить Рада директорів, її директор, заступники директора, головний бухгалтер тощо.

Середній рівень управлінського персоналу зазвичай зайнятий безпосередньою реалізацією тих задач розвитку діяльності економічного суб'єкту, які висуває його вищий управлінський персонал. Як правило, даний рівень управлінців (керівники відділів, цехів) здійснюють більш детальний контроль за поточною діяльністю з більш частою періодичністю. Відповідно інформація, необхідна для здійснення функцій управління та контролю середнім рівнем, носить більш детальний характер, і такий контроль здійснюється частіше. Рішення, що приймаються керівниками середньої ланки, більш прості та оперативні, так як приймаються в умовах меншої невизначеності та обмежуються задачами, поставленими керівниками вищих ланок.

Нижчий рівень управлінських працівників зайнятий вирішенням щоденних задач контролю та управління: щоденний контроль за нормами виробітку, кількістю бракованих деталей, ефективністю обробки первинних документів. Зазвичай такий контроль здійснюється ланками, керівниками окремих ділянок, бухгалтерами при первинній обробці інформації. Рішення, що приймаються на такому рівні, є легко програмованими, так як зазвичай визначені внутрішніми інструкціями економічного суб'єкта і не містять невизначеності [24, с. 99-100].

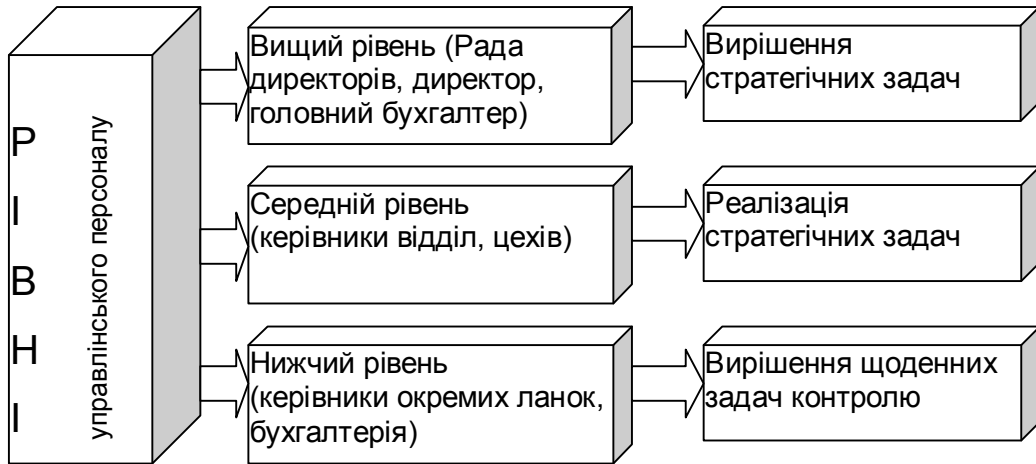


Рис. 4. Рівні управлінського персоналу, виділені з метою контролю [5, с. 79]

На крупних і середніх підприємствах можливі різні варіанти побудови служби внутрішньогосподарського контролю: вона може бути як самостійною структурою з підпорядкуванням Раді директорів або директору організації (рис. 5), так і поділеною на дві складові з підпорядкуванням контрольно-ревізійного напрямку – головному бухгалтеру, та експертно-аналітичного – генеральному директору або заступнику генерального директора з економічних питань (рис. 6). Денчук П., В. Рожельюк стверджують: “Має право на існування варіант повного підпорядкування даної служби головному бухгалтеру з одночасним її відокремленням у структурі бухгалтерії. Тому, на думку Н.Г.Виговської, помилковою є існуюча в економічній літературі думка щодо неможливості функціонування служби внутрішнього аудиту в структурі підрозділів обліково-фінансової служби, що впливає з поєднання розпорядчих і допоміжних (у даному випадку – інформаційних) функцій управління” [8, с. 31]. Автори це доводять тим, що головний бухгалтер одноособово не приймає рішення щодо облікової політики підприємства, ця прерогатива належить лише вищим розпорядчим структурам підприємства. Однак при зазначеному підпорядкуванні служби внутрішньогосподарського контролю головному бухгалтеру, на наш погляд, втрачається незалежність контролю і функціонування такої служби втрачає сенс.

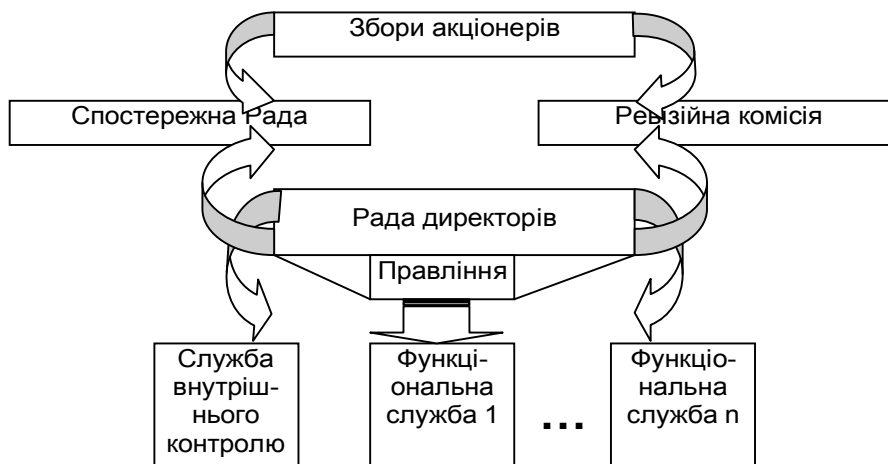


Рис. 5. Модель 1 організації служби внутрішньогосподарського контролю на АТ [5, с. 79]

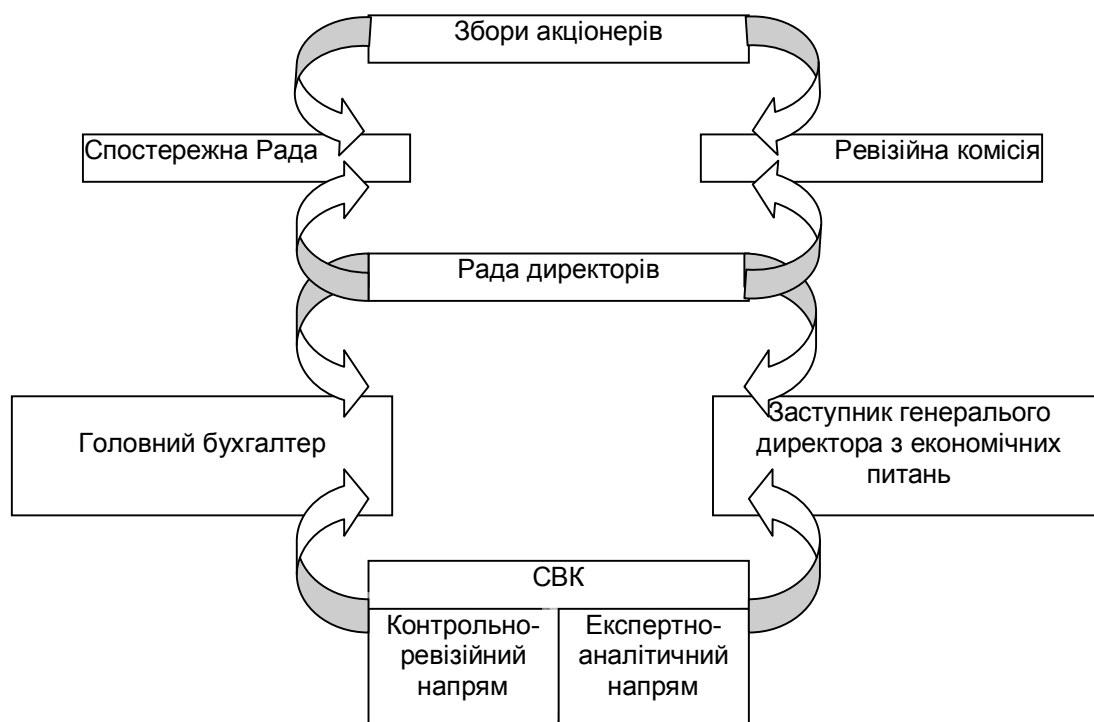


Рис. 6. Модель 2 організації служби внутрішньогосподарського контролю на АТ [5, с. 80]

З метою економії коштів вирішити експертно-аналітичні та контрольні завдання можна без організації відокремленої служби внутрішнього контролю шляхом запровадження посад експертів при дирекції або в структурі бухгалтерії, до обов'язків яких належать організація та вдосконалення системи аналізу і контролю, а її ведення щодо конкретних питань слід доручати відповідним функціональним службам з обов'язковим узагальненням інформації в бухгалтерії підприємства (рис. 7). Наведені на рис. 7 моделі характерні для невеликих підприємств, на яких недоцільно створювати служби внутрішньогосподарського контролю.

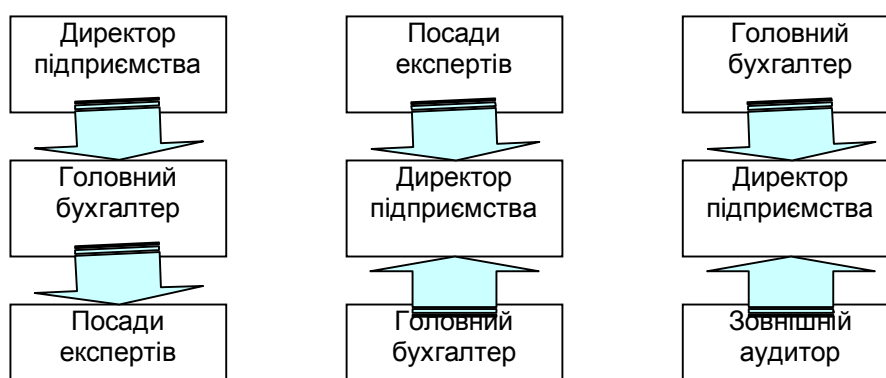


Рис. 7 Моделі 3 (а, б, в) організації служб внутрішньогосподарського контролю на малих підприємствах [5, с. 83]

Крім наведених на рис. 7 моделей, внутрішньогосподарський контроль може бути виділений у вигляді ланок або робочих місць, підпорядкованих керівнику організації. Незалежно від цієї системи на підприємствах функціонує контроль, здійснюваний головним бухгалтером, який підпорядкований керівнику.

Кожний варіант організації внутрішньогосподарського контролю має свої переваги і недоліки, а також власну область застосування. Традиційна організація може бути використана на невеликих та малих підприємствах; спеціальний підрозділ внутрішнього аудиту виправдовує себе на великих підприємствах з багаточисельними філіями та багатоплановою діяльністю; ревізійні комісії передусім необхідні в акціонерних товариствах. Зупинимось докладніше на останньому варіанті.

Акціонерні товариства мають право створювати ревізійні комісії, порядок створення яких регламентується установчими документами товариства.

Таке рішення відповідає світовій тенденції підвищення відповідальності Ради директорів за погіршення фінансової ситуації акціонерних товариств. Наприклад, в Англії Ради директорів фірм, які котируються на біржі, відповідають за об'єктивне відображення фінансової ситуації суспільства і професійні відносини з аудитором. Ради з свого складу обирають 3 члени ревізійної комісії і затверджують їх права та обов'язки. Ревізійна комісія звітується на Раді директорів про ефективність внутрішнього контролю; обирає аудитора і аналізує результати аудиторської перевірки; виказує своє судження про стан фінансової звітності.

Однак викликає сумнів компетенція ревізійних комісій з причини відсутності у її членів достатніх знань в області бухгалтерського обліку, а також розмежування відповідальності і повноважень між аудитором та ревізійними комісіями. З нашого погляду, в АТ ревізійні комісії повинні створюватись в обов'язковому порядку, спираючись на контрольні групи при фінансово-бухгалтерській службі, в тісній взаємодії з юридичним відділом і внутрішнім (зовнішнім) аудитором (рис. 8).

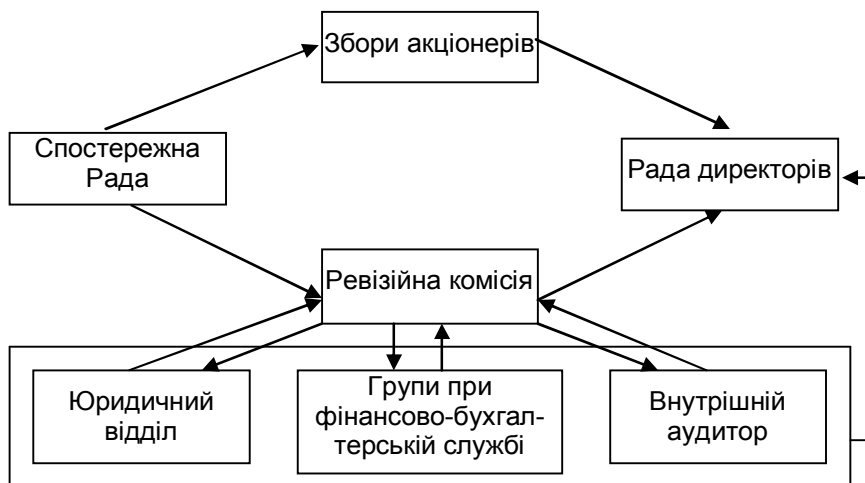


Рис. 8 Модель 4 організації служби внутрішньогосподарського контролю на АТ [5, с. 86]

Аудитор, що надає допомогу ревізійній комісії, може як входити до штату підприємства, так і бути співпрацівником зовнішньої аудиторської фірми, яка співпрацює з акціонерними товариствами на договірних засадах. Однак зовнішній аудитор, що допомагає налагоджувати внутрішній контроль, не повинен проводити аудиторську перевірку даного акціонерного товариства. При цьому слід пам'ятати, що роль та функції внутрішнього аудиту визначаються керівництвом суб'єкта господарювання та цілями його розвитку, на відміну від ролі та функцій зовнішнього аудитора, основна функція якого – формування незалежної думки про достовірність бухгалтерської (фінансової) звітності. Функції внутрішнього аудиту змінюються в залежності від вимог керівництва суб'єкта господарювання. При цьому слід зважати

на той факт, що внутрішній контроль – складова частина організаційної структури суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня його автономії та об'єктивності, внутрішній аудитор не може досягти того ж рівня незалежності, як зовнішній аудитор при висловлюванні своєї думки відносно бухгалтерської (фінансової) звітності. Зовнішній аудитор несе персональну відповідальність за вираження аудиторської думки, і ця відповідальність не може бути зменшена навіть за умови нормального функціонування внутрішнього аудиту [19, с. 128].

Таким чином ефективність системи внутрішньогосподарського контролю залежить від його місця в організаційній структурі підприємства. Якщо внутрішньогосподарський контроль покладений на ревізора або ревізійну комісію, працюючих на громадських началах, то, як свідчить практика, керівництво може ігнорувати систему контролю, викривляти дані фінансової звітності.

Інакше полягає справа, коли внутрішньогосподарський контроль здійснюється службою (відділом, групою) внутрішнього контролю (аудиту), яка є самостійним підрозділом апарату управління. Така служба створюється з метою перевірки ефективності роботи організації та контролю за діяльністю всіх її структурних підрозділів. Умовою успішної роботи служби внутрішнього аудиту є її незалежність від інших підрозділів, що досягається шляхом прямого підпорядкування цієї служби керівнику підприємства.

Ми погоджуємось з поглядами проф. Б.І. Валуєва, який пише: “Система контролю, що не відрізняється необхідним різноманіттям, не в змозі охопити багато важливих аспектів діяльності цехів, відділів, служб, її функціонування пов'язано з багатьма втраченими можливостями” [11, с. 58]. Автор пов'язує це з пануванням того традиційного підходу, згідно з яким контрольна функція на багатьох підприємствах покладалась на бухгалтерський апарат, незважаючи на той факт, що „... процеси використання ресурсів та створення матеріально-речових результатів виробництва здійснюються під впливом всіх основних відділів та служб”. Вважаємо, що цей суто бухгалтерський підхід до контролю можливо застосовувати лише на невеликих підприємствах, однак на підприємствах, де досить великі обсяги діяльності, в наявності досить багато структурних підрозділів, такий підхід є недоцільним і навіть руйнівним. І саме тут є необхідність застосування системного підходу, одним з проявів якого є логічна взаємоув'язка попереднього, поточного та наступного контролю [5, с. 79].

Магопєць О.А. пропонує свій погляд на процес організації системи внутрішнього контролю, і зазначає, що процес організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю повинен включати декілька послідовних етапів, які на думку автора можна умовно об'єднати у два взаємопов'язаних блоки (рис. 9):

1. Оцінка системи управління та організаційної структури підприємства.

2. Розробка адекватної організаційної структури підприємства служби внутрішньогосподарського контролю.

Оцінка системи управління та організаційної структури підприємства передбачає: критичний аналіз стратегії і тактики управління; виявлення “вузьких місць” та аналіз ефективності діючої структури управління; коригування структури управління; розробку і документальне забезпечення заходів направлених на розвиток та удосконалення діяльності підприємства.

На етапі аналізу стратегії і тактики управління здійснюється зіставлення визначених для колишніх умов господарювання цілей функціонування підприємства, прийнятого раніше курсу дій, стратегії і тактики з видами діяльності, розмірами, оргструктурою, а також з її можливостями.

Виявлення “вузьких місць” та аналіз ефективності діючої структури управління передбачає оцінку організаційної структури управління підприємства та його підрозділів, закріплених відповідними положеннями (положення про організаційну структуру повинні описувати всі організаційні ланки управління з вказівкою адміністративної, функціональної, методичної підпорядкованості, напрямку їхньої діяльності, функції, які вони виконують, установлений регламент їхніх взаємовідносин, права і відповідальність, розподіл ресурсів, функцій управління по цих ланках), дослідження їх дієвості, вивчення ступені розробки планів документації і документообігу, посадових інструкцій з вказівкою прав, обов'язків і відповідальності кожної структурної одиниці, виявлення неефективно функціонуючих підрозділів чи окремого управлінського персоналу, дослідження механізму прийняття управлінських рішень, їх ефективності. Упущення даного етапу в процесі організації служби внутрішньогосподарського контролю ускладнює координацію функціонування всіх ланок служби внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Етап коригування структури управління підприємства нерозривно пов'язаний з попереднім. Тобто, при певних обставинах, зокрема при наявності “вузьких місць” діючої структури управління чи при її недосконалоості, повинен бути проведений комплекс заходів направлених на її удосконалення (коригування), а при відсутності вказаних недоліків даний етап взагалі може бути відсутнім (рис. 9).

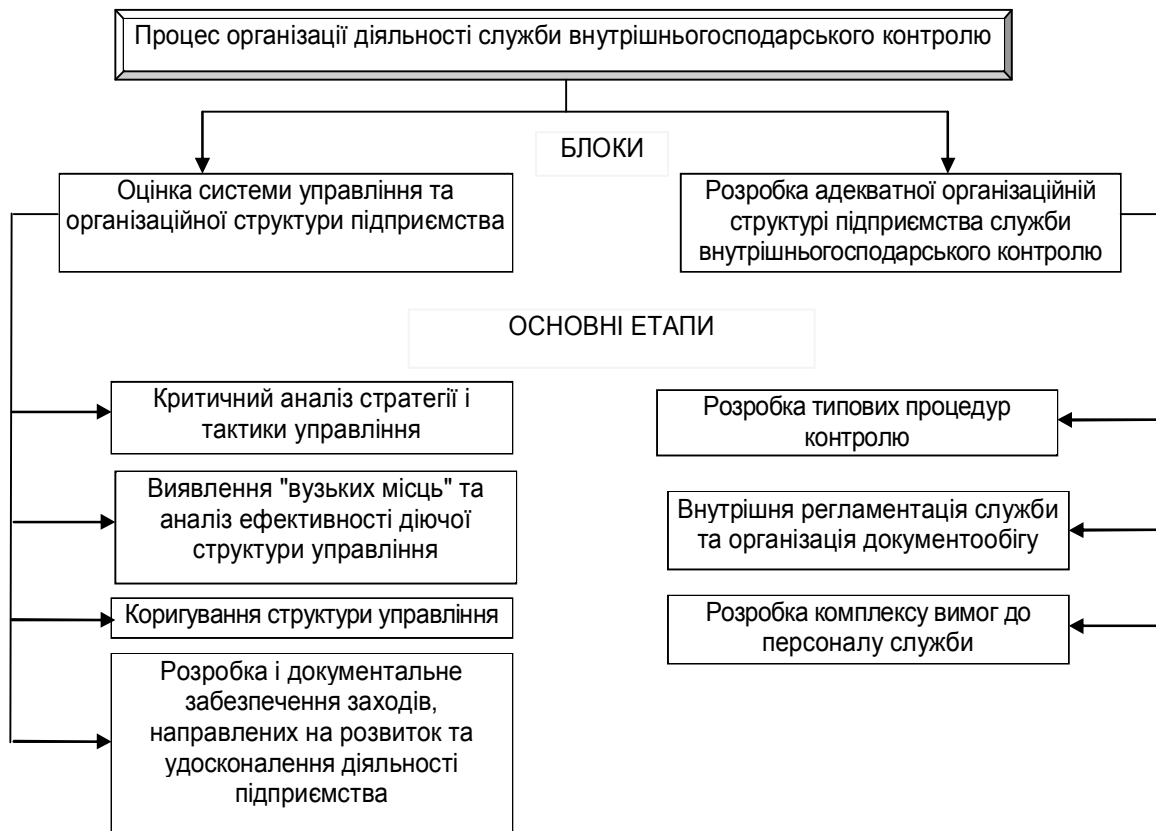


Рис. 9. Процес організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю [13, с. 171]

Дослідження показує, що не існує певного уніфікованого порядку організації внутрішнього контролю. Ми вважаємо, що незважаючи на різну організаційну структуру, різне матеріальне забезпечення процес створення та діяльності системи внутрішнього здійснюється в такі етапи: дослідницький, підготовчий, організаційний, етап здійснення контрольної діяльності та результативний (рис. 10).

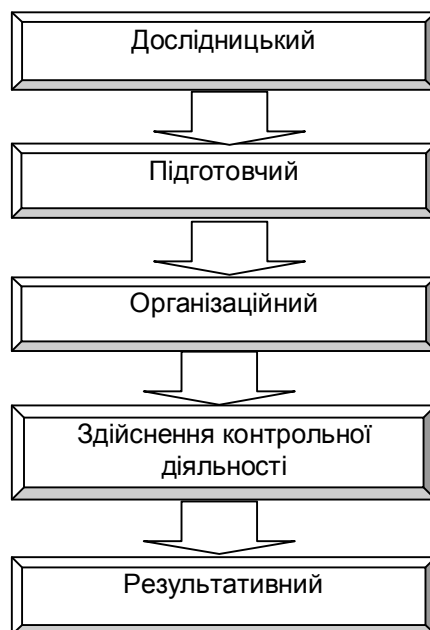


Рис. 10. Етапи створення та діяльності системи внутрішнього контролю

Ми розділили процес створення системи внутрішнього контролю на п'ять широких етапів. На першому "дослідницькому" етапі на підприємстві проводяться дослідження діяльності, переглядаються всі порушення та причини їх виникнення, власник оцінює всі переваги та недоліки впровадження служби внутрішнього контролю та приймає відповідне рішення. Прийнявши рішення про організацію внутрішнього контролю розпочинається другий "підготовчий" етап. На даному етапі власник здійснює пошук необхідного персоналу, адже висококваліфікований персонал є запорукою ефективної роботи всієї служби, також здійснюється пошук матеріального забезпечення, відповідних приміщень та інших засобів. На "організаційному" етапі відбувається безпосередня організація роботи служби внутрішнього контролю. Власник видає Наказ на організацію служби внутрішнього контролю, розробляються Положення про службу внутрішнього контролю та Посадові інструкції внутрішніх контролерів. Після організації служби внутрішнього контролю вона розпочинає свою активну контрольну діяльність відповідно до встановлених обов'язків та планів перевірок. В результаті проведеної роботи служба внутрішнього контролю складає внутрішні звіти про проведені перевірки, виявлені порушення та пропозиції щодо удосконалення діяльності та уникнення таких порушень в майбутньому.

Дана послідовність організації служби внутрішнього контролю є уніфікованою, тобто може застосовуватись будь-якими підприємствам, які прагнуть удосконалити свою діяльність. Також, ми погоджуємось з Т.А. Бутинець, що дуже важливим для ефективної системи внутрішнього контролю є належний поділ функціональної відповідальності, або поділ обов'язків. Це є обов'язковою умовою грамотної побудови процедур контролю, до яких відносяться:

– санкціонування здійснюваних господарських операцій. Таку функцію слід покласти на певну групу фахівців, які мають право ініціювати господарські операції. Санкціонування може бути загальним, таке, що стосується багатьох видів операцій (наприклад, всіх продаж), або спеціальним (наприклад, санкціонування продажу важливих активів);

– реєстрація господарських операцій. Кожна операція повинна мати реєстраційний номер і записана у відповідному реєстрі;

– забезпечення збереження активів в ході здійснення господарських операцій. Мається на увазі фактичне розпорядження такими, що належать підприємству активами або контроль за ними;

– періодичне зіставлення існуючих активів про суми, відображені на рахунках обліку. Тут передбачається регулярна інвентаризація майна і прийняття відповідних заходів у разі виявлення розбіжностей.

Несумісність обов'язків працівників – це така їх комбінація, при якій службовець, що зробив помилку або спотворив інформацію, може приховати цей факт в процесі своєї звичайної діяльності. Обов'язки мають бути розподілені так, щоб ніхто із службовців не виконував дві або більше з перелічених вище чотирьох функцій. Перша і четверта функції є управлінськими, друга функція – облікова, а третя – функція зберігання. Правильний поділ цих функцій між різними посадовими особами і підрозділами необхідний для:

– координації дій, тобто розгляду різних аспектів однієї і тієї ж господарської операції з метою швидкого виявлення і виправлення ненавмисної помилки;

– того, щоб важче було навмисно спотворити інформацію, оскільки для цього потрібно змовитись двом або більше особам.

Посадові особи, що здійснюють контроль всередині підприємства, покликані забезпечувати інтереси власника, інтереси даного підприємства та працюючих. Вони керуються в своїй діяльності лише внутрішніми актами. Посадові особи і відповідні підрозділи підприємств керуються положеннями, що затверджуються власником або керівником підприємства. Проте підрозділи, діяльність яких носить контрольний характер (відділ технічного контролю, бухгалтерія, юридичний відділ), діють на основі положень, затверджуваних власником. Такий порядок дає можливість посадовим особам, що працюють в цих підрозділах, ефективно контролювати якість продукції, фінансову дисципліну, законність операцій [2, с. 28].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Дослідивши основні підходи до організації служби внутрішнього контролю ми виявили, що не існує єдності серед науковців щодо методики її створення та функціонування. Розроблена нами послідовність організації системи внутрішнього контролю наочно відображає основні етапи в які вона створюється. Дана послідовність організації служби внутрішнього контролю є уніфікованою, тобто може застосовуватись будь-якими підприємствам, які прагнуть удосконалити свою діяльність.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Борисов А.Б.* Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. – М.: Книжный мир, 2001. – 895 с.
2. *Бутинець Т.А.* Внутрішній контроль: елементи організації системи / Т.А. Бутинець. – Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2008 – № 1 (43). – С. 28
3. *Бухгалтерський словник.* / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 224 с.
4. *Виговська Н.Г.* Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
5. *Виговська Н.Г.* Моделювання структур внутрішньогосподарського контролю на акціонерних товариствах (стаття 1) / Н.Г. Виговська // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – С. 79-89
6. *Завадський Й.С.* Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво: [навч.-метод. посібник] / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич. – Житомир: ЖІТІ, 1999. – 444 с.

7. *Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка; в 4 тт. Т. 4. / В.И. Даль. – Оформл. “Диамант”. – СПб.: ЗТОО “Диамант”, 1996. – 688 с.
8. *Денчук П., Рожелюк В.* Організаційно-структурні особливості побудови служби внутрішнього аудиту на підприємстві / П. Денчук., В. Рожелюк // Аудитор України. – 2003. – № 15 (33). – С. 30-32
9. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол.: С.В. Мочерний та ін.* – К.: Видавничий цент “Академія”, 2001. – 848 с.
10. *Кузьмінський А.М.* Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу: [підручник] / А.М. Кузьмінський, В.В. Сопко, В.П. Завгородній / За ред. А.М. Кузьмінського – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
11. *Контроль в системе внутрипроизводственного хозрасчета / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, В.В. Муравская и др.* – М.: Финансы и статистика, 1987. – 239 с.
12. *Корінько М.Д.* Контроль та аналіз діяльності суб’єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація: [моногр.] / М.Д. Корінько. – К.: ДП “Ін форм.-аналіт. агентство”, 2007. – 429 с.
13. *Магопець О.А.* Передумови створення та організації діяльності служби внутрішньогосподарського контролю / О.А. Магопець / Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Збірник наукових праць. – 2005. – № 7. – С. 171-176
14. *Максімова В.Ф.* Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / В.Ф. Максімова. – К: АВРІО, 2005. – 264 с.
15. *Мильнер Б.З.* Теория организаций / Б.З. Мильнер.– М.: ИНФРА-М, 1998. – 336 с.
16. *Новейший философский словарь / Под ред. А. А. Гриценова.* – Мн.: Изд. В.М. Скакун, 1998. – 896 с.
17. *Ожегов С. И.* Словарь русского языка / С. И. Ожегов. – 7-е изд., стереотип. – М.: “Сов. Энциклопедия”, 1968. – 900 с.
18. *Организация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве / Ю.Я. Литвин, В.А. Полторадня.* – К.: “Вища школа”, 1977. – 176 с.
19. *Пупко Г.М.* Аудит и ревизия: учеб. пособие / Г.М. Пупко. – 2-е изд., стереотип. – Мн.: Книжный Дом; Мисанта, 2004. – 429 с.
20. *Райзберг Б.А.* Учебный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский – Рольф: Айрис-пресс, 1999. – 416 с.
21. *Сліпушко О.* Політичний і фінансово-економічний словник / О. Сліпушко. – К. Видавництво “Криниця”, 1999. – 387 с.
22. *Смирнов Э.А.* Основы теории организации: [учеб. пособие для вузов] / Э.А. Смирнов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 375 с.
23. *Соколов Б.Н.* Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с.
24. *Терехов А.А.* Контроль и аудит. Основные методические приемы и технология / А.А. Терехов, М.А. Терехов – М.: “Финансы и статистика”, 1998. – 208 с.
25. *Український Радянський енциклопедичний словник: В 3-х томах / Ред. кол.: А.В. Кудрицький.* – 2-ге вид. Том 2. – К.: УРЕ, 1987. – 736 с.
26. *Философский энциклопедический словарь / Под ред. Е.Ф. Губский, Г.В. Кораблева, В.А. Лутченко / Е.Ф. Губский, Г.В. Кораблева, В.А. Лутченко.* – М.: ИНФРА-М, 2000. – 576 с.
27. *Філософський енциклопедичний словник / За ред. В.І. Шинкарука / В.І. Шинкарук.* – К.: Абрис, 2002. – 742 с.
28. *Философский энциклопедический словарь / За ред. Л. Ф. Ильчев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, Ф.И. Панов / Л.Ф. Ильчев, П.Н. Федосеев, С.М. Ковалев, Ф.И. Панов.* – М.: “Советская энциклопедия”, 1983.