

УДК 657.633:334.716

Шерстюк О.О.,

Бакурова О.А., к.е.н., доцент

Торговельно-економічний коледж

Київського національного торговельно-економічного університету

ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

У статті охарактеризовані складові системи внутрішнього контролю, завдання її функціонування та роль в управлінні діяльністю суб'єктів господарювання. Охарактеризовані значення та критерії оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, оцінка, критерії ефективності.

Sherstiuk O., Bakurova O.

EVALUATION OF INTERNAL CONTROLS

The article described the components of internal control, the problem of its functioning and role in the management of business entities. The values and criteria for evaluating the effectiveness of internal control are characterized in the article.

Key words: system of internal control, evaluation, criterias of efficiency.

Шерстюк А.А., Бакурова Е.А.

ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

В статье охарактеризованы составляющие системы внутреннего контроля, задачи ее функционирования и роль в управлении деятельностью субъектов хозяйствования. Охарактеризованы значение и критерии оценки эффективности системы внутреннего контроля.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, оценка, критерии эффективности.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Одним з завдань, які мають бути вирішені в процесі аудиту, є оцінка ефективності системи внутрішнього контролю клієнта. Вирішення цього завдання є одним з ключових етапів процесу планування аудиту, оскільки саме від нього залежить можливість раціонального використання ресурсів аудитора.

Водночас, ефективне функціонування системи внутрішнього

Шерстюк О.О., Бакурова О.А.

контролю дозволяє вирішити низку проблем самого суб'єкта підприємництва, серед яких – забезпечення прийняття адекватних, обґрунтованих управлінських рішень, оптимізація процесів фінансово–господарської діяльності, попередження, виявлення та усунення відхилень в інформації, що подається зацікавленим особам.

Таким чином, роль системи внутрішнього контролю суб'єкта підприємництва полягає в забезпеченні його ефективного функціонування та реалізації потреб користувачів в інформації, яка може бути використана для розробки та обґрунтування адекватних управлінських рішень.

Зважаючи на це, існує необхідність визначення основних характеристик системи внутрішнього контролю, що дозволить ідентифікувати та формалізувати критерії оцінювання ефективності її функціонування.

Вирішення зазначеної проблеми дозволить вирішити низку наукових і практичних завдань, основними з яких можуть бути визнані наступні:

1) формування ідентифікаційних ознак системи внутрішнього контролю як складової системи управління суб'єкта підприємництва та її елементів;

2) визначення ролі окремих елементів системи внутрішнього контролю в забезпеченні ефективності її функціонування;

3) розробка методичних підходів, що можуть бути використані для отримання розуміння змісту, особливостей функціонування та оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю;

4) визначення процедур оцінювання ризику неефективності системи внутрішнього контролю та його впливу на роботу зовнішнього аудитора.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Особливості функціонування та оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю широко висвітлені в роботах вітчизняних та закордонних вчених, зокрема М.Т. Білухи, С.Ф. Голова, В.В. Сопка, О.Ю. Редька, В.С. Рудницького, О.А. Петрик, Р. Адамса, Е.А. Аренса, Дж.К. Лоббека та ін.

Зокрема, дослідження, результати яких викладені у роботах науковців і практиків, стосуються особливостей організації системи внутрішнього контролю у суб'єктах фінансово-господарської діяльності, що функціонують в різних галузях економіки, її основних елементів, а також ролі їх оцінювання для забезпечення адекватності

результатів роботи зовнішніх аудиторів.

Так, Дорош О.Б. визначає, що предметом аудиту фінансової звітності є перевірка її достовірності, а об'єктами – інформаційне середовище, система обліку та внутрішнього контролю [1, с.7].

Бойко Р.В. одним із важливих завдань проведення аудиту визначає оцінку системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Аудитор повинен дослідити і вивчити систему обліку і внутрішнього контролю клієнта для того, щоб зрозуміти, як готується облікова інформація і мати певне уявлення про надійність досліджених систем, оскільки ця інформація використовується під час збирання аудиторських доказів та формуванні думки аудитора.

Дослідження системи обліку та внутрішнього контролю аудитор здійснює за допомогою вивчення організаційної структури підприємства, діючих на підприємстві посадових інструкцій, бесід з менеджерами та працівниками компанії, ознайомлення із документообігом, спостереження за роботою структурних підрозділів [2, с.14].

Одержання та оцінювання аудиторських доказів здійснюються за системно – орієнтованим підходом, згідно з яким вивчення та оцінювання внутрішнього контролю має передувати тестуванню господарських операцій та сальдо за рахунками. Якщо аудитор впевнюється у дієвості засобів внутрішнього контролю, то він отримує можливість зменшити обсяг аудиторських процедур по суті та витрати часу на їх здійснення. Основна мета вивчення та оцінки аудитором системи внутрішнього контролю – підготувати основу для планування аудиту та встановлення виду, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур з метою розробки адекватної програми аудиторської перевірки. Програму аудиторської перевірки фінансової діяльності підприємств аграрної сфери доцільно розробляти у трьох частинах: тести контролю та тести господарських операцій; аналітичні процедури; тести статей балансу [1, с.10].

Ковач С.І. підкреслює, що, перевіряючи від загального (синтетичний облік) до часткового (первинний обліковий документ) через перевірку даних аналітичного обліку, аудитор, у випадку невиявлення суттєвих помилок, може зробити попередній висновок про надійність системи обліку суб'єкта підприємництва, дотримання облікової політики та належного рівня системи внутрішнього контролю. [3, с.11].

Водночас, слід зауважити відсутність єдиних підходів щодо визначення змісту системи внутрішнього контролю та визначення

критеріїв її ефективності.

Зважаючи на це, **цілями статті** можуть бути визначені наступні:

- 1) визначення основних організаційних характеристик системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання;
- 2) ідентифікація елементів системи внутрішнього контролю;
- 3) формалізація критеріїв оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Будь-який економічний суб'єкт має свою цільову функцію, яка реалізується та досягається за допомогою ефективного управління.

Однією з функцій управління окремим суб'єктом є внутрішній контроль, суб'єкти якого здійснюють порівняння планових і фактичних значень параметрів, проводять аналогію із зовнішнім економіко-правовим середовищем, виявляють відхилення в параметрах, роблять оцінку небезпечності розміру відхилень для суб'єкта господарювання, виявляють фактори, що викликали відхилення, а також визначають ступінь їх впливу, проводять підготовку інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

Ефективна організаційна структура суб'єкта господарювання передбачає виправданий розподіл відповідальності й повноважень працівників. Вона повинна, за можливістю, перешкоджати спробам окремих осіб порушувати вимоги.

Система внутрішнього контролю являє собою політику і процедури, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для досягнення цілей щодо забезпечення ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі: дотримання політики системи управління; забезпечення збереження активів; запобігання шахрайству та помилкам; їх виявлення, забезпечення точності і повноти облікових записів; забезпечення своєчасної підготовки достовірної інформації [4].

Система внутрішнього контролю включає:

- 1) систему бухгалтерського обліку, яка визначає послідовність та зміст записів суб'єкта господарювання, за допомогою яких відображаються господарські операції. Система бухгалтерського обліку має на меті забезпечення визначення, збору, аналізу, обчислення, класифікації та систематизації інформації у первинних документах, облікових реєстрах та у фінансовій звітності суб'єктів господарювання;

- 2) середовище контролю, що визначається загальним

ставленням, обізнаністю та діями управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для вирішення завдань суб'єкта господарювання. До чинників, що визначають середовище контролю можуть бути віднесені філософія і стиль роботи управлінського персоналу, організаційна структура суб'єкта господарювання, розподіл повноважень і відповідальності працівників, кадрова політика тощо;

3) процедури контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. До процедур контролю належать: перевірка арифметичної точності записів, перевірка і підтвердження результатів звірок, ведення і перевірка контрольних рахунків і пробних балансів, візування документів та контроль за документами (дотримання графіку документообігу), порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації, порівняння результатів інвентаризації з обліковими записами, обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів, порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами, визначених прогнозами, контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем (контроль над змінами комп'ютерних програм, контроль за доступом до файлів з даними, включаючи створення системи паролів) [4].

Система внутрішнього контролю має функціонувати на різних суб'єктах господарювання: як у суб'єктах підприємництва будь-якої форми власності, так і в бюджетних установах. Здійснюватися функції внутрішнього контролю можуть як окремими працівниками, так і окремими службами в межах установи чи підприємства.

Результати досліджень свідчать про те, що система внутрішнього контролю для забезпечення найбільш ефективного її функціонування має бути підпорядкована найвищому органу управління (для суб'єктів підприємництва – власники, засновники; для бюджетних установ – розпорядник бюджетних коштів вищого рівня).

Оцінка системи внутрішнього контролю здійснюється з метою оптимізації обсягу, змісту та послідовності виконання процедур зовнішнього контролю.

Критеріями ефективності функціонування системи внутрішнього контролю є можливість реалізації нею наступних функцій:

1) попередження відхилень, що можуть виникнути в процесі фінансово-господарської діяльності та в системі бухгалтерського обліку;

2) виявлення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку, які не вдалося попередити;

3) усунення відхилень фінансово-господарської діяльності та системі бухгалтерського обліку, які були виявлені.

Якщо система внутрішнього контролю не здатна виконувати хоча б одну із зазначених функцій, вона вважається неефективною.

При цьому треба враховувати, що система внутрішнього контролю не може бути оцінена як ідеально ефективна з причин наявності таких обмежень:

1. Обмеження у часі виконання контрольних процедур.

2. Обмеженість ресурсів системи внутрішнього контролю (внаслідок можливої недосконалості середовища контролю).

3. Суб'єктивна природа оціночних суджень працівників системи внутрішнього контролю.

До основних механізмів забезпечення ефективності системи внутрішнього контролю можуть бути віднесені наступні:

1) розподіл функцій, пов'язаних зі збереженням активів, санкціонування та обліку операцій з ними між трьома особами;

2) ротація обов'язків серед виконавців господарських операцій;

3) здійснення заходів, спрямованих на «несподівану» зміну функціональних обов'язків чи виду роботи;

4) виконання фізичного нагляду за роботою окремих працівників чи підрозділів;

5) регулярне і часто позапланове проведення інвентаризацій;

6) максимально залучати контрагентів і клієнтів до заходів контролю.

Від оцінки ефективності системи внутрішнього контролю залежить необхідність дублювання контрольних процедур суб'єктами зовнішнього контролю. При цьому, за кожним питанням, визначеним у плані аудиту, дається окрема оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Якщо система визнається ефективною, то суб'єкт зовнішнього контролю може прийняти рішення про недоцільність 100% перевірки відповідних операцій або документів та застосувати вибірку, і навпаки – якщо система внутрішнього контролю визнається неефективною, суб'єкт зовнішнього контролю збільшує обсяг вибірки і кількість процедур, які мають бути здійснені.

Висновки. Отже, внутрішній контроль є одним з найважливіших аспектів управління підприємством, так як саме він забезпечує перевірку виконання та ефективності управлінських

рішень, контроль за наявністю та використанням матеріальних ресурсів, а також виявлення та усунення відхилень у фінансово-господарській діяльності та системі бухгалтерського обліку підприємства.

Основні елементи системи внутрішнього контролю представлені засобами накопичення і систематизації інформації щодо фінансово-господарської діяльності, забезпечення її надійності з точки зору можливості використання для обґрунтування управлінських рішень користувачів, а також – оптимізації роботи суб'єктів зовнішнього контролю.

Водночас, подальшого дослідження потребує деталізація змісту процедур оцінювання системи внутрішнього контролю, окрема за критеріями співставлення результативності відповідних процедур та витрат на їх проведення.

Іншим перспективним напрямом подальших досліджень може бути визнане обґрунтування критеріїв достатності інформації, що свідчить про ефективність системи внутрішнього контролю.

1. Дорош О.Б. Бухгалтерський облік та аудит фінансової діяльності підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Дорош Олена Богданівна ; Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки». – Київ, 2011. – 18 с.
2. Бойко Р.В. Облік і аудит інвестицій (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості Західного регіону України) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Бойко Руслан Володимирович ; Львівська комерційна академія. – Львів, 2005. – 23 с.
3. Ковач С. І. Облік та аудит виробництва і реалізації продукції садівництва : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Ковач Світлана Іванівна; Київ. нац. екон. ун-т. – Київ, 2001. – 17 с.
4. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. 2010 Edition. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board/handbooks>.