

УДК 657.01

М. В. Болдуєвдоктор наук з державного управління, професор
Класичний приватний університет**УДОСКОНАЛЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

У статті здійснено узагальнення пріоритетів і ролі компонентів системи внутрішнього контролю в забезпеченні сукупності критеріїв достовірності бухгалтерської звітності, а також обґрунтовано комплекс завдань управління організацією, який може служити базою для формування організаційних структур управління.

Ключові слова: супутні аудиторські послуги, система внутрішнього контролю, інформаційне забезпечення, функції, елементи.

I. Вступ

Одним з актуальних і складних завдань у сфері надання супутніх аудиту послуг є розробка системи внутрішнього контролю організації та її елементів. Це потребує якісно нового теоретичного осмислення суті й ролі інформаційного забезпечення внутрішнього контролю в управлінні підприємством. Актуальним завданням є перехід від традиційної пасивної констатації фактів господарського життя до активних, ефективних методів накопичення інформації, що є реальною основою підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Дослідженню проблем внутрішнього контролю та споріднених з ним обліково-аналітичних функцій присвячені праці українських та російських науковців: В. Д. Андрєєва, М. Т. Білухи, А. М. Богомолова, В. В. Бурцева, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, Е. К. Гільде, С. Ф. Голова, Ю. А. Данилевського, Ф. Л. Дефліза, Н. І. Дорош, І. М. Дмитренко, Є. В. Калюги, М. Д. Корінько, Л. М. Крамаровського, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, В. Ф. Максимової, Г. В. Максимової, М. В. Мурашка, Л. В. Нападовської, В. Ф. Палія, В. П. Пантелєєва, О. А. Петрик, І. І. Пилипенка, М. С. Пушкаря, Дж. Робертсона, В. С. Рудницького, Я. В. Соколова, В. В. Сопки, Л. В. Сотникової, Л. О. Сухаревої, М. Г. Чумаченка, В. О. Шевчука та ін.

Визначаючи цінність отриманих результатів науковців – попередників, слід зауважити, що праць, присвячених комплексному вивченню проблем теорії та практики формування елементів системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, недостатньо. Залишається невизначеною низка питань теоретичного, методологічного й організаційного характеру щодо розробки системи внутрішнього контролю організації та її елементів у процесі надання супутніх аудиту послуг.

II. Постановка завдання

Мета статті – визначити напрями вдосконалення елементів системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання в процесі надання супутніх аудиторських послуг.

III. Результати

Згідно з міжнародними стандартами аудиту "Оцінка ризиків та внутрішній контроль", аудитор повинен повідомити в найкоротший термін управлінський персонал відповідного рівня відповідальності про суттєві недоліки організації або функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що були ним виявлені [6]. Аудиторська організація готує рекомендації з удосконалення елементів СВК, до звіту аудитора включають пропозиції щодо можливих напрямів усунення суттєвих недоліків, підвищення надійності СВК у виявленні помилок і недоліків. Аудиторська організація може запропонувати економічному суб'єкту сприяння у виконанні рекомендацій щодо вдосконалення СВК [5].

У процесі проведення в економічного суб'єкта аудиторської перевірки здійснюється оцінювання якості організації бухгалтерського обліку, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю тощо. Для вибору найзначущих напрямів удосконалення СВК доцільно розглянути значення пріоритетів і роль компонентів СВК у забезпеченні сукупності критеріїв достовірності бухгалтерської звітності (табл. 1).

До основних елементів СВК належать організаційна та функціональна структури управління, результативним підходом до формування яких є морфологічний аналіз, що дає можливість встановити сукупність необхідних елементів системи, яка аналізується шляхом вивчення складу і взаємозв'язків її складових. При формуванні та вдосконаленні структур управління об'єктом дослідження повинен бути не якийсь окремих об'єкт, а господарська система, у межах якої реалізується повний цикл розширеного відтворення [2; 4].

Пріоритети елементів системи внутрішнього контролю

Елементи СВК	Пріоритети	Критерії вірогідності бухгалтерської звітності						
		Реальності	Обґрунтованості	Оцінки	Розкриття	Повноти	Прийнятності	Точності
А	Б	1	2	3	4	5	6	7
<i>Елементи контрольного середовища:</i> Стиль і основні принципи управління: Організаційна структура Розподіл відповідальності й повноважень	0,4 0,33 0,29	+	+	+				
<i>Елементи системи бухгалтерського обліку і засоби контролю:</i> Ведення журналів реєстрації документів і застосування послідовної нумерації документів	0,09	+	+			+		
Ведення журналів реєстрації руху товарно-матеріальних цінностей	0,09	+	+			+		
Проведення раптових інвентаризацій та інших перевірок	0,05	+				+		
Інвентаризації при зміні матеріально-відповідальних осіб	0,08	+				+		
Контроль за виконанням посадових інструкцій	0,24		+				+	
Контроль за виконанням документів	0,13	+					+	
Контроль за нетиповими операціями	0,17	+	+		+			
Контроль за відповідністю даних первинних документів і активів, що у них відображаються	0,13	+	+			+		
Контроль за відповідністю даних первинного, аналітичного, синтетичного, зведеного обліку та звітності	0,18					+	+	+
Наявність і виконання графіка інвентаризацій активів та зобов'язань	0,09	+				+		
Наявність і виконання договорів про матеріальну відповідальність	0,05	+						
Наявність і використання системи підтвердження повноважень	0,09	+	+	+				
Безперервність, суцільний характер (повнота) обліку	0,19					+		
Забезпечення умов збереження майна та документації	0,28	+				+		
Обґрунтування застосовуваних способів обліку, відмінних від передбачених нормативними документами	0,11	+	+	+				
Обґрунтування застосовуваних способів обліку за відсутності нормативних документів	0,08		+	+				
Правильне використання валюти бухгалтерського обліку	0,08				+			-
Застосування довіреностей при здійсненні операцій	0,04	+						
Правильне віднесення витрат за періодами	0,12				+			
Перевірка санкціонування господарських операцій і дотримання повноважень	0,37	+	+	+				
Перевірка взаємозв'язків господарських операцій	0,09					+	+	+
Перевірка дотримання нормативних актів, норм, нормативів	0,25		+					+
Перевірка дотримання облікової політики	0,4				+	+	+	
Наявність та зміст робочого плану рахунків	0,46				+			
Роздільний облік майна власного та інших організацій	0,06						+	+
Роздільний облік поточних і капітальних витрат	0,04						+	+
Розробка і використання інструкції про порядок прийому, зберігання, введення в експлуатацію, відпуск та списання товарно-матеріальних цінностей	0,36	+	+	+				
Дотримання принципів документальності та своєчасності обліку	0,160,18		+			+		
Технологія ведення обліку та формування внутрішньої і зовнішньої звітності	0,26							+

Аналіз поєднань складу елементів об'єкта управління та основних управлінських функцій дає можливість встановити сукупність управлінських завдань.

У керованій підсистемі доцільно диференціювати техніко-економічні, фінансово-економічні процеси, соціально та психолого-економічні аспекти діяльності організації, елементи зовнішнього середовища. До основних функцій управління, як відомо, належать планування, облік, контроль, аналіз і регулювання. Досвід реформування економіки в Україні засвідчив, що функції внутрішньофірмового планування в умовах ринкових відносин не втрачають актуальності. Вислів: "Чим більше ринку, тим важливіше план" повною мірою виправданий.

Планування в часі й за призначенням розподіляється на перспективне, поточне, оперативне. Поточне планування здійснюють на період до одного року, перспективне – на термін більше року і призначене головним чином для розробки стратегії діяльності підприємства. Період оперативного планування – до місяця. Такі управлінські функції, як облік, контроль і аналіз, також можна класифікувати за ознаками часу і призначення. Облік розподіляється на оперативний, бухгалтерський і статистичний, контроль і аналіз – на попередній (перспективний, стратегічний), поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний). Виділення оперативного обліку відповідає класифікації управлінських функцій за фактором часу, бухгалтерського і статистичного – за призначенням. У змісті бухгалтерського обліку вітчизняними та зарубіжними фахівцями виділяються управлінський і фінансовий облік. Регулювання включає підготовку і реалізацію управлінських рішень.

Перелічені управлінські функції в поєднанні з об'єктами управління утворюють контури техніко-економічного, фінансового управління, управління соціально-психологічними аспектами діяльності організації, зовнішнім середовищем.

У табл. 2 подано комплекс завдань управління організацією, який може служити базою для формування організаційних структур управління. Ідентифікатори в клітинах таблиці відображають управлінські завдання і їх комплекси. Наприклад, 11111 – перспективне планування потреби в засобах праці та ефективності їх використання; 11121 – оперативний облік засобів праці; 21122 – бухгалтерський облік основного капіталу; 10012 – поточне техніко-економічне планування тощо.

Функція планування включає завдання перспективного техніко-економічного (завдання 11011–13511); фінансового (завдання 21011–23211) планування; планування соціально- та психолого-економічних аспектів

діяльності (комплекс завдань 30011); екологічних заходів (комплекс завдань 40011); зовнішньоекономічної діяльності (комплекс завдань 50011).

Аналогічно зміст поточного та оперативного планування; завдання 11012–13512; 11013–13513 розкривають зміст техніко-економічного планування; 21012–23212; 21013–23213 – фінансового планування.

Комплекс завдань обліку, контролю та аналізу поділяється на групи:

- оперативний облік техніко-економічних (11021–13521) і фінансово-економічних (21021–23221) аспектів діяльності;
- бухгалтерський (фінансовий) облік (21021–23221);
- статистичний облік (10023–13523, 21023–23223);
- контроль за фінансово-економічними (11031–23233), соціально- та психолого-економічними (30031–30033) аспектами діяльності;
- екологічний контроль (40031–40033);
- контроль за зовнішньоекономічною діяльністю (50023–50033);
- управлінський (11041–13543), фінансовий (21041–21043) аналіз;
- аналіз соціально- та психолого-економічних аспектів діяльності (30041–30043);
- екологічний аналіз (40041–40043);
- аналіз зовнішньоекономічної діяльності (50041–50043);
- регулювання фінансово-господарської діяльності (11051–50052).

У змісті техніко-економічного управління виділяються завдання управління: засобами праці (11111–11152); предметами праці (11211–11252); трудовими ресурсами (11311–11352); продукцією (роботами, послугами) (12211–12352); технічною підготовкою виробництва (13011–13052); маркетингом (13211–13252); постачанням (13311–13352); виробництвом (13411–13452); збутом (13511–13552).

До фінансового управління належать завдання управління основним капіталом (21111–21152); оборотним капіталом (21211–21252); фінансовими результатами (22011–22052); витратами (23111–23252); управління розрахунковими відносинами (23211–23252).

Перелічені сукупності управлінських завдань розподіляють між службами й персоналом управління. Для комплексної реалізації таких загальносистемних функцій, як планування та бухгалтерський (фінансовий) облік, призначають відділи планування та бухгалтерія. Відділ планування, як правило, орієнтований на реалізацію завдань поточного техніко-економічного та фінансового планування, статистичного обліку; бухгалтерія виконує завдання бухгалтерського (фінансового) обліку. На фінансовий відділ

Таблиця 2

Комплекс завдань управління організацією

Елементи об'єкта управління	1. Планування						2. Облік						3. Контроль						4. Аналіз						5. Регулювання			
	Перспективне		Поточне		Оперативне		Оперативний		Бухгалтерський		Статистичний		Попередній		Оперативний		Наступний		Попередній		Оперативний		Наступний		Прийняття рішень		Реалізація рішень	
	1.1	1.2	1.3	1.4	1.5	1.6	2.1	2.2	2.3	2.4	2.5	2.6	2.7	2.8	2.9	2.10	2.11	2.12	2.13	2.14	2.15	2.16	2.17	2.18	2.19	2.20	2.21	2.22
А																												
1. Техніко-економічні аспекти діяльності	10011	10012	10013	10014	10015	10016	10017	10018	10019	10020	10021	10022	10023	10024	10025	10026	10027	10028	10029	10030	10031	10032	10033	10034	10035	10036	10037	10038
1.1. Ресурси	11011	11012	11013	11014	11015	11016	11017	11018	11019	11020	11021	11022	11023	11024	11025	11026	11027	11028	11029	11030	11031	11032	11033	11034	11035	11036	11037	11038
1.1.1. Засоби праці	11111	11112	11113	11114	11115	11116	11117	11118	11119	11120	11121	11122	11123	11124	11125	11126	11127	11128	11129	11130	11131	11132	11133	11134	11135	11136	11137	11138
1.1.2. Предмети праці	11211	11212	11213	11214	11215	11216	11217	11218	11219	11220	11221	11222	11223	11224	11225	11226	11227	11228	11229	11230	11231	11232	11233	11234	11235	11236	11237	11238
1.1.3. Праця	11311	11312	11313	11314	11315	11316	11317	11318	11319	11320	11321	11322	11323	11324	11325	11326	11327	11328	11329	11330	11331	11332	11333	11334	11335	11336	11337	11338
1.2. Результати	12011	12012	12013	12014	12015	12016	12017	12018	12019	12020	12021	12022	12023	12024	12025	12026	12027	12028	12029	12030	12031	12032	12033	12034	12035	12036	12037	12038
1.2.1. Продукція	12111	12112	12113	12114	12115	12116	12117	12118	12119	12120	12121	12122	12123	12124	12125	12126	12127	12128	12129	12130	12131	12132	12133	12134	12135	12136	12137	12138
1.2.2. Роботи	12211	12212	12213	12214	12215	12216	12217	12218	12219	12220	12221	12222	12223	12224	12225	12226	12227	12228	12229	12230	12231	12232	12233	12234	12235	12236	12237	12238
1.2.3. Послуги	12311	12312	12313	12314	12315	12316	12317	12318	12319	12320	12321	12322	12323	12324	12325	12326	12327	12328	12329	12330	12331	12332	12333	12334	12335	12336	12337	12338
1.3. Процеси	13011	13012	13013	13014	13015	13016	13017	13018	13019	13020	13021	13022	13023	13024	13025	13026	13027	13028	13029	13030	13031	13032	13033	13034	13035	13036	13037	13038
1.3.1. Технічна підготовка виробництва	13111	13112	13113	13114	13115	13116	13117	13118	13119	13120	13121	13122	13123	13124	13125	13126	13127	13128	13129	13130	13131	13132	13133	13134	13135	13136	13137	13138
1.3.2. Маркетинг	13211	13212	13213	13214	13215	13216	13217	13218	13219	13220	13221	13222	13223	13224	13225	13226	13227	13228	13229	13230	13231	13232	13233	13234	13235	13236	13237	13238
1.3.3. Постачання	13311	13312	13313	13314	13315	13316	13317	13318	13319	13320	13321	13322	13323	13324	13325	13326	13327	13328	13329	13330	13331	13332	13333	13334	13335	13336	13337	13338
1.3.4. Виробництво	13411	13412	13413	13414	13415	13416	13417	13418	13419	13420	13421	13422	13423	13424	13425	13426	13427	13428	13429	13430	13431	13432	13433	13434	13435	13436	13437	13438
1.3.5. Збут	13511	13512	13513	13514	13515	13516	13517	13518	13519	13520	13521	13522	13523	13524	13525	13526	13527	13528	13529	13530	13531	13532	13533	13534	13535	13536	13537	13538
2. Фінансово-економічні аспекти діяльності	20011	20012	20013	20014	20015	20016	20017	20018	20019	20020	20021	20022	20023	20024	20025	20026	20027	20028	20029	20030	20031	20032	20033	20034	20035	20036	20037	20038
2.1. Фінансові ресурси	21011	21012	21013	21014	21015	21016	21017	21018	21019	21020	21021	21022	21023	21024	21025	21026	21027	21028	21029	21030	21031	21032	21033	21034	21035	21036	21037	21038
2.1.1. Основний капітал	21111	21112	21113	21114	21115	21116	21117	21118	21119	21120	21121	21122	21123	21124	21125	21126	21127	21128	21129	21130	21131	21132	21133	21134	21135	21136	21137	21138
2.1.2. Оборотний капітал	21211	21212	21213	21214	21215	21216	21217	21218	21219	21220	21221	21222	21223	21224	21225	21226	21227	21228	21229	21230	21231	21232	21233	21234	21235	21236	21237	21238
2.2. Фінансові результати	22011	22012	22013	22014	22015	22016	22017	22018	22019	22020	22021	22022	22023	22024	22025	22026	22027	22028	22029	22030	22031	22032	22033	22034	22035	22036	22037	22038
2.2.1. Виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших активів	22111	22112	22113	22114	22115	22116	22117	22118	22119	22120	22121	22122	22123	22124	22125	22126	22127	22128	22129	22130	22131	22132	22133	22134	22135	22136	22137	22138
2.2.2. Прибуток (збитки)	22211	22212	22213	22214	22215	22216	22217	22218	22219	22220	22221	22222	22223	22224	22225	22226	22227	22228	22229	22230	22231	22232	22233	22234	22235	22236	22237	22238
2.3. Рентабельність	23011	23012	23013	23014	23015	23016	23017	23018	23019	23020	23021	23022	23023	23024	23025	23026	23027	23028	23029	23030	23031	23032	23033	23034	23035	23036	23037	23038
2.3.1. Фінансові відносини	23111	23112	23113	23114	23115	23116	23117	23118	23119	23120	23121	23122	23123	23124	23125	23126	23127	23128	23129	23130	23131	23132	23133	23134	23135	23136	23137	23138
2.3.2. Розрахунки з партнерами	23211	23212	23213	23214	23215	23216	23217	23218	23219	23220	23221	23222	23223	23224	23225	23226	23227	23228	23229	23230	23231	23232	23233	23234	23235	23236	23237	23238
3. Соціально-економічні та психолого-економічні аспекти діяльності	30011	30012	30013	30014	30015	30016	30017	30018	30019	30020	30021	30022	30023	30024	30025	30026	30027	30028	30029	30030	30031	30032	30033	30034	30035	30036	30037	30038
4. Екологія	40011	40012	40013	40014	40015	40016	40017	40018	40019	40020	40021	40022	40023	40024	40025	40026	40027	40028	40029	40030	40031	40032	40033	40034	40035	40036	40037	40038
5. Зовнішньоекономічна діяльність	50011	50012	50013	50014	50015	50016	50017	50018	50019	50020	50021	50022	50023	50024	50025	50026	50027	50028	50029	50030	50031	50032	50033	50034	50035	50036	50037	50038

покладають завдання оперативного управління фінансовими ресурсами, доходами, витратами й фінансовими результатами, розрахунковими відносинами з партнерами. У віданні служб управління маркетингом, зовнішньоекономічною діяльністю, постачанням, виробництвом, збутом, техніко-технологічних підрозділів завдання оперативного планування, обліку, контролю, аналізу й регулювання відповідних аспектів діяльності організації. Кадрові служби об'єднують завдання управління трудовими ресурсами, соціально-психолого-економічними аспектами діяльності організації.

У ринкових умовах в головних організаціях великих виробничих і постачальницько-збутових територіально розподілених комплексів необхідно здійснювати функції стратегічного управління, прогнозування, перспективного планування, комплексного економічного аналізу й контролю, які доцільно об'єднати в службі стратегічного управління та внутрішнього аудиту.

Якщо обсягів робіт з функціонально однорідним комплексом завдань недостатньо

для створення відділу або групи в структурі управління, то для реалізації відповідних завдань передбачені окремі фахівці, а також забезпечується інтеграція декількох функцій у повноваженнях фахівців.

Визначення видів, процесів та елементів діяльності аналізованих організацій дає можливість на основі типового складу функцій і завдань управління виділити елементи, які характерні для конкретного суб'єкта. Наприклад, у торговельних, постачальницько-збутових організаціях переважають процеси постачання, збуту, маркетингової діяльності, що зумовлює особливості функціональної структури управління цими організаціями.

Порівняння принципів для організацій кожної галузі й виду діяльності та діючої в аналізованого суб'єкта структури управління дає можливість сформулювати пропозиції щодо вдосконалення останньої. Цілям збору та систематизації даних про діючу в суб'єкта господарювання організаційну й функціональну структури управління, інших елементів СВК, відповідає анкета, зміст якої відображено в табл. 3.

Таблиця 3

Анкета обстеження організаційної та функціональної структури управління як елемента СВК

1. Найменування відділу, сектора, групи
2. Прізвище, ім'я, по батькові
3. Робочий телефон
5. Посада
6. Сформулюйте цілі Вашої роботи
7. Дайте опис виконуваних Вами робіт (вирішуваних завдань), у тому числі по кожній роботі (завданні) вкажіть:
7.1. Найменування роботи (завдання)
7.2. Використовувані для виконання робіт комп'ютерні програми та обчислювальна техніка
7.3. Якими нормативними документами Ви керуєтеся при виконанні роботи
7.4. Частота й терміни виконання робіт (наприклад, щодня, щотижня, щомісяця тощо)
7.5. Форми вихідних документів (додайте)
За кожним вихідним документом укажіть:
7.5.1. Призначення документа
7.5.2. Частота й терміни отримання документа, приблизна кількість рядків
7.5.3. Кому передається документ (одержувач)
7.5.4. Опишіть, будь ласка, порядок отримання вихідних документів
7.6. Форми вхідних документів (додайте)
За кожним вхідним документом укажіть:
7.6.1. Від кого Ви отримуєте вхідні документи (джерела інформації)
7.6.2. Частота, строки отримання вхідних документів, кількість за період (щоденно, щодаки, щомісяця тощо)
8. Які труднощі Ви відчуваєте при виконанні своїх посадових обов'язків
9. Сформулюйте пропозиції щодо вдосконалення змісту та організації виконання Вашої роботи

До ефективних засобів СВК належить контроль за господарськими фактами безпосередньо на етапі первинного облікового спостереження подій фінансово-господарської діяльності, у моменти, наближені до скоєння елементарних актів, що становлять складні процеси функціонування організації. Господарські операції, як правило, спочатку відображають у первинних розпорядчих повідомленнях, за даними яких проводиться оперативний попередній контроль. Після здійснення господарських операцій формуються первинні облікові дані, які є джерелами оперативного наступного контролю.

Співвідношення оперативного контролю за господарськими операціями та первинно-

го обліку не обмежується інформаційною функцією останнього. "Даючи дозвіл на здійснення тих чи інших операцій, посадові особи роблять дозвільні записи в первинних документах, завдяки чому первинні документи являють собою один з дієвих способів попереднього контролю. Широка реалізація в господарському обліку цієї функції дає можливість уникнути в багатьох випадках не лише правопорушень, а й нераціонального використання господарських засобів" [1]. Здійснення контрольних функцій на початковій стадії обліку сприяє запобіганню втрат і непродуктивних витрат, виявленню чинників і умов, що породжують господарські порушення.

Виконуючи роль джерела й засобу оперативного контролю за господарськими операціями, первинна інформація є разом з тим об'єктом контролю. Перевірка законності та економічної доцільності господарських операцій органічно пов'язана з виявленням достовірності первинних даних. Під достовірністю даних на етапі збору та реєстрації розуміється ступінь адекватності первинних повідомлень процесам, що відбуваються [3]. Забезпечення повноти, своєчасності, правильності первинного обліку, який становить початкову стадію всіх видів обліку, є необхідною умовою якісного виконання управлінських робіт. Близько 80% неправильних розрахунків здійснюють через низьку точність та об'єктивність первинної інформації. Господарські порушення не виключені як при складанні розпорядчих документів, так і при реєстрації даних первинного обліку. Наприклад, при оформленні комплектувальних відомостей майстер може змінити перелік деталей у вузлах або вхідний залишок з метою приховування недостач, а бухгалтеру важко виявити подібні факти через обсяг номенклатури деталей. Залежність заробітку працівників від норм часу нерідко призводить до спотворення останніх.

Згідно з аналізом матеріалів інвентаризацій незавершеного виробництва на підприємствах машинобудування м. Запоріжжя показали, що понад 30% неврахованих відхилень становить неоформлений брак, до 10% – втрати деталей при передачі із цеху в цех, близько 20% – приписки виробітку. Помилки при заповненні первинних документів призводять до утворення надлишків, нестач, пересортиці.

Організація контролю за первинними даними у взаємозв'язку з перевіркою законності та економічної доцільності господарських операцій сприяє розвитку семантичних аспектів проблеми забезпечення достовірності інформації на етапі збору та реєстрації.

Попередній контроль за цими розпорядчими документами, а також, тими що підтверджують різновиди та обсяг подій, здійснюють посадові особи, на яких покладено обов'язки формувати й підписувати первинну документацію. Управлінський персонал, використовуючи нормативно-правові акти, плани, кошториси й нормативи, облікові відомості, встановлює правомірність та економічну доцільність господарських операцій. Документи піддають і формальній перевірці, в процесі якої визначають послідовність, повноту і правильність запису даних, наявність підписів та інших обов'язкових реквізитів.

Виконанню оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку сприяє відображення в первинних документах одночасно нормативних, планових і фактичних значень показників,

порівняння яких дає можливість безпосередньо на стадії первинного обліку виявити необґрунтовані відхилення від вимог управлінських рішень. Запис розпорядчої, нормативно-довідкової інформації в первинних облікових документах, незалежно від носія даних, сприяє підвищенню відповідальності керівників і виконавців за якість виконуваної роботи.

Вимогам оперативного контролю за господарськими операціями відповідає реєстрація в єдиних носіях відомостей про взаємопов'язані події. Наприклад, у лімітній карті, як правило, фіксують дані про відпуск матеріальних цінностей у виробництво та їх повернення на склад. У карті обліку розкредитують дані обліку виробітку, відомості про витрати матеріалів. На вдосконалення контрольних робіт на стадії первинного обліку спрямовані пропозиції щодо застосування накопичувальних документів замість разових і одноденних.

Рациональне і своєчасне здійснення оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку досягається на базі комп'ютерних систем бухгалтерського обліку та управління. Більше того, "професійний" контроль, як справедливо зазначає Р. Тіроф, повинен бути невід'ємною частиною процесу запису відомостей у носій, який є вихідним джерелом даних. Виконання контрольних функцій традиційними способами людиною може уповільнити процес використання первинних даних і ліквідувати одну з основних переваг автоматизації – здатність функціонувати в реальному темпі перебігу керованих процесів. На етапі первинного обліку машина повинна виконувати цілий ряд контрольних-організаційних функцій, які, як правило, забезпечує людина [7].

Організація оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку в автоматизованих системах бухгалтерського обліку та управління сприяє:

- задоволенню суперечливої вимоги підвищення одночасно оперативності та контрольних-аналітичних функцій первинного обліку;
- забезпеченню гнучкості первинного обліку за рахунок роздільної реєстрації кожної господарської операції без побоювання втратити взаємозв'язок між подіями й повідомленнями, що їх відображають;
- зниженню трудомісткості первинного обліку за рахунок виключення з первинних документів умовно-постійної та розпорядчої інформації, скороченню дублювання первинної інформації.

Таким чином, визначення пріоритетів елементів системи внутрішнього контролю, розробка, впровадження та систематичний супровід першочергових ланок СВК сприя-

ють своєчасному виявленню й запобіганню випадкових і навмисних помилок у здійсненні та бухгалтерському оформленні господарських операцій, зниженню ризику аудиторської діяльності.

IV. Висновки

Основою системи внутрішнього контролю є організаційна та функціональна структури управління, результативним підходом до формування яких є морфологічний аналіз, що дає можливість встановити сукупність необхідних елементів системи шляхом вивчення складу й взаємозв'язків її частин. Аналіз укрупнених схем системи управління дає можливість не лише виявити об'єкти та систематизувати зміст аудиту, а й є конструктивним при проектуванні функціональної структури управління організації.

До ефективних засобів СВК належить контроль за господарськими операціями безпосередньо на етапі первинного облікового спостереження подій фінансово-господарської діяльності, в моменти, наближені до здійснення конкретних господарських дій, що становлять складні процеси функціонування організації.

Здійснення контрольних функцій на початковій стадії обліку сприяє запобіганню втрат і непродуктивних витрат, виявленню чинників і умов, що породжують господарські порушення.

Список використаної літератури

1. Бобыр С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных

предприятий / С. И. Бобыр. – Москва : Высшая школа, 1975. – 849 с.

2. Бунда О. М. Моделювання ефективності систем обліку і внутрішнього контролю при проведенні аудиторської перевірки / О. М. Бунда // Вісник. – Львів, 2004. – № 517: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 185–191.
3. Закалінська К. О. Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю: технологічний аспект / К. О. Закалінська // Збірник наукових праць. – Донецьк, 2009. – Т. 10: Серія: Економіка. – Вип. 122: Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України. – С. 176–186.
4. Микитенко Т. В. Принципи внутрішнього контролю / Т. В. Микитенко // Методологія і методика незалежного аудиту і державного фінансового контролю. – Ірпінь, 2010. – С. 359–361.
5. Славгородська А. А. Аудиторські послуги – складова аудиторської діяльності / А. А. Славгородська // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : матер. V Міжнар. наук.-прак. конф. – Умань, 2011. – Ч. 2. – С. 113–115.
6. Стандарти аудиту та етики. – Київ : Парітет-інформ, 2010. – 712 с.
7. Тироф Р. Обработка данных в управлении / Р. Тироф – Москва : Мир, 1976. – Т. 1, 2. – 1231 с.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2015.

Болдуев М. В. Совершенствование элементов системы внутреннего контроля субъектов хозяйствования

В статье определены приоритеты и роль компонентов системы внутреннего контроля в обеспечении совокупности критериев достоверности бухгалтерской отчетности, а также обоснован комплекс задач управления организацией, который может служить базой для формирования организационных структур управления.

Ключевые слова: *сопутствующие аудиторские услуги, система внутреннего контроля, информационное обеспечение, функции, элементы.*

Bolduev M. Perfection of Elements of Internal Control Entities

In the article generalization of priorities and role of components of the internal checking system is carried out in providing of aggregate of criteria of authenticity of accounting control, and also grounded complex of tasks of management organization, which can serve as a base for forming of organizational structures of management.

One of the urgent and difficult tasks in the provision of audit related services is the development of the internal control organization and its elements. This requires a qualitatively new theoretical understanding of the essence and role of information internal control in enterprise management. An urgent task is to shift from the traditional passive statement of the facts of economic life in active, efficient operating methods collect information that is the real basis for increasing the efficiency of the internal control system in the enterprise.

In the course of the economic entity in the audit carried out evaluation of quality accounting, economic security accounting systems and internal controls and so on. To select the most important areas of improvement of the internal control system appropriate to consider the priorities and values the role of the components of internal control set of criteria to ensure the reliability of financial statements.

The main elements of the internal control system belongs to the organizational and functional management structure, effective approach to the formation of which is a morphological analysis which

enables to establish a set of required elements of the system being analyzed by studying the structure and relationships of its parts. In forming and improving governance structures object of study should not be a separate object, and economic system, in which implemented a full cycle of expanded reproduction.

By means of effective internal control system applies control business operations directly on the initial stage of an observation event of financial and economic activity, moments close to taking concrete economic actions that are complex processes functioning organization.

Implementation of control functions at an early stage accounting helps prevent loss and overhead, revealing the factors and conditions that give rise to economic disturbances.

Key words: *concomitant public accountant services, internal checking system, informative providing, functions, elements.*