

Тарашевський М.М.

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ: СУТНІСТЬ, СКЛАДОВІ, ЕВОЛЮЦІЯ

У статті досліджено еволюцію економічної категорії «контроль», проаналізовано визначення цього поняття та здійснено систематизацію понять за групами: як інструмент, як процес, як система.

Ключові слова: *контроль, внутрішній контроль, система внутрішнього контролю (СВК), еволюція контролю.*

Постановка проблеми. Питання організації внутрішнього контролю суб'єктів господарювання завжди знаходились в центрі уваги науковців-економістів та практиків.

Більшість сучасних компаній будують системи внутрішнього контролю (далі – СВК), які б не заважали діяльності фірми та розвитку бізнес-процесів. Головними задачами функціонування систем внутрішнього контролю є забезпечення ефективності й дієвості бізнес-процесів та операцій, допомога компаніям щодо надання надійної фінансової звітності для власників бізнесу, дотримання законів і правил. Водночас, надмірний управлінський контроль може обмежити низку виробничих бізнес-процесів через відволікання коштів, оскільки абсолютний контроль потребує абсолютних ресурсів. Саме тому побудова ефективної СВК, яка забезпечує баланс між обсягом контрольних заходів та потребами бізнесу, є актуальною науковою та практичною задачею. Основою її вирішення є глибоке вивчення сутності поняття «внутрішній контроль» та еволюції його сутності.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Теоретичне обґрунтування сутності та проблеми організації ефективного внутрішнього контролю розглядали в своїх працях такі вчені, як: Адевал О. Г., Адлер О.О., Білуха М.Т., Венжега Д.І., Голуб Ю.О., Клементьева О. Ю., Кобець Н.І., Ковтун Т.В., Кришкін О.В., Лесько О.Й., Майлс І.А. Єверсон, Річард М. Стейнберг, Небава М.І., Нотінгем Люсі І., Сморожанюк. Т.П., Сотник О.Г., Френк Дж. Мартенс, Шерстюк О.О., Шрам Т.В., Труш В.Є. та інші.

Невирішена раніше частина загальної проблеми. Віддаючи належне науковим розробкам вчених, слід зазначити, що недостатньо розкритими залишаються питання теоретичного обґрунтування сутності категорії «внутрішній контроль» та систематизації її визначення.

Мета статті. Метою статті є дослідження поняття «внутрішній контроль», його еволюції, а також систематизація його визначень на основі критичного аналізу останніх досліджень і публікацій з теми статті.

Виклад основного матеріалу. Робота підприємства прямо залежить від ефективно побудованої системи внутрішнього контролю, яка, у свою чергу, повинна повністю відповідати вимогам підприємства щодо виду та специфіки господарської діяльності, спеціалізації, масштабу, наявних ресурсів, організаційної структури, місії та цілей. Ефективно впроваджена система внутрішнього контролю крос-функціонально дає можливість організації досягати поставлених цілей та вирішувати задачі задля реалізації своєї місії. Контроль на усіма бізнес-процесами повинен забезпечувати:

- контроль за операціями з обліку витрат;
- об'єктивну оцінку реального стану підприємства;
- виявлення потужностей, які не використовувалися;
- оцінку свого потенціалу та прогнозування розвитку.

Чому проблема ефективної СВК стосується всіх компаній – і великих, і малих? Відповідь проста: тому що всі процеси бізнесу мають певні ризики та слабкі місця, які можуть негативно вплинути на бізнес.

Звичайно, на малих підприємствах немає необхідності створювати додатковий контролюючий підрозділ з внутрішнього аудиту. Функцію контролю на малих підприємствах виконує безпосередньо власник-підприємець або найнятий управлінець-менеджер, головний бухгалтер, штатний юрист, начальник служби безпеки. Додатковий контроль (за бажанням власника бізнесу) може бути здійснений через незалежні наймані аудиторські компанії, які мають широкий набір спеціалістів із різних зон відповідальності.

Одна з проблем у великих компаній – поява підрозділів, які, спекулюючи потребою бізнесу, використовують такі методи, процедури та заходи контролю, що сповільнюють бізнес та шкодять реалізації або якості запропонованих послуг. Часто власники бізнес-процесів створюють «інформаційний вакуум» шляхом не доведення до відома вищої ланки керівництва, ризик-менеджерів та контролюючих відділів повної інформації про розробку, затвердження, впровадження та реалізацію проектів із залучення нових сегментів ринку або програм для підвищення лояльності клієнтів. Отже, маючи погодження власника бізнесу або затвердження програм чи проектів радою директорів, контролюючі відділи отримують від власників бізнес-процесу інформацію в останній момент для здобуття довіри та прикриття можливих втрат і зловживань.

Створення перешкод виконання контролюючої функції реалізується через зміну організаційної структури – так званий процес «реструктуризація», що може призвести до обмеження службових обов'язків, зміна порядку або виключення контролюючих відділів з організаційної структури та перекладання функції контролю на зовнішні компанії.

Далі наведені приклади виникнення перешкод:

- у випадку, коли немає підрозділів та спеціалістів, що виконують функцію внутрішнього контролю, компанія переходить в режим «Самоконтроль» та «Спостереження»;
- у випадку впливу на принципи та правила [5], якими керуються відділи, які здійснюють/виконують функцію внутрішнього контролю (чесність, об'єктивність, конфіденційність, професійна компетентність) виникають умови, а потім і ознаки «червоні прапорці» – це маніпуляції, змова, саботаж, зловживання чи привласнення активів компанії співробітниками, клієнтами чи третіми сторонами.

Вплив на принципи та правила:

- ✓ вплив на чесність – створення перешкод контролюючим відділам діяти згідно з чинним законодавством [5]. Спонування контролюючих відділів брати участь в акціях або процесах, які дискредитують спеціалістів, або підрозділу в цілому, який здійснює функцію внутрішнього контролю;
- ✓ дії спрямовані на порушення об'єктивності – перепідпорядкування відділам, які є об'єктами розслідування, далі – розкриття інформації та використання в інтересах сторони, яка є об'єктом розслідування. Спроби підкупу (в різних формах) та подальший вплив на спеціалістів, які здійснюють функцію контролю;
- ✓ порушення конфіденційності – перепідпорядкування відділам, які є об'єктами розслідування, далі – розкриття інформації отримана в ході виконання обов'язків, що фактично означає перевірку самого себе, далі всі порушення будуть приховані, а власник бізнесу чи акціонери, рада директорів не отримають реальну картину подій діяльності бізнес-процесів;
- ✓ порушення професійної компетентності. У першу чергу спеціалісти внутрішнього аудиту, якщо беруть участь у завданнях, які суперечать принципам міжнародним основам професійної практики (МОПП) та Кодексу етики внутрішнього аудиту.

Ефективно побудована система внутрішнього контролю стає засобом контролю за ризиками, допомагає підприємству в досягненні поставлених цілей та виконанні завдань шляхом виявлення та усунування загроз на всіх рівнях впровадження нових чи здійснення

існуючих процесів, що є важливим для об'єктивної оцінки потенціалу, розвитку і ефективності роботи підприємства.

Підходи вчених щодо визначення поняття внутрішнього контролю різняться між собою, а інколи суперечать один одному в своїх трактуваннях, а є і такі, які схожі та навіть ідентичні.

Дослідження визначення трактування поняття внутрішнього контролю, що відображені в таблиці 1, дозволили систематизувати існуючі визначення в три групи: ВК як функція (інструмент), ВК як процес, ВК як система.

Таблиця 1

Систематизація визначень поняття «внутрішній контроль»

Автор/Документ/Джерело, (Рік редакції)	Визначення
1	2
Інструмент	
Адевал О. Г., 2014	Внутрішній контроль – один з найбільш важливих інструментів, необхідних для виживання бізнесу [9].
Клементьева О. Ю., 2015	Внутрішній контроль є інструментом, який забезпечує раціоналізацію будь-яких фінансово інвестиційних рішень [10].
Ю.О. Голуб, О.Г. Сотник, 2011	Внутрішній контроль як складова державного фінансового контролю є інструментом управління, що дає змогу керівництву органів державного й комунального секторів перевірити стан виконання відповідних завдань, здійснити низку заходів з метою підвищення ефективності й результативності діяльності установи [8].
Небава М.І., Адлер О.О., Лесько О.Й., 2011	Внутрішній контроль в загальному розумінні, виступає як інструмент, який забезпечує всі ланки апарату управління інформацією про стан об'єкта управління [1].
Процес	
Кобець Н.І., 2016	Внутрішній контроль є досить важливою функцією управління, яка містить облік, фінансовий аналіз і контроль, порівняння та оцінку фактично досягнутого результату з поставленими цілями і завданнями підприємства.
Кришкін О.В., 2015	Внутрішній контроль – з фундаментальної точки зору – вибір оптимальної пропорції між контролем та ризиком, які напряду пов'язані з технічними і навіть з психологічними аспектами [4].
Сморожанюк. Т.П., Шрам Т.В., Труш В.Є., 2009	Внутрішній контроль допомагає перевірити законність, правильність і цілеспрямованість здійснюваної діяльності і сприяє виявленню в процесі діяльності виконань, відхилень по центрах відповідальності, причинах та винуватцях [3].
Основні положення міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту: ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ, ПА, 2013	Контроль – будь-який захід, вжитий керівництвом, радою директорів або іншою стороною з метою управління ризиками та збільшенням ймовірності досягнення поставлених цілей та задач [2].
COSO, Комітет спонсорських організацій Комісії Тредвея, 1992, 2004, 2009, 2013	Внутрішній контроль – це процес, тобто засіб досягнення цілей, а не самоціль. Це процес здійснюваний людьми, тому для нього важливі не тільки (і не стільки) правила, процедури та інші регулюючі документи, а і люди на всіх рівнях діяльності підприємства. Від процесу ВК власники та керівництво підприємства можуть очікувати тільки обґрунтованого рівня забезпечення досягнення поставлених цілей і ніяк не абсолютної гарантії безпомилкової роботи. ВК забезпечує досягнення поставленої цілі або декількох цілей в суміжних областях діяльності [5].

1	2
CobiT, Завдання управління для інформаційних і суміжних технологій, (1996, 2012)	Внутрішній контроль – концептуально, ліквідації розриву між керівництвом компанії з їх баченням бізнес-цілей і IT-департаментом, що здійснює підтримку інформаційної інфраструктури, яка повинна сприяти досягненню цих цілей.
Cadbury, 1992, 1995, 1999	Модель ВК Cadbury, трактує визначення ВК ідентично до COSO і діє обмежено в рамках фінансового контролю до 1999 р. [5].
COSO, Рада по критеріях контролю, 1995	Визначення ВК відповідає COSO[5].
Шерстюк О.О., Бакурова О.А., 2013	Внутрішній контроль є одним з найважливіших аспектів управління підприємство [11].
King (I,II, III), 1994, 2002, 2010	Внутрішній контроль – частина корпоративного управління, яка включає основні принципи: I – комплекс дій - дотримання нормативних документів та рекомендацій; II – дисципліна, прозорість, незалежність, підзвітність, відповідальність, чесність, соціальна відповідальність; III – корпоративна відповідальність, лідерство, сталий розвиток[5].
Система	
Венжега Д.І., 2013	Внутрішній контроль як одна з функцій управління виробництвом, є системою моніторингу процесу функціонування усіх ланок виробничого комплексу з метою оцінити обґрунтованість і ефективність прийнятих управлінських рішень, виявити відхилення від цих рішень і здійснювати коригування дій.
Ковтун Т.В., 2009	Система внутрішнього контролю – термін, який визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціональне використання активів підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, помилок, точність і повнота бухгалтерських записів, своєчасна підготовка надійної фінансової інформації [12].
Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми: «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту», 2013	Внутрішній контроль – це система спостережень і перевірки відповідності процесу функціонування керованого об'єкта прийнятним управлінським рішенням з метою об'єктивної оцінки результативності й ефективності діяльності, встановлення законності та доцільності господарських операцій, достовірності звітності, збереження власності, виявлення внутрішньогосподарських резервів і підвищення ефективності діяльності. Внутрішній контроль на підприємстві – це процес, що повинен реалізовуватися постійно повноважними органами управління та працівниками підприємства і з застосуванням контрольних процедур і методів на основі доступної інформації [6].
Білуха М.Т., 1999	Внутрішній контроль – це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятним управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об'єкт виявлення відхилень, допущених у ході виконання цих цілей [7].

Сьогодні можна стверджувати про системну єдність усіх груп визначень, оскільки ВК є одночасно і інструментом підвищення ефективності бізнесу, і процесом діяльності і системою – тобто складається з елементів, які формують одну крос-функціональну систему контролю.

Історично внутрішній контроль пройшов певну еволюцію. За результатами досліджень автора сформовано її етапи, які зображено на рис.1.

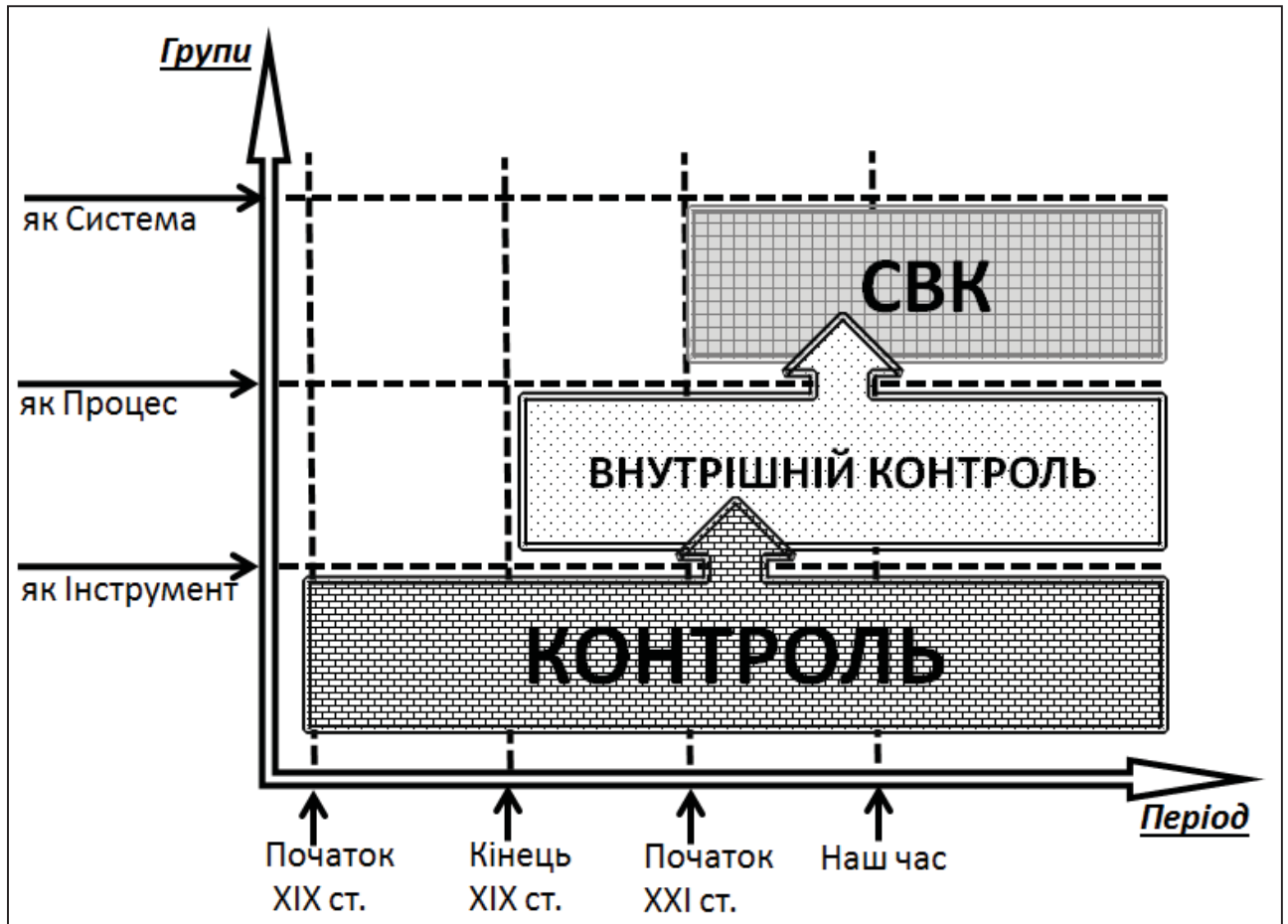


Рис.1. Еволюція категорії «контроль»

Приблизно з 1900 року бізнес приділяє дедалі більшу увагу внутрішньому контролю, зокрема, щодо діяльності аудитора. Це може створити враження, що поняття внутрішнього контролю як частини управління бізнесом є відносно новою ідеєю, і що аудитори тільки нещодавно почали бути пов'язані з ним. Проте аудит та бухгалтерський облік, які існували за багато років до н.е., широко використовувались та здійснили внесок в розвиток економіки.

Вперше термін «внутрішній контроль» визначив американський інститут бухгалтерів в 1949 році, подальші роз'яснення були надані в 1958 р., 1972 р. та в 1977 р. компаніями, які прагнули захистити свою фінансову інформацію належним чином, будуючи систему внутрішнього контролю відповідно до законодавства.

Сучасний етап історії уніфікації вимог до ефективної системи внутрішнього контролю почався ще в 1985 р. в США, тоді було створено комісію по боротьбі з недостовірною фінансовою звітністю, дуже відомою за ім'ям Джеймса С. Тредвея. Звіт комісії Тредвея, створений в 1987 р., містив заклик до організацій – спонсорів комісії Тредвея поєднати зусилля задля досягнення згоди щодо основних понять внутрішнього контролю, які б стосувались всіх. Далі була створена робоча група під керівництвом Комітету спонсорських організацій Комісії Тредвея, метою якої було створення робочого документа для створення єдиної концепції

внутрішнього контролю. В 1992 р. такий документ був розроблений під назвою «Інтегрована концепція внутрішнього контролю».

В процесі еволюції поняття контролю бізнесу пройшло ряд трансформацій від контролю (як інструменту), внутрішнього контролю (як процесу) до системи внутрішнього контролю. Саме система внутрішнього контролю трактує та вказує на те, що процеси операційної системи повністю та крос-функціонально пронизані інтегрованою системою внутрішнього контролю, яка використовує наявні інструменти (процедури, політики підрозділів, посад тощо) з метою забезпечення ефективної діяльності компанії.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Трагування внутрішнього контролю формується та видозмінюється відповідно до цілей організацій та відповідно до виду господарської діяльності. За авторським визначенням внутрішній контроль – це регулююча система, інтегрована в операційні процеси організації, з певним набором інструментів, яка допомагає досягненню поставлених власниками процесів цілей та задач.

Аналіз існуючих визначень поняття «внутрішній контроль» дозволив виділити найбільш вдале визначення, описане в моделі COSO.

Відсутність системи внутрішнього контролю в організації призведе до спрощення контролю та переведення його в режим самоконтролю та спостереження. Як наслідок, організація отримує велику кількість непокритих залишкових ризиків, що у свою чергу неминуче призведе до втрат частини активів.

ЛІТЕРАТУРА

1. Небава М. І., Адлер О. О., Лесько О. Й. Економіка та організація діяльності підприємства. – В.: ВНТУ, 2011. – 317 с.
2. The Institut of Internal Auditors, [Research Foundation]: Антологія. Основні положення міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту ПРАКТИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ, 2013. – 158 с.
3. Сморганюк. Т. П., Шрам Т. В., Труш В. Є. Внутрішній контроль в процесі управління виробництвом. – Київ: Кондор, 2009. – 275 с.
4. Крышкин О. В. Настольная книга по внутреннему аудиту. Риски и бизнес-процессы. / ООО «АЛЬПИНА ПАБЛИШЕР», 2013. – 477 с.
5. Люсі І. Нотінгем, Френк Дж. Мартенс, Майлс І. А. Єверсон, Річард М. Стейнберг. COSO. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.coso.org>
6. Аудиторська палата України. Робоча програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів з теми «Отримання незалежним аудитором розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та використання роботи внутрішнього аудиту» / Київ, – затверджене рішення Аудиторської палати України від 28.02.2013 р. № 265/9, 2013 р.
7. Білуха М. Т. Курс аудиту. К.: Вища школа, 1999. – 312 с.
8. Голуб Ю. О., Сотник О. Г. Теоретичні аспекти та особливості здійснення внутрішнього фінансового контролю в органах державної контрольно-Ревізійної служби України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://economics.opu.ua/files/archive/2011/No1/88-94.pdf>
9. Odunayo Henry Adewale The concept of internal control system: theoretical aspect. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zurnalai.vu.lt/files/journals/37/articles/890/public/142-152.pdf>
10. Клементьєва О. Ю. Внутрішній фінансовий контроль при реалізації інвестиційних проектів на малих підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/23_2015/10.pdf
11. Шерстюк О. О., Бакурова О. А. Оцінювання системи внутрішнього контролю. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.irbis-nbuv.gov.ua>
12. Ковтун Т. В. Система внутрішнього контролю як невід'ємний елемент операційної системи підприємства. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua>

Тарашевский М.М.

СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ: СУЩНОСТЬ, СОСТАВЛЯЮЩИЕ, ЭВОЛЮЦИЯ

В статье исследована эволюция экономической категории «контроль», проведен анализ определения этого понятия, а также осуществлена систематизация по группам: как инструмент, как процесс, как система

Ключевые слова: контроль, внутренний контроль, система внутреннего контроля (СВК), эволюция контроля.

Tarashevskiy M.

INTERNAL CONTROL SYSTEM: ESSENCE, COMPONENTS, EVOLUTION

The evolution of economic categories "control", the analysis of the defining this definition are investigated. Systematization according to groups is carried out: as an instrument, as a process, as a system.

Keywords: control, internal control, internal control system (ICS), evolution of control.