

СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ: СКЛАД ТА ПІДХОДИ ДО МОДИФІКАЦІЇ

В статті проведено комплексний аналіз поглядів щодо складу та сутності елементів системи державного внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього контролю керівника організації – учасника відносин у сфері господарювання. На підставі аналізу поглядів та побудованої графічної моделі системи внутрішнього контролю за концепцією COSO запропонована модель системи превентивного внутрішнього контролю та розкрито зміст її елементів.

В умовах посилення конкуренції, розвитку технологій, диверсифікації підприємництва та ускладнення процесів управління суттєво ускладнюються контрольний процес і трансформуються підходи до його організації та проведення. Зміна командно-адміністративної системи управління економікою на ринкові відносини обумовила зміну ідеології здійснення внутрішнього контролю учасниками відносин у сфері господарювання, а саме, – перехід від традиційно пасивного, кон-

статуючого контролю до активного, спрямованого на контроль-аналітичне забезпечення інформацією процесу управління та обґрунтування управлінських рішень. Однак такий підхід не набув остаточного оформлення, тому в сучасних умовах господарювання існують обидва підходи, які наразі мають і переваги, і недоліки (табл. 1).

Останнім часом у спеціальній літературі часто говориться про переваги запровадження активного контролю¹, разом з тим доволі мало праць, в яких

Таблиця 1

Переваги та недоліки концепцій активного та пасивного внутрішнього контролю

Ознаки порівняння	Пасивний контроль	Активний контроль
<i>Сутність внутрішнього контролю</i>	Це діяльність ситуативного характеру з періодичного діагностування об'єктів контролю/управління щодо їх відповідності встановленим параметрам функціонування	Це діяльність постійного характеру, що спрямована на забезпечення інформацією про функціонування об'єкта контролю системи управління, а також доцільність прийняття управлінських рішень
<i>Переваги</i>	Незначна вартість системи контролю	Досліджує причини, умови виявлених відхилень, розробляє заходи з усунення виявлених порушень, запобігає недопущенню аналогічних відхилень, відстежує повноту їх усунення
<i>Недоліки</i>	Надає інформацію про минулі події, не розробляє заходи з усунення виявлених порушень, так як суб'єкт, що здійснює контрольні заходи, діє епізодично (не на постійній основі)	Вимагає суттєвих ресурсів для створення та підтримки системи в ефективно функціонуючому стані

¹ Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : [монографія] / Виговська Н.Г. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.

Ігор Стефанюк,
канд. екон. наук,
доцент, заступник
Голови ГоловкиРУ
ДКРС України.
Сергій Бардаш,
канд. екон. наук,
доцент кафедри
фінансового
аналізу та
контролю
Київського
національного
торговельно-
економічного
університету.

із застосуванням системного підходу були б розкриті його переваги, а також особливості здійснення з урахуванням його побудови як цілісної системи. Це не дозволяє на наукових засадах перейти до суцільного запровадження концепції активного внутрішнього контролю.

Разом з тим розкриття сутності контролю шляхом застосування системного підходу є обов'язковою умовою комплексного дослідження його теоретико-методологічних та практичних аспектів. Зокрема найбільш повне розкриття сутності внутрішнього контролю як системи було проведено В.В. Бурцевим, Н.Г. Виговською, М.Д. Корінком, В.Ф. Максимовою, Л.В. Сотніковою, В.П. Суйцем, Л.О. Сухаревою та іншими науковцями. Результати досліджень, відображені у роботах², в цілому відповідають загальним вимогам застосування системного підходу до розкриття сутності контролю як складного об'єкта, який утворює певну систему, що складається з сукупності елементів. Однак контроль як практична діяльність не матиме жодних перспектив розвитку без усвідомлення сутності та змісту як системи внутрішнього контролю, так і її окремих елементів.

В роботі³ доведено, що контроль як складне соціально-економічне явище, з урахуванням його багатоаспектності, слід розглядати як складну систему пізнання об'єктивної реальності, що складається з трьох підсистем: підсистеми контролю як галузі наукових знань; підсистеми контролю як форми теоретичного пізнання і підсистеми контролю як практичної діяльності. Однак питання ідентифікації складу таких підсистем, а також встановлення взаємозв'язків як між окремими

елементами, так і підсистемами можна вважати відкритим. Це стосується й уточнення сутності та складу системи внутрішнього контролю. Дане дослідження обумовлено й тим, що кожний учасник відносин у сфері господарювання, що здійснює господарську діяльність або господарче забезпечення діяльності, має низку особливостей, а саме відмінності у організаційно-правовій формі, галузі економіки, організаційно-управлінській структурі, методиці та стилі управління тощо. У зв'язку з цим система внутрішнього контролю одного учасника відносин у сфері господарювання матиме відмінності від системи контролю іншого.

На думку Виговської Н.Г., визначення основних елементів системи внутрішньогосподарського контролю залишається дискусійним й в теоретичному плані⁴. Певну складність розв'язання даного питання відображає той факт, що автор двох робіт на розгляд одного питання, а саме складу системи внутрішнього контролю, наводить різний їх склад: 1) об'єкт та суб'єкт контролю; задача; зв'язок між об'єктом, суб'єктом і задачею⁵; 2) суб'єкт контролю, підконтрольний об'єкт, контрольні дії, інформація⁶. Разом з тим, встановлення елементів системи внутрішнього контролю, які мають значення певної константи, залишається вкрай актуальним, адже впровадження активного внутрішнього контролю в національній економіці перебуває на початковій стадії.

У спеціалізованій літературі доволі часто наводяться різні погляди щодо розкриття сутності системи внутрішнього контролю. Зокрема в роботі⁷ зазначається, що система внутрішнього контролю – це «політи-

² Максимова В.Ф. Системний підхід до створення концепції внутрішнього економічного контролю діяльності промислового підприємства // Проблеми науки. №5/2005. - С. 22-28; *Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю*. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учёта и контролю Житомирской бухгалтерской научной школы: [монография]. – Житомир: ЧП «Рута», 2005. - 444 с.; Сухарева Л. Концепція внутрішнього фінансового контролю в управлінні міжнародним бізнесом // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. - № 6. - С. 54-58.

³ Бардаш С.В. Системний підхід до розкриття сутності наукового, теоретичного та практичного аспектів контролю // Науковий вісник Державної академії статистики, обліку та аудиту. Випуск № 4, 2008. – С. 39-44.

⁴ Виговська Н.Г. Зазнач. праця. - С. 342.

⁵ Там само. - С. 55.

⁶ Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю. Зазнач. праця. - С. 395.

⁷ *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства*: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За редакцією к.е.н., проф. М.Д. Корінька. – Фастів: «Поліфаст», 2006 – С. 11.

ка і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності й повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю охоплює й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи». Більш стисло та акцентоване на систему бухгалтерського обліку визначення дає проф. Дорош Н.І., яка зазначає, що «систему внутрішнього контролю можна визначити як політику і процедури підприємства, які спрямовані на упередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації, які можуть з'явитись у фінансових звітах»⁸. На думку Максимової В.Ф., під цілісною системою внутрішнього економічного контролю слід розуміти «сукупність взаємодіючих центрів контролю і його технології. Остання – це прояв методу контролю. Фактично за його використання здійснюють контрольні процедури згідно з метою, завданнями контролю, його формами, прийомами ...»⁹. У свою чергу Сотнікова Л.В. зазначає, що «система внутрішнього контролю – це дуже складний і тонкий організм, невід'ємними частинами якого є абсолютно усі підрозділи підприємства, усі сфери його діяльності і діяльність кожного працівника підприємства. Система внутріш-

нього контролю – це своєрідна організація всередині організації (підприємства)»¹⁰. Є також позиція, згідно з якою система внутрішнього контролю складається з двох систем: внутрішнього фінансового контролю та внутрішнього управлінського контролю, проте автори робіт сутність та склад таких систем не зазначають¹¹. Наведені погляди провідних науковців засвідчують факт існування суттєвих розбіжностей у розумінні сутності системи внутрішнього контролю. За таких умов єдиним способом розв'язання даного питання є дослідження елементів системи внутрішнього контролю, склад яких у спеціальній літературі також зазначається по-різному.

Погляди на склад елементів системи внутрішнього контролю доцільно поділити на три групи. В роботах, умовно віднесених до першої групи, викладено більш традиційний підхід, адже виділяються такі елементи, як: суб'єкт контролю, контрольні дії (контрольний процес, засоби контролю)¹². Зазначені елементи слід вважати правильно визначеними, адже без них контроль як явище існувати не може. Поряд з зазначеними у першій групі елементами також виділяються: інформація¹³, комунікативний блок¹⁴, а в одній з праць Максимової В.Ф. також зазначено, що система контролю охоплює моніторинг і аналіз господарської діяльності¹⁵.

Згідно з інформацією джерел другої групи елементами системи внутрішнього контролю є: середовище контролю, процес оцінки ризиків, процедури контролю (контролююча діяльність, контрольні дії, заходи контролю), моніторинг, а також інформаційні системи

⁸ Дорош Н.І. Аудит: теорія і практики. – К.: Знання, 2006. – С. 221.

⁹ Максимова В.Ф. Зазнач. праця. – С. 25.

¹⁰ Сотнікова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – С. 10.

¹¹ Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства. Зазнач. праця. – С. 15; Сотнікова Л.В. Зазнач. праця. – С. 10.

¹² Сухарева Л. Зазнач. праця; Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю. Зазнач. праця; Максимова В.Ф. Зазнач. праця. – С. 22-28.; Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація : [моногр] / Корінько М.Д. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – С. 79; Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. Вопросы теории и практики. – М.: Экономика, 1982. – С. 146.

¹³ Очерки по бухгалтерскому учёту и контролю. Зазнач. праця.

¹⁴ Максимова В.Ф. Зазнач. праця.

¹⁵ Максимова В.Ф. Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навчальний посібник. – Суми: ВТД «Університетська книга». – 2008. – С. 50

(інформація) та комунікація (обмін інформацією)¹⁶.

Варто зазначити, що між складом системи першої та другої груп єдиним спільним елементом є лише контрольні дії (процедури контролю), хоча й дане ототожнення є достатньо умовним, зокрема, це стосується Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю¹⁷, згідно з якою під контролюючою діяльністю розуміється не здійснення контрольних дій, а лише визначення правил, процедур, технічних прийомів та механізму виконання вказівок і доручень керівництва.

Елементи системи внутрішнього контролю, віднесені до третьої групи, не можна віднести до жодної з наведених груп, адже до складу системи включаються:

- контрольне середовище, яке охоплює систему бухгалтерського обліку; процедури внутрішнього контролю, безпосередньо пов'язані з бухгалтерськими записами; інші процедури внутрішнього контролю¹⁸;

- система бухгалтерського облік; контрольне середовище; окремі засоби контролю¹⁹;

- елемент входу (інформаційне забезпечення контролю), елементи виходу (інформація, одержана про об'єкт в результаті контролю); середовище контролю; центри відповідальності; техніка контролю; процедури контролю; система обліку²⁰;

- процес; зовнішнє середовище; виконавчий звіт; зворотній зв'язок²¹;

- предмет; об'єкт; суб'єкт; сфера діяльності; принципи; процес; метод (методика); техніка і технологія; механізм; збір і обробка вихідних даних (інформації) для проведення контролю; результат; суб'єкт, який приймає рішення за результатами контролю (це може бути і суб'єкт контролю); прийняття рішення за результатами контролю²².

Отже погляди, викладені у досліджених працях, мають суттєві розбіжності, тому доцільним є аналіз сутності окремих елементів та обґрунтованості їх включення до складу системи окремих елементів.

У переважній більшості робіт до головних елементів системи контролю відносяться об'єкт контролю, суб'єкт контролю та контрольні дії. Вважаємо, що даний підхід до розкриття багатаспектної сутності контролю є неповним. Складно погодитися й з позицією щодо визнання контрольних дій елементом системи, адже згідно з графічною моделлю структури контрольних дій, визначення даного елементу відповідає лише її другому блоку²³. На нашу думку, даний елемент системи доцільно замінити на елемент «процес контролю», який до свого складу включатиме технологію, механізм, методику, засоби контролю тощо. Проте, склад системи (об'єкт та суб'єкт контролю, контрольний процес) є загальним та не

¹⁶ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ляховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2004. – С. 305; Committee of Sponsoring Organizations of the Tradedway Commission // <http://www.coso.org>; Дорош Н.І. Зазнач. праця. – С.227.; Дрозд І.К. Державний фінансовий контроль: [навчальний посібник] / Дрозд І.К., Шевчук В.О. – К.: ТОВ «Імекс –ЛТД», 2007 - С. 185; Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. -http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=34900&cat_id=32568

¹⁷ Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. - http://www.dkrs.gov.ua/kru/control/uk/publish/article?art_id=34900&cat_id=32568

¹⁸ Сотникова Л.В. Зазнач. праця. - С. 10

¹⁹ Аудит: Учебник для вузов / В.И.Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – С. 441; Калиничева Р.В. Внутрихозяйственный контроль в системе управленческого учета // Управленческий учёт. 2/ 2007/ - С. 18-21.

²⁰ Бурцев В.В. Система внутреннего финансового контроля коммерческой организации // Аудит и финансовый анализ. – 2004. -№1.

²¹ Погрібна О.П. Об'єкти і методи внутрішньогосподарського контролю та їх критична оцінка // Фінансовий контроль. – 2002. – №1. – С. 39.

²² Родионова В.М., Шлейников В.И. Финансовый контроль. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – С. 19.

²³ Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії організації, методології): [монографія] / Шевчук В.О. – К.: Київ. держ. торг.-екоп. ун-т, 1998. – С. 14, 32.

розкриває особливостей системи внутрішнього контролю. З метою визначення оптимального складу системи внутрішнього контролю варто проаналізувати сутність та доцільність включення до складу системи елементів, визначених авторами досліджених робіт. Особливої уваги вимагають такі елементи, як: вхідна і вихідна інформація, інформація, комунікація. На нашу думку, ототожнення вхідної і вихідної інформації з входом і виходом з системи²⁴ та одночасно елементами системи є помилковим, адже вхід і вихід не є елементами системи. Вони є атрибутами відкритої інформаційної системи, наявність яких забезпечує зворотний зв'язок та комунікацію системи з іншими системами.

Вважаємо, що інформаційним забезпеченням, а ніяк не входом у систему внутрішнього контролю мають бути норми функціонування об'єктів контролю, а вихідною інформацією, а ніяк не виходом – результат контрольного процесу, - інформація, яка має бути передусім доцільною, своєчасною та достатньою для розробки управлінських рішень. Результат контрольного процесу, як елемент системи внутрішнього контролю, також відіграє превентивну функцію по відношенню до прийняття та виконання рішення, адже з'являється можливість коригування діяльності та усунення недоліків, допущених при підготовці рішення.

Складно погодитися з поглядом, викладеним у роботі²⁵, згідно з яким збір і аналіз інформації та передання її за призначенням (або інформація й інформаційний обмін) передбачає систему бухгалтерського обліку. На нашу думку, система бухгалтерського обліку не може бути елементом системи внутрішнього контролю, адже створення останньої є необов'язковим, чого не можна сказати відносно системи бухгалтерського обліку, яка має бути створена обов'язково, незалежно від системи внутрішнього контролю. Те, наскільки

вона правильно створена та ефективно діє, є іншим питанням. У межах системи внутрішнього контролю систему бухгалтерського обліку слід швидше розглядати як один з об'єктів внутрішнього контролю, а також джерело інформації. Приблизно аналогічного підходу дотримуються й фахівці з внутрішнього аудиту, які розглядають систему бухгалтерського обліку окремо від системи внутрішнього контролю²⁶.

Окремого розгляду вимагає й такий елемент системи другої групи визначень, як процедури контролю. Так, на думку Виговської Н.Г., аргументація якої не наведена, такий елемент системи внутрішнього контролю як «процедури контролю», впроваджений зарубіжними науковцями, є тотожний елементу «контрольні дії»²⁷. Разом з тим, при детальному дослідженні складу елементу «процедури контролю» виникають серйозні сумніви щодо правильності визнання їх тотожності. Так, автори окремих робіт до процедур контролю відносять розподіл обов'язків, порядок санкціонування, дослідження динаміки господарських показників²⁸, проте зазначені процедури не мають нічого спільного з тлумаченням сутності контрольних дій, викладеним у монографії проф. Шевчука В.О.²⁹. Слід також зазначити, що контрольні процедури, визначені у монографії Дорош Н.І.³⁰, суттєво обмежені об'єктом контролю – системою бухгалтерського обліку. Це суттєво звужує визначення ролі та значення системи внутрішнього контролю для системи управління суб'єкта, адже переважну більшість процедур внутрішнього контролю, відповідно до позиції, викладеній у роботі³¹, ініціюють або здійснюють співробітники бухгалтерії підприємства.

Стосовно включення до складу системи внутрішнього контролю оцінки ризиків немає жодних заперечень. Разом з тим виникає запитання, який суб'єкт виконуватиме ідентифікацію,

²⁴ Максимова В.Ф. Метод економічного контролю // Проблеми науки. №9/2005. – С. 25; Бурицев В.В. Зазнач. праця.

²⁵ Дрозд І.К.. Зазнач. праця. – С. 185.

²⁶ Див., наприклад; Дорош Н.І. Зазнач. праця.

²⁷ Виговська Н.Г. Зазнач. праця. - С. 323.

²⁸ Сотникова Л.В. Зазнач. праця. - С. 72; Дорош Н.І. Зазнач. праця. - С. 238.

²⁹ Шевчук В.О.Зазнач. праця. – С. 14.

³⁰ Дорош Н.І. Зазнач. праця.

³¹ Там само. - С. 238.

оцінку і контроль внутрішніх і зовнішніх чинників несприятливого впливу на досягнення підприємством поставлених цілей, а також забезпечуватиме оцінку діяльності співробітників у напрямі реалізації концепції ризик-орієнтованого контролю³², якщо ж згідно з даною роботою реалізація процедур та контрольних дій на всіх рівнях управління здійснюється менеджерами усіх рівнів³³? На нашу думку, оцінка ризиків може бути елементом системи внутрішнього контролю, якщо її буде здійснювати елемент системи внутрішнього контролю – суб'єкт-виконавець контрольного процесу, ті «незалежні у функціональному відношенні, адекватно підготовлені і компетентні співробітники»³⁴, – співробітники відділу внутрішнього контролю.

Ще більш важливим для визначення складу системи внутрішнього контролю є розгляд такого елементу як «контрольне середовище». Розкриття сутності даного елементу є найбільш суперечливим. Зокрема, Виговська Н.Г. зазначає, що контрольне середовище створює атмосферу, в якій люди здійснюють свою діяльність і виконують свої обов'язки, та виступає основою усіх інших елементів³⁵, проте контрольне середовище у складі системи внутрішнього контролю не зазначає. Цікавим є й те, що у низці робіт³⁶ склад контрольного середовища визначається однаково, а от визначення його сутності є різними, адже під контрольним середовищем розуміються:

- практичні дії керівництва (осіб найвищого управлінського та управлінського рівня), що формують передумови (основу) функціонування системи внутрішнього контролю³⁷;

- інформаційний потік, який також є об'єктом контролю³⁸.

Слід також зазначити, що в ухва-

леній Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю визначення такого елементу як середовище контролю відсутнє.

На нашу думку, абсолютно праві автори роботи³⁹, котрі зазначають, що без адекватного середовища контролю інші елементи, визначені концепцією COSO, не зможуть дати ефективних результатів внутрішнього контролю, не зважаючи на їхні якості. Разом з тим, важко погодитися з окремими елементами контрольного середовища, що зазначені в праці⁴⁰, до складу якого включені: чесність та етичні принципи; зобов'язання щодо компетентності; філософія та стиль управління; організаційна структура; визначення повноважень та відповідальності; кадрова політика та практика. Аналогічні елементи контрольного середовища за окремим винятком зазначені і у інших роботах⁴¹. На нашу думку, зазначений підхід є вкрай дискусійним. Якщо ці елементи є складовими контрольного середовища, а останнє є елементом системи внутрішнього контролю, тоді ці елементами, – філософія та стиль управління, організаційна структура, кадрова політика та практика, – за законами логіки є елементами системи внутрішнього контролю, що в теорії та практиці управління не знаходить належного підтвердження. В цілому, весь склад елементів контрольного середовища ставить під сумнів віднесення контрольного середовища до складу системи внутрішнього контролю.

Наступним елементом, який, на думку авторів низки робіт, є елементом системи внутрішнього контролю, є моніторинг. Так, відповідно до Концепції, в якій відсутнє визначення сутності моніторингу як елемента системи державного внутрішнього фінансового контролю, система внутрішнього

³² Дрозд І.К. Зазнач. праця. - С. 189.

³³ Там само.

³⁴ Там само: - С. 189.

³⁵ Виговська Н.Г. Зазнач. праця. - С. 326.

³⁶ Сотникова Л.В. Зазнач. праця. - С. 30; *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства*. Зазнач. праця. - С. 49; Дрозд І.К.. Зазнач. праця. - С. 185.

³⁷ Сотникова Л.В. Зазнач. праця. - С. 30; Дрозд І.К. Зазнач. праця. - С.185; *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики*. Зазнач. праця. - С. 313.

³⁸ *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства*. Зазнач. праця. - С. 49.

³⁹ Arens Alvin A. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, 10th ed. - Pearson Prentice Hall, 2005. - P. 274.

⁴⁰ Дорош Н.І. Зазнач. праця. - С. 227.

⁴¹ Сотникова Л.В. Зазнач. праця. - С. 30; *Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства*: Зазнач. праця. - С. 49; Дрозд І.К.. Зазнач. праця. - С. 185.

контролю має будуватися таким чином, щоб забезпечити проведення постійного моніторингу в ході провадження діяльності для якісної оцінки її результатів та забезпечення оперативного вжиття заходів за результатами внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту. Однак з даного визначення виходить, що моніторинг по суті є інструментом визначення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, сутність якого полягає у проведенні спостереження за функціонуванням, як окремих елементів так і системи в цілому.

Такий підхід до усвідомлення сутності моніторингу свідчить, що останній не є елементом системи внутрішнього контролю. Якщо ж моніторинг розглядати як елемент системи, тоді останній не у змозі об'єктивно спостерігати за функціонуванням усієї системи. Підтвердження даної позиції можна знайти у роботі проф. Дорош Н.І., яка зазначає, що «моніторинг заходів контролю – процес, спрямований на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю за певний проміжок часу. Він передбачає оцінку структури та своєчасну реалізацію процедур контролю, а також внесення потрібних змін відповідно до змін в умовах. Управлінський персонал забезпечує моніторинг заходів контролю шляхом постійної діяльності, окремих оцінок або поєднання обох способів»⁴². Діяльність щодо постійного моніторингу часто є складовою звичайної регулярно здійснюваної діяльності суб'єкта господарювання і передбачає регулярну роботу найвищого управлінського та управлінського персоналу⁴³.

Тезу про дискусійність включення моніторингу до складу системи внутрішнього контролю також формують приклади, наведені у роботі⁴⁴, згідно з якими моніторинг здійснюється у спосіб вивчення зовнішньої інформації (скарги клієнтів, або зауважень регулюючих органів), яка має опосередковане відношення до системи внутрішнього контролю, а також звітів про проведення процедур внутрішнього контролю,

звітів внутрішнього аудиту, які є наслідком існування цілісної системи внутрішнього контролю.

Узагальнюючи дослідження змісту контрольного середовища та моніторингу, а також існування підстав вважати їх елементами системи внутрішнього контролю слід зазначити наступне.

На нашу думку, контрольне середовище за усіма ознаками, наведеними у досліджених джерелах, є не елементом системи внутрішнього контролю, а елементом системи управління, наявність якого дозволяє створити умови для формування та ефективного функціонування системи внутрішнього контролю. Контрольне середовище є умовами внутрішнього контролю, які має створити вищий або виконавчий орган управління з метою організації та наступного її ефективного функціонування. Аналогічну думку слід висловити й стосовно моніторингу, який згідно до розкриття його сутності та змісту в досліджених джерелах слід розглядати як інструмент вищого або виконавчого органу управління, який дозволяє спостерігати за ефективністю, як сформованого контрольного середовища так і створеної на його базі системи внутрішнього контролю. Зокрема у межах системи внутрішнього контролю моніторингу має підлягати правильність оцінки ризиків, своєчасність і повнота проведення процедур контролю, а також ефективність комунікації у межах системи.

Складність правильності включення контрольного середовища і моніторингу до складу системи внутрішнього контролю полягає у тому, що сама система має багато вад, головною з якої є відсутність таких елементів як об'єкт і суб'єкт контролю. Як зазначено у роботі⁴⁵, ризик-орієнтований внутрішній контроль здійснюють різні відділи і підрозділи, за принципом процесного підходу. На нашу думку, наведена інтерпретація сутності системи внутрішнього контролю за концепцією COSO нагадує підприємство без окремо створеного відділу контролю, натомість зі створеною системою узгоджених дій

⁴² Дорош Н.І. Зазнач. праця. - С. 240- 241.

⁴³ Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Зазнач. праця. - С. 321.

⁴⁴ Дорош Н.І. Зазнач. праця. - С. 241.

⁴⁵ Дрозд І.К. Зазнач. праця. - С. 187.

контрольного спрямування, закріплених за керівниками різних рівнів управління. Складно систему за концепцією COSO назвати системою внутрішнього контролю, адже фактично суб'єкти контролю (менеджери різних рівнів управління) виконуватимуть такі дії, як підписання чеків, обробка камер спостереження, сейфів⁴⁶, які у розумінні фахівців з контролю не є контрольними діями. Разом з тим, найбільш активні контрольні заходи здійснюватимуть співробітники бухгалтерії й те, відносно результатів власної діяльності⁴⁷. Наведені контрольні процедури слід визнати не спеціально організованими контрольними заходами, а функціональними обов'язками контрольного спрямування, що має виконувати працівник згідно з посадовою інструкцією. Отже, систему внутрішнього контролю за концепцією COSO слід розглядати не як систему внутрішнього контролю, а фрагмент системи управління контрольного спрямування.

Знайти певну логіку у запропонованому складі системи можна у спосіб побудови графічної моделі та інтерпретації сутності досліджених елементів, а також доповнення системи елементами, без яких система внутрішнього контролю не зможе ефективно функціонувати (рис. 1).

Концепція системи внутрішнього контролю у інтерпретації, наведеній на рис. 1, є більш зрозумілою, як і для встановлення місця і ролі окремих елементів, так і для побудови такої системи на практиці. Виділення суб'єкта системи дозволяє визнати правомірність включення до складу системи таких елементів як контрольне середовище та моніторинг. Разом з тим, вона має головну ваду – відсутність спеціально створеного органу (окремого співробітника), який мав би більший ступінь незалежності у здійсненні контролю та компетенцію щодо проведення реальних заходів контролю, застосовуючи його методологічні прийоми.

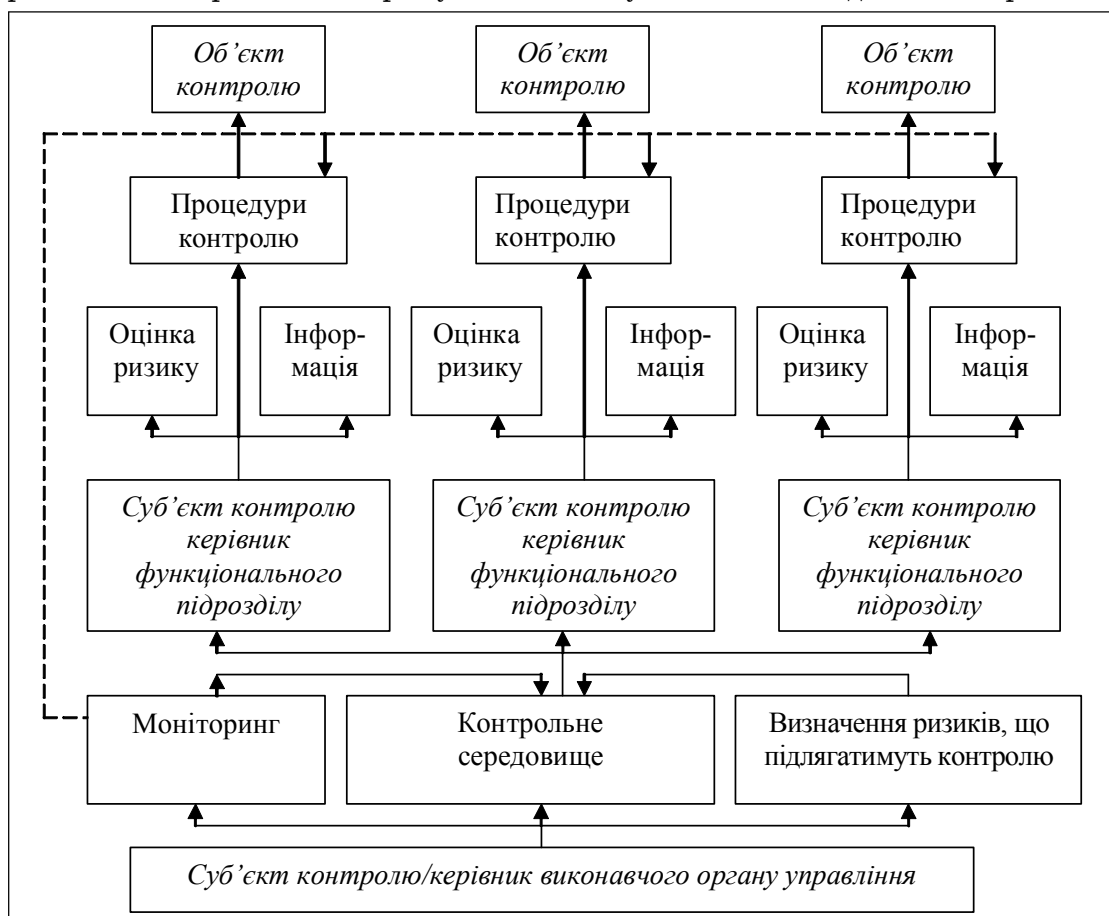


Рис. 1. Графічна модель системи внутрішнього контролю за концепцією COSO⁴⁸

⁴⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (COSO). COSO (<http://www.coso.org>)

⁴⁷ Дорош Н.І. Зазнач. праця.

⁴⁸ Розробка власна.

Отже, формуючи систему внутрішнього контролю, слід прислухатися до позиції проф. Валуєва Б.І., який зазначає, що контроль як систему слід розглядати як відокремлену частину всієї системи управління підприємством⁴⁹.

З урахуванням проведеного дослідження слід зазначити про таке.

1. Концепція внутрішнього контролю COSO виконує превентивну функцію, однак її застосування на практиці не виключає імовірності помилок під час оцінки ризиків, проведення контрольних процедур, обміну інформації. Проведення моніторингу дане питання у певній мірі розв'язує, проте виникає організаційне питання, – хто має проводити моніторинг.

На нашу думку, сучасна система превентивного внутрішнього контролю не можлива без впровадження суб'єкта-виконавця контрольного процесу, а також включення до її складу низки інших елементів (рис. 2).

Сутність елементів зазначеної системи полягає у наступному:

Суб'єкт контролю/управління – голова органу виконавчого органу суб'єкта – учасника відносин у сфері господарювання, якій створює контрольне середовище, визначає внутрішні норми функціонування об'єкта контролю/управління, визначає ризиковані операції, формує систему внутрішнього контролю та здійснює моніторинг її функціонування.

Суб'єкт контролю-виконавець – уповноважена особа або структурний підрозділ (відділ внутрішнього контролю) суб'єкта – учасника відносин у сфері господарювання, яка/який у межах контрольного процесу спрямовує контрольні дії на об'єкт контролю з метою дослідження його предмету.

Норми функціонування об'єкта контролю – визначені нормативно-правовими документами, внутрішніми регламентами учасника відносин у сфері господарювання, у тому числі планами, параметри (кількісні та якісні характеристики) функціонування об'єкта контролю.

Моніторинг – діяльність суб'єкта – ініціатора контролю, що спрямована на оцінку функціонування, як окремих елементів системи внутрішнього конт-

ролю (дотримання норм функціонування об'єкта контролю особами, які вчиняють дії з об'єктом або відповідають за його стан, ефективність контрольного процесу, реагування на результати контролю) так і усієї системи.

Проведення моніторингу дозволить досліджувати ефективність як процесу контролю, так і усієї системи X, а також окремих елементів, що не включені до її складу, виявляти недоліки і своєчасно усувати відхилення від заданих режимів роботи, визначити відповідність системи контролю потребам управління.

Встановлення об'єктів ризику – періодична діяльність суб'єкта – ініціатора контролю з визначення переліку об'єктів контролю/управління, параметри яких можуть з достатнім рівнем ймовірності не відповідати його заданим або очікуваним параметрам. Даний елемент системи визначає об'єкти постійного контрольного впливу, сприяє визначенню та стандартизації методики контрольного процесу, а також рівень кваліфікації суб'єкта – виконавця контрольного процесу.

Оцінка рівня ризику функціонування об'єкта контролю – діяльність суб'єкта – виконавця контрольного процесу, що має постійний характер та здійснюється з метою обрання об'єкта контролю та проведення активних оперативних контрольних заходів. Результати оцінки ризиків можуть призвести до перегляду (удосконалення) внутрішніх регламентів функціонування господарської системи, окремих її елементів, а також внутрішніх стандартів проведення контрольного процесу.

Мета і завдання контролю – орієнтири проведення суб'єктом – виконавцем контролю, які визначають цілеспрямованість системи внутрішнього контролю (системи X). Виходячи з того, що мета створення систем Y спрямована на мінімізацію ризиків появи відхилень, суб'єкт контролю-виконавець бере активну участь в оцінці ризику відхилень. Дана діяльність дозволяє акцентувати контрольний процес на об'єктах, що піддаються ризику, і у першу чергу зовнішнього характеру.

⁴⁹ *Контроль в системі внутрішнього виробничого господарства* / Валуєв Б.І., Горлова Л.П., Маравская В.В. и др. – М. Финансы и статистика, 1987. – С. 80.

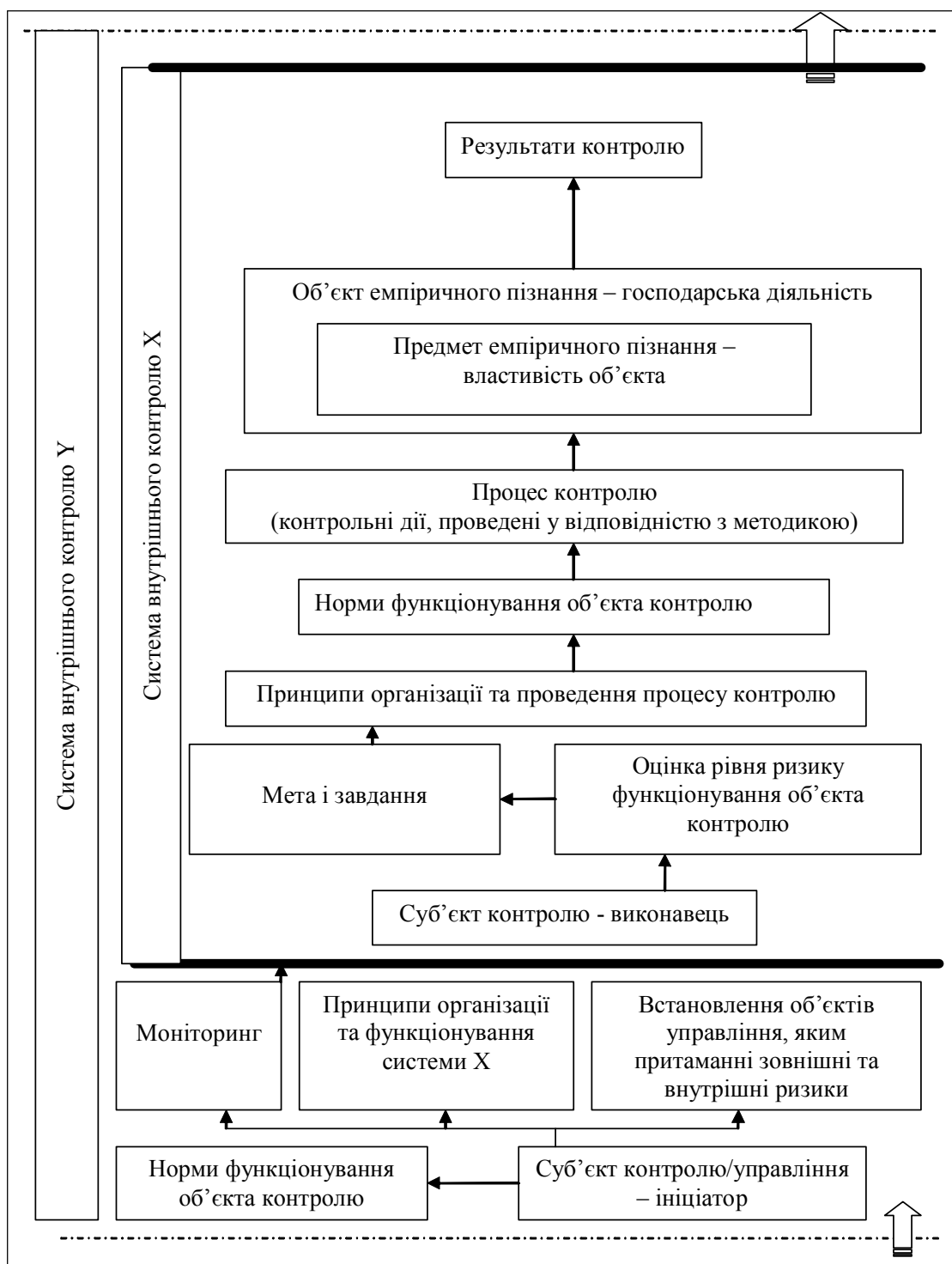


Рис. 2. Графічна модель системи превентивного внутрішнього контролю учасника відносин у сфері господарювання

Принципи контролю (принципи організації та функціонування системи X, принципи організації та проведення контрольного процесу) – це систематизована сукупність правил, у відповідності до яких організується та функціонує система внутрішнього контролю, а суб'єкт контролю здійснює процес пізнання (контрольний процес) об'єкта пізнання та дотримання яких забезпечує ефективність його проведення.

Процес контролю – це контрольні дії, що виконує суб'єкт контролю-

виконавець відносно об'єкта контролю. Процес контролю можна розглядати і як метод його практичного проведення. Методи контролю як способи досягнення практичного результату реалізуються в методиках, правилах його проведення, певних конкретних діях, які деталізують порядок його здійснення. Під методикою господарського контролю слід розуміти ряд технічних прийомів, інструментів і засобів найбільш вдалого збору і обробки інформації про об'єкт контролю, застосуван-

ня яких дозволяє комплексно розв'язати завдання, поставлені перед суб'єктом контролю. Методика господарського контролю має прикладний характер, регулюється в основному процесуальними нормами, переважно – актами застосування права. У процесі контролю доцільно застосовувати гіпотези порушень та версії їх вчинення⁵⁰, а також моніторинг, як інструмент одержання інформації про об'єкт контролю з метою оцінки ризиків та планування контрольного процесу.

Об'єкт контролю – це господарська система/система господарського забезпечення учасника відносин у сфері господарювання, на яку спрямований контрольний процес (контрольні дії) суб'єкта контролю, як ініціатора, так і виконавця.

Предмет контролю – це властивість об'єкта контролю, яка відрізняє контроль як функцію управління від інших його функцій. Такою особливістю об'єкта контролю є встановлення законності, ефективності та доцільності його функціонування. Предмет контролю як правило задається та конкретизується метою проведення контрольного процесу.

Результати контролю – наслідки виконання контрольного процесу суб'єктом контролю – виконавцем відносно об'єкта контролю, які мають регулюючий вплив, як на функціонування об'єкта контролю, так і систему контролю або її складові. У разі виявлення відхилень від стандартного рівня коригуванню підлягає саме той господарський процес (окремий блок господарських операцій), внутрішній контроль якого не забезпечує зменшення впливу ризику.

Запропонована система превентивного внутрішнього контролю буде ефективною за умови формування контрольного середовища, основні елементи якого визначатимуть обсяги та час реалізації повноважень контрольного спрямування керівників усіх функціональних та структурних підрозділів суб'єкта-учасника відносин у сфері господарювання.

РІСПУ

⁵⁰ Бардаш С.В. Методологічні прийоми підвищення ефективності контрольного процесу // Вісник КНТЕУ, № 5 (спецвипуск), 2008. - С. 257-265.