

БУЛКОТ

Ганна Вікторівна



УДК 005.935

**ОСОБЛИВОСТІ ДОКУМЕНТАЦІЇ
КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ У
РАМКАХ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬО-
ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ**

**FEATURES OF DOCUMENTATION OF
CONTROL AT THE ENTERPRISES WITHIN
THE SYSTEM OF INTERNAL CONTROL**

МАРЧУК

Вікторія Сергіївна



к.е.н., доцент, ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"

студентка, ДВНЗ "Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана"

У статті висвітлено визначення та документації контролю на підприємствах у рамках системи внутрішньогосподарського контролю. Досліджено трудовий процес працівників підприємства щодо визначення та документації відповідного здійснення внутрішньогосподарського контролю. Розглянуто шкалу оцінки ризику при визначенні необхідних контрольних дій та матрицю контролю ризику, яка застосовується на підприємстві. Запропоновано основні пункти документації засобів контролю, які повинні бути чітко прописані в документації підприємства.

В статье раскрыты определения и документация контроля на предприятиях в рамках системы внутрихозяйственного контроля. Исследован трудовой процесс работников предприятия по определению и документации соответствующего осуществления внутрихозяйственного контроля. Рассмотрена шкала оценки риска при определении необходимых контрольных действий и матрицу контроля риска, которая применяется на предприятии. Предложены основные пункты документации средств контроля, которые должны быть четко прописаны в документации предприятия.

The features of documentation of control at the enterprises within the system of internal control are considered in the article. The working process of employees concerning with documentation of relevant implementation of internal control is investigated. Risk assessment scale is analyzed in determination of the appropriate supervisory actions along with risk control matrix used at the enterprise. The main points of documentation of the means of control to be clearly prescribed in the enterprise documentation are proposed.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль (ВГК), система внутрішньогосподарського контролю (СВГК), документація, імовірність, матриця контролю ризику підприємства

Ключевые слова: внутрихозяйственный контроль (ВХК), система внутрихозяйственного контроля (СВХК), документация, вероятность, матрица контроля риска предприятия

Keywords: internal control (IC), system of internal control (SIC), documentation, probability, enterprise risk control matrix

ВСТУП

Система внутрішньогосподарського контролю (СВГК) вважається актуальним підсиленням функціонуючого управління як обов'язковий елемент управління підприємства, що полягає у колективній відповідальності правління в рамках визначеної їм відповідальності відповідно законодавства [1, 2].

Існуючі концепції внутрішньогосподарського контролю, як наприклад, рамки COSO, дуже всеосяжні та відображають цілі внутрішньогосподарського контролю щодо забезпечення ефективної та оперативної підприємницької діяльності, юридичної

відповідності та відповідності нормам, а також фінансовій звітності підприємства [3].

Так само як кожне підприємство індивідуальне, індивідуально визначається мета, обсяг і вид необхідних на підприємстві внутрішніх перевірок. При цьому перевірки на різних рівнях враховують, причому переважно виділяють межу між перевірками на рівні підприємства та рівні процесу [4].

Беручи до уваги перевірку дієздатності СВГК потрібно, щоб відповідна перевірна інстанція здійснювала СВГК процедуру випробувань. Для цього знаходить застосування, як правило, вибіркова

перевірка, метою якої є перевірити виробничі процеси, а також для цього передбачені контрольні правила на забезпечення її ефективності. Це вимагає під час документації відповідних процесів і належного до них ризику та контролю шляхом описів процесу, схем документа, а також контрольну матрицю ризику для відображення ефективного контролю.

Тому, звернемо увагу на інтеграцію дій щодо визначення та документації внутрішньогосподарського контролю (ВГК) у контексті фінансової звітності, і той же час, рекомендації для конкретного оформлення ВГК як основного елементу СВГК.

МЕТА РОБОТИ

Полягає у визначенні та документації контролю у рамках системи внутрішньогосподарського контролю, проаналізувати їх у контексті вироблення комплексного науково-методичного підходу до проблеми, а також розробка інтегрованого та систематичного підходів і відповідних заходів їхнього проведення.

МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Методологічною та інформаційною основою роботи є наукові праці, матеріали періодичних видань, ресурси Internet.

РЕЗУЛЬТАТИ

Трудовий процес працівників підприємства щодо визначення та документації відповідного здійснення ВГК можна розділяти у: фазу аналізу, фазу визначення та фазу реалізації. Це не одноразовий, само завершальний процес, а процес, де їхні кроки можуть періодично в цілому або частково повторюватись. У динамічному контексті підприємства вважається, що ділові процеси змінюються, організація підприємства проводиться через одержання чи продаж окремих частин підприємства і нові позиції балансу показують, які ще не класифікувалися в минулому звітному році як суттєві.

У фазі аналізу ідентифікуються в рамках так званого Scoring суттєву частину підприємства та процеси підприємства на основі певних кількісних і якісних критеріїв. Можливий спосіб дії для визначення важливості - це розгляд окремих позицій у річному звіті підприємницьких структур. Крім того, контролер може визначати, чи здійснюють окремі підприємницькі структури процеси, які класифікувалися для підприємства як значущі. Визначають підприємницькі структури, які застосовують суттєві критерії якості, щоб у такий спосіб визначати відповідні статті балансу. Всі структури підприємства та ділові процеси, у яких є вплив на визначені позиції балансу, потрібно розглядати відповідно до ВГК в якості суттєвих та інтегрувати в такий спосіб у СВГК. Для кращого розуміння основних процесів це може бути цілком «страховкою», тому потрібно візуалізувати ці процеси. Крім того, документація процесу полегшує контролеру здійснювати ВГК на підприємстві.

Якщо відповідні структури підприємства та процеси визначені, мова йде у фазі визначення, про те, щоб ідентифікувати і оцінити ризик беручи до уваги навмисне неправдиве свідчення свідка у фінансовому звітності. Оцінка може відбуватися, приміром, у класичному змісті з імовірністю і ступенем пошкодження. Як наступне, потрібно перевіряти, чи є відповідний контроль щодо ідентифікованого ризику. Забезпечення виконання законів, тобто суттєві ризики, повинні покриватись доповненням нових перевірок.

На заключній фазі реалізації попередньо визначений контроль створюється та документується. При цьому потрібно відрізнити між «вищестоящим» контролем відповідно контроль на рівні підприємства та на рівні процесу. Контроль на рівні процесу - це заходи, які однозначно можуть приєднуватися до процесу. Тому, контроль – відноситься до інструкцій підприємства, тому заснований моніторинг фази визначення та реалізації спрямований спостерігати за можливими змінами в оцінці ризику, а також за ефективністю контролю.

Перш ніж починати зі справжньої оцінки ризику, контролери повинні усвідомлювати спочатку основні цілі, яких повинні досягати фінансовою звітністю [5]. Тому, основні цілі можуть розглядатися за допомогою: дотримання правил ведення бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності; звітності як інформаційного інструменту. Інформація є класифікованою та охоплена специфічними рамками, не дозволяє інтерпретацію, зрозуміло сформульована та представлена, не надто докладно і не надто синтезовано; повного визначення відповідної інформації. Приміром, всі трансакції повинні бути зареєстровані у відповідний розрахунковий період повністю; проведення оцінки «справедливої» вартості, щоб могли оцінювати майнові об'єкти близько до реальності та коректно, відповідна інформація повинна збиратися та оцінюватися.

Таким чином, визначення ризику та аналіз ризику повинен спиратися на кількісні, а також якісні критерії [6]. Тому, автори даного дослідження пропонують розглянути наступні робочі кроки на підприємстві, які можуть здійснюватись під час: *Вибору організаційних одиниць*. Підприємство обговорює якісні та кількісні, внутрішні фактори на вибір тих структур підприємства, які роблять суттєвий внесок у досягнення цілей фінансової звітності. *Річного звіту*. Для річного звіту знаходить застосування кількісна міра, що повинна вимірювати потенційний вплив на мету фінансової звітності. Для цього припускається, наприклад, що окрема стаття балансу, що становить більше чим 5 % її категорії (майнові об'єкти, доходу, і інше) у вартості, відповідає середньому ризику. Якщо стаття перевершує 10 меж відсотка, високий потенціал ризику присвоюється. *Вибору основних процесів*. Після проходження обох вищезгаданих робочих кроків ідентифікуються наступним кроком ті ділові процеси, у яких є вплив на суттєві структурні підрозділи та статті річного звіту. Підприємство

повинне визначати далі всі процеси, які можуть призвести до навмисного обману.

Тепер обрані структури підприємства та основні процеси перевіряються на їх властивий ризик. Весь ризик, що загрожує надійній звітності, повинен перераховуватися в інвентарі наочно та описуватися. У наступному кроці відбувається оцінка ризику раніше, де кожен ризик визначає імовірність виникнення потенційного розміру збитку, тобто можливість об'єктивно визначити та реально оцінити. Тому, автори даного дослідження пропонують розглянути таку таблицю 1 і отримана оцінка є

основною умовою при визначенні необхідних контрольних дій.

Тепер весь ризик, що класифікувався контролером як суттєвий щодо фінансової звітності, вимірюється і перевіряється, і вже застосовується відповідно ручним, напівручним або автоматизованим контролем на підприємстві. Під час контролю інвентаризація повинна бути проведена спочатку, тобто всі існуючі перевірки повинні збиратися та представлятися наочно. Такий контроль надмірний, тобто наявність декількох видів контролю для специфічного ризику, повинна усуватися з міркувань ефективності.

Таблиця 1

Шкала оцінки ризику

Номинал	Імовірність	Вплив
1	Рідко (0-4%)	Незначний (> 10)
2	Неймовірно (5-19%)	Несуттєвий (> 50)
3	Помірковано (20-39%)	Поміркований (> 250)
4	Імовірно (40-69%)	Суттєвий (> в 1000)
5	Звичайно (70-100%)	Катастрофічний (> в 2500)

Матриця контролю ризику має подвійну ціль використання на підприємстві. По-перше, це дозволяє відповідальним особам скласти загальну картину ВГК. При цьому повинні бути в наявності відомості про окремі процеси, цілі процесів та підприємства, властиві їм ризики, а також заходи управління та контрольних мір. По-друге, матриця контролю ризику - це важливий інструмент для документації СВГК і, в такий спосіб є допомога контролеру на підприємстві.

Матриця контролю ризику провадиться як великий документ з точки зору ризику інвентаризації по відношенню до елементів управління на управлінському рівні, контролю на рівні процесу і загального інформаційно-технологічного (ІТ) - контролю, що здійснюється.

В питаннях контролю на рівні підприємства можуть бути присутні, наприклад, нинішній статут, організаційна структура, посадові інструкції або кодекс поведінки працівників. На рівні процесу, приміром, під час перевірки потрібно встановлювати забезпечення повного та правильного всіх придбаних товарів, правильного обліку всього обороту або розрахунку податку на додану вартість відповідно закону встановленого на всі операції. Загальні

елементи управління, наприклад, відносяться до документації прикладного програмного забезпечення та будь-якого програмного забезпечення, а також гарантуючи, що ніякого несанкціонованого доступу до конфіденційних даних або програми не відбудеться.

Матриця контролю ризику складається з ризиків і відповідних заходів контролю в табличній формі, і показані елементи управління навпроти одне одного, які охоплюють основні ризики, раніше виявлені в окремих процесах. Залежно від складності підприємства, кількість, а також взаємозалежність окремих ризиків має бути вирішено в розробленні всеосяжної матриці контролю ризику. Наприклад, щоб розглянути, які атрибути повинні бути додані в матрицю. Проте, для ясності, матриця контролю ризику повинна бути досить простою і містити тільки основні аспекти, для детальної документації надаються окремі документи.

У її найпростішій формі, авторами запропоновано розглянути приклад матриці контролю ризику, який представлений у наступній таблиці 2. Вона повинна служити лише як «хребет» для відповідних версій, що є пристосованими відповідно до підприємства.

Таблиця 2

Процес	Основні ризики	Шляхи вирішення
Немає опису	Немає опису	Немає опису
1 ...	1 ...	1 ...
2 ...	2 ...	2 ...

Матриця може доповнюватися скільки завгодно з додатковими стовпцями, такі як оцінка управління з точки зору аналізу витрат, будь-які недоліки і можливі покращення управління, типізації контролю за критеріями як ступінь автоматизації та

класифікації в контрольних, а також перевірях, або контролю відповідальності (особа, місце).

На відміну від «вищевказаного» контролю, контроль на рівні процесів повинен бути документально підтверджений наявністю підстав.

Таким чином, матриця контролю ризиків не комплексна і надто складна, і тому доцільно документувати безпосередні перевірки більш докладно і окремо.

Тому, пропонується для успішної документації засобів контролю наступні пункти, які повинні бути чітко прописані в документації цілей контролю раніше: 1. *Зацікавлені сторони документації*. Щоб забезпечити успіх документації, це має бути написано відповідно адресатам. З одного боку, повинні бути розглянуті вимоги осіб, залучених в процес виробництва. З іншого боку, важливо, щоб документація для цього користувача в будь-який час була зрозумілою, тому що в протилежному випадку сенсу в даній документації немає. Це зазвичай означає додаткову роботу для того, хто створює документацію, так як за певних обставин, створену документацію бажано розглянути різні адресати. Адресатами документа в контексті СВГК можуть бути, наприклад, рада директорів, управлінський апарат, оперативні учасники процесу. 2. *Інтегрована інформація проти специфічної*. Загалом, підприємство потребує різні типи документів, наприклад, в галузі управління якістю та ІТ. З метою підвищення ефективності тепер виникає питання, чи документація СВГК в цілому і документація контролю основних елементів можуть бути враховані в існуючу структуру документації, або ж принаймні частина наявної документації по СВГК можуть бути використані. Необхідно уточнити, в першу чергу, чи може інтегрована документація бути надана різним адресатам. Розгляд існуючих систем документації цілком можливо є ефективним, але також ефективним є і СВГК. Тим не менше, ризик занадто високого ступеня складності повинен бути прийнятний до уваги при визначенні ступеня інтеграції. 3. *Ступінь деталізації*. Іншими питаннями, що в ідеалі повинні бути уточнені вже в змісті документації є визначення рівня деталізації документації. Це піднімає питання про те, чи достатньо тільки документувати основні процедури контролю в основних документах, або описати відповідні процеси в додатках. У кінцевому рахунку, деталізація повинна підпорядковуватись індивідуальним потребам підприємства. Якщо СВГК базується в основному на непрямих методах контролю на управлінському рівні, документація може бути меншою. 4. *Методологія та термінологія*. Бажано, створити загальну методологію і термінологію для всіх систем документації підприємства. Для різних за досвідом адресатів, іноді корисно застосовувати інші методології документації. Але це має бути скоріше винятком, а не правилом, в іншому випадку можуть виникнути на підприємстві «монопольне» розуміння.

Для забезпечення обстеження основних елементів контролю повинні бути такими, як детально описано в документації, не доводячи їх до надвисокого ступеня складності, які з точки зору загального користування буде швидше перешкодою. Прагматичним підходом до цього є контроль - опис, використовуючи різні атрибути контролю. Ці атрибути управління можуть бути легко змінені і розширені з існуючих шести питань (хто, що, чому,

як, коли, скільки), і як наслідок отримані наступні: 1. *Назва елемента контролю*. Щоб ідентифікувати контроль у будь-який час, для цього потрібно унікальне і ексклюзивне позначення. Це включає в себе, в ідеалі, числові і описові частини. Таким чином, наприклад, кількість відповідних процесів може бути включено в назву об'єкту контролю. Важливо, щоб синтаксис назви об'єктів контролю використовувався на усіх підприємствах і був зрозумілим. 2. *Мета контролю*. Тут описується призначення елемента контролю. Вона визначає, що повинно бути досягнуто з контролем, відповідно ризикам на які адресовано даний контроль. Крім того, необхідно перевірити в ретроспективному дослідженні ефективність реалізації контролю, тобто виявити чи будуть досягнуті цілі про реалізації контролю певного процесу. 3. *Елемент контролю власника*. У рамках СВГК відповідальність потрібно розподіляти однозначно. Це потрібно для уникнення протиріч між повноваженнями контролюючої особи та виконавчої. 4. *Опис контролю*. Фактичний процес контролю задається за допомогою опису елемента контролю. Опис елементів контролю має здійснюватись рівномірно у відповідності із заданою схемою. Крім того, необхідно окремо описувати контроль виробничих процесів. Тут необхідною є наявність технологічної документації на додаток до загальної документації контролю. 5. *Вираження елемента управління*. Під вираженням елемента управління розуміють формальну конструкцію об'єкту управління. Характерними рисами є, наприклад, ступінь автоматизації (ручний, напівавтоматичний, автоматичний), про активність контролю (оперативна, профілактична) або частота (наприклад, щодня, щомісяця, щокварталу, щорічно). 6. *Входи/виходи контролю*. Щоб забезпечити ефективність контролю, необхідна наявність даних про діяльність та включення відповідних документів в документацію контролю. Якщо під час здійснення контролю виникає потреба в інших документах, таких як «Звіт про контроль на підприємстві», вони повинні бути віднесені в опис процесу контролю. 7. *Контроль ескалації технологічних процесів*. Рекомендується описувати процес ескалації в рамках контрольної документації. Тут встановлюється стандартна процедура виправлень, якщо контроль не приносить результатів.

ВИСНОВКИ

Актуальність даної статті полягає в тому, що в ній описується інтегрований та систематичний підхід, за допомогою якої може оформлятися процес аналізу, визначення та перетворення необхідних перевірок на рівні підприємства та виробництва. Виходячи з важливості або суттєвості якості окремих елементів річного звіту потрібно ідентифікувати внутрішні процеси, що спочатку формуються у вигляді карт обліку, або інших документів, які є оцінками окремих осіб і тому представляють разом з тим також потенційні поля ризику фінансової звітності. Лише на основі мети, яку встановлює керівництво підприємства можна досягти охоплення контролем відповідних процесів, що здійснюється за допомогою

ідентифікації відповідних процесів та притаманних їм ризиків і оцінки даних ризиків. У цьому контексті інструментом є матриця управління ризиками, і тому є корисним підходом, за яким може систематично охоплюватися ідентифіковані ризики підприємства, процеси і рівень ІТ, а також здійснюватись прозоро відповідні перевірки.

Представлений процес завершується документацією елементів контролю. Тут, на жаль, занадто часто упускається з виду, що ця документація повинна бути орієнтована не тільки на відповідних зацікавлених сторін та їх очікувань, але в багатьох випадках вже існує документація для цілей контролю з попередньої роботи на підприємствах, тому необхідно дотримуватися обережності, щоб введення коефіцієнтів СВГК - контролю та існуюча документація контролю якості управління, або обробки ділової інформації були придатні до використання, якщо вони будуть визнані придатними для цілей СВГК. Тому, автори даного дослідження виступають за сталий комплексний підхід, тим більше щоб розробка і здійснення СВГК принципово не відрізнялись від реалізації на підприємствах з різними операційними процесами, які також приведені у відповідність з масштабами економіки та ефективності виробництва.

Отже, узагальнюючи все вищевикладене, можна зробити висновок, що не слід забувати, що внутрішньогосподарський контроль фінансової звітності не є самоціллю, а лише засобом для досягнення мети. Тим не менш, можна переконливо стверджувати, що ніякі ефективні механізми внутрішньогосподарського контролю детермінованих

процесів і видів діяльності не можуть гарантувати на сто відсотків уникнення помилки, оскільки вони можуть бути отримані з існування фактичних помилок, відсутності або неефективності контролю.

Список використаних джерел

1. Бондар В.П. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства / Бондар В.П., Корінько М.Д., Пантелєєв В.П. – Фастів, «Поліфаст». – 2006. – 438с.
2. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: навчальний посібник / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Маринчук. – К.: ЦУЛ, 2014. – 496с.
3. Кошкарів С.А. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль в системі управління діяльністю виробничих підприємств: [монографія] / С.А. Кошкарів, П.О. Куцик, В.І. Бачинський. – Чернівці: Золоті литавки, 2012. – 259 с.
4. Макеев Р.В. Постановка системы внутреннего контроля: от проверки отчетности к эффективности бизнеса / Макеев Р.В. – М.: Вершина, 2008. – 296 с.
5. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку / Максимова В.Ф. – К.: АВРІО, 2005. – 264 с.
6. Пантелєєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [монографія] / В.П. Пантелєєв; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агенство», 2008. – 491 с.