

УДК 657.633

Борисенко М.В.,
к.е.н., доцент,
Садекова А.М.,
к.е.н., доцент,

Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОЦІНКИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Постановка проблеми. Актуальність обґрунтування оцінки якості та ефективності внутрішнього контролю обумовлена багатоцільовою спрямованістю процесу оцінювання і необхідністю удосконалення системи оцінювання та методичного забезпечення самого процесу оцінювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз вітчизняної наукової думки стосовно дослідження проблем оцінки внутрішнього контролю економічної діяльності підприємств (Белуха М. Т., Бутинець Ф. Ф. [4], Дмитренко І. М., Давидов Г. М., Дорош Н. І. [6], Кужельний М. В., Кулаковська Л. І., Кольга Є. В., Максимова В. Ф., Нападівська Л. В., Петрик О. А., Рудницький В. С., Савченко В. Я., Сухарева Л. О., Шевчук В. О. та ін.) дозволяє констатувати той факт, що проблема оцінки ефективності системи внутрішнього контролю практично не досліджувалася, за винятком наукової праці Максимової В. Ф.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження впливу сутнісного аналізу системи внутрішнього контролю на формування інформаційного забезпечення процесу оцінки її функціонування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Зв'язок між підсистемами і зовнішнім середовищем, усім тим, що оточує їх чи впливає на них, можливий тільки за допомогою інформації, тобто даних про стан окремих елементів системи і підсистеми і відповідних даних про середовище. Таким чином, інформація є необхідним елементом управління, без якого не можна цілеспрямовано впливати на взаємодію всіх систем.

З філософської точки зору, інформація (лат. informatio - роз'яснення, виклад) - а) деякі зведення, сукупність яких-небудь даних, знань; б) одне з основних понять кібернетики. У понятті «інформація» варто розрізняти два аспекти: по-перше, інформація представляє собою міру організації системи (називається структурною) і, по-друге, від структурної варто відзначити інформацію, завжди пов'язану з відношенням двох процесів (відносна інформація).

Згідно Закону України «Про інформацію» останню визначають як документовані чи привселюдно оголошені зведення про події і явища, що відбуваються в суспільстві, державі і навколишньому середовищі.

Питання інформаційного забезпечення функцій управління розкривають у своїх роботах наступні автори: Бутинець Ф. Ф. [4], Дорош Н. І. [6], Бичкова С. М. [5], Кулицький С. П. [7], Сухарева Л. О. та інші. Аналіз сформованих в економічній теорії різних трактувань визначення «інформація» дає можливість підкреслити головне, що інформація - це оброблена і систематизована сукупність даних про деякі явища і процеси, що представляють інтерес для користувача цієї інформації з метою прийняття управлінських рішень.

Нормальне функціонування будь-яких систем і процесів вимагає чіткої організації інформаційного забезпечення, яка б задовольняла вимогам управлінського блоку. Слід зазначити, що дані стають інформацією лише за певних умов, коли за допомогою їх вирішуються певні завдання управління.

У сфері управління інформаційно-аналітичний процес представляє собою процес пошуку, збору, переробки і надання інформації у формі, придатної для її використання при прийнятті управлінських рішень.

У процесі функціонування системи внутрішнього контролю повинна формуватися контрольна інформація. Створення такої системи контрольної інформації повинно базуватися на наступних вимогах: вірогідність, оперативність, доцільність, повнота, ясність і доступність користувачам. Схема створення контрольної інформації зображена на рис. 1.

В системі внутрішнього контролю все більше виявляється потреба в оперативному та повному визначенні складу і об'єму інформації, необхідної для якісного і ефективного здійснення управлінських функцій. Тому склад і об'єм інформації повинні бути чітко зазначені. Дослідження цієї проблеми представляє інтерес для широкого кола користувачів інформації - не тільки суб'єктів управління і

внутрішнього контролю, але і для зовнішніх аудиторів у процесі оцінки системи внутрішнього контролю і розробки власних внутріфірмових методик і стандартів проведення аудиторських процедур.

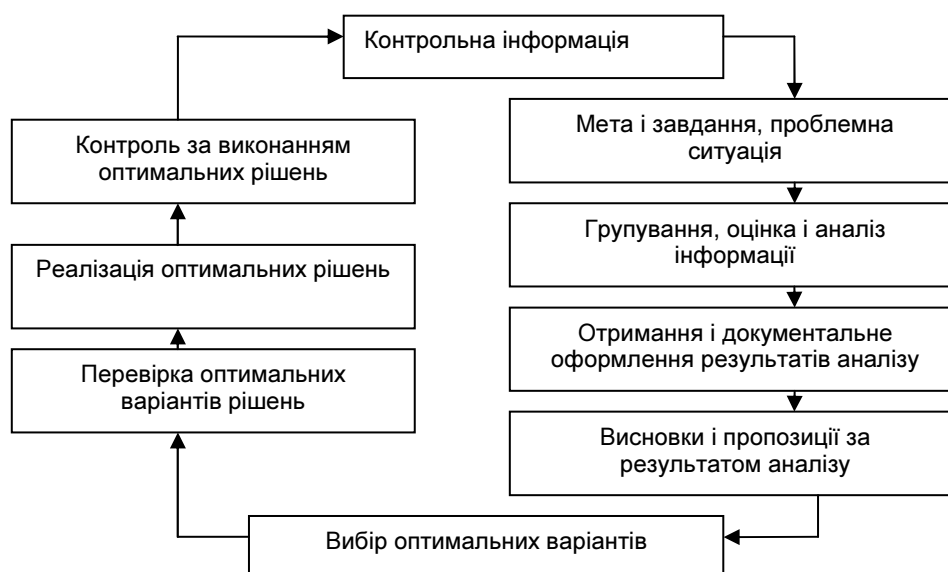


Рис. 1. Схема створення контрольної інформації у системі внутрішнього контролю

В основі оцінки достатності інформаційної бази внутрішнього контролю повинно бути зіставлення інформації, необхідної для вирішення завдання контролю, з тією, яка є у наявності. Під інформацією в даному випадку слід розуміти конкретні дані змістовного характеру, які дозволяють забезпечити комплексне вирішення поставлених завдань, реалізувати в повному обсязі потрібні контрольні дії.

Перелік термінів та визначень, які додаються у МСА [8] тлумачення категорії «оцінка» визначається як уява про кількісні та якісні характеристики об'єкту, що оцінюється. У даному випадку таким об'єктом виступає інформаційна база внутрішнього контролю.

Якісні критерії, які використовуються для оцінки повноти інформаційної бази внутрішнього контролю, повинні враховувати перш за все ступінь повноти вирішення конкретних завдань контролю. Тому міру достатності інформаційної бази контролю пропонуємо характеризувати наступним чином:

- висока - вся необхідна для вирішення завдань контролю інформація є у наявності;
- середня - незважаючи на відсутність деякої частини потрібної інформації, завдання контролю все ж таки мають бути вирішені у всіх істотних аспектах;
- низька - відсутність інформації не дозволяє вирішити завдання контролю в їх істотних аспектах.

Кількісним критерієм повноти інформаційної бази контролю може бути коефіцієнт достатності інформації (Кді):

$$Кді = \frac{Кні}{Кпі} \times 100\% , \quad (1)$$

де Кні – кількість інформації, яка є у наявності;

Кпі – кількість потрібної інформації.

Базові граничні значення коефіцієнта Кді можуть бути скоректовані з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства і особливостей проведення внутрішнього контролю на підставі вказаних вище якісних критеріїв міри достатності інформаційної бази контролю.

Критерії оцінки достатності інформаційної бази внутрішнього контролю наступні: якщо коефіцієнт достатності інформації більш 95 %, то оцінка достатності інформаційної бази характеризується як висока, якщо в межах від 80% до 95% - то середня, якщо менш 80% - то низька.

Таким чином, концептуальний підхід до визначення і оцінки достатності інформаційної бази внутрішнього контролю передбачає наявність на підприємстві наступних важливих передумов:

—підприємство повинно мати змістовно сформульовані цілі своєї діяльності, стратегію і тактику, а також чітко визначені завдання;

—завдання внутрішнього контролю повинні бути відображені у внутрішніх нормативних документах підприємства: положення про структурні підрозділи, посадові інструкції і т.д.;

—у системі внутрішнього контролю на підприємстві необхідно визначити і сформулювати ієрархічну систему завдань внутрішнього контролю, забезпечити деталізацію комплексних задач контролю до

рівня деталізованих задач, визначити на їх підставі перелік необхідної інформації, виявити і сформулювати її джерела.

Послідовність етапів проведення робіт у процесі визначення і оцінки достатності інформаційної бази внутрішнього контролю визначаються наступним чином [2].

Етап 1. Здійснюється побудова ієрархічної системи задач внутрішнього контролю на підставі відповідної внутрішньої нормативної бази підприємства. На даному етапі комплексні і індивідуальні завдання внутрішнього контролю розташовуються за ієрархічним рівнем системи задач внутрішнього контролю (починаючи з рівня базових завдань контролю і закінчуючи рівнем власника корпорації), і згруповані за його суб'єктами та об'єктами.

Етап 2. Комплексні задачі внутрішнього контролю, які розташовані на всіх ієрархічних рівнях визначаються у вигляді сукупності індивідуальних завдань, які забезпечують повне та всебічне рішення комплексних задач.

Етап 3. Визначається інформаційна база внутрішнього контролю першого рівня, оцінюється ступінь її достатності. Для цього стосовно кожного завдання контролю реалізується наступна послідовність дій:

- визначення повного переліку інформації, необхідної для реалізації даного завдання;
- виявлення можливих джерел цієї інформації, також звертається увага, що деякі дані можуть бути отримані тільки у разі обробки інших первинних документів;
- визначення фактичної наявності потрібної інформації.
- оцінка повноти інформації через порівняння необхідної інформації з тією, що є в наявності;
- оцінка ступеня достатності інформаційної бази, яка необхідна для вирішення даного завдання внутрішнього контролю; оцінка здійснюється шляхом сумарного значення виявлених відхилень.

Етап 4. Здійснюється визначення і оцінка ступеня достатності інформації, яка необхідна для вирішення наступних ієрархічних рівнів.

Етап 5. На підставі отриманої і обробленої інформації пропонуються можливі варіанти управлінських рішень. Наприкінці, здійснюється вибір найбільш оптимального варіанту й пропонується для застосування.

Варто підкреслити, що всі етапи оцінки системи внутрішнього контролю і її підсистем повинні належним чином документуватися з вказівкою аргументів, якими керувалися аудиторі, даючи таку оцінку чи приймаючи на її підставі рішення по плануванню і реалізації аудиторських процедур.

З метою оцінки стану і функціонування системи внутрішнього контролю застосовують тести систем контролю, що представляють собою перелік питань і методику їх застосування. Результатом об'єднання цих тестів, за допомогою яких дається оцінка системи внутрішнього контролю, є аудиторські докази. Фахівці англо-американської школи для досягнення мети аудиту підкреслюють необхідність збору різної інформації, до якої належать як аргументи, так і свідчення і докази, що підтверджують думку аудитора. З огляду на те, що об'єктом оцінки є система внутрішнього контролю, що представляє собою сукупність взаємозалежних елементів, суть яких і впливає на джерела, структуру і види інформації [2].

У процесі оцінки стану системи внутрішнього контролю аудитор може використовувати різні способи одержання інформації, такі як:

1. Опис систем обліку, комп'ютерних систем і систем внутрішнього контролю, раніше складені клієнтом.
2. Одержання доступу до описів, підготовлених внутрішніми аудиторіями, і використання їх у тому випадку, якщо оцінили якість роботи внутрішніх аудиторів і ступінь їх незалежності перед початком використання документів, що використовувались внутрішніми аудиторіями.
3. Опитування працівників, відповідальних за здійснення контролю.
4. Спостереження за здійсненням процедур контролю з метою одержання чіткої картини його стану.
5. Використання інформації попереднього аудиту [3].

Джерелами одержання інформації для оцінки системи внутрішнього контролю є:

- нормативно-правова і фактографічна інформація;
- аналітична інформація;
- зовнішня контрольна інформація; до неї відносяться матеріали перевірок і ревізій, проведених органами державного і незалежного контролю;
- внутрішня контрольна інформація; до неї відносяться матеріали контролю, який здійснюється всіма структурними підрозділами підприємства;
- контрольна інформація, яка отримана аудитором у процесі аудиту при особистій участі в документальному і фактичному контролі об'єктів аудиту;
- письмові й усні заяви працівників підприємства і третіх осіб щодо підконтрольних об'єктів.

З огляду на ступінь впливу якості свідчень на формування думки аудитора, у прямій залежності знаходиться і якість виконання аудиту. Існує кілька критеріїв, відносно яких оцінюється зібрана інформація.

Відповідно до Програми Шведського національного бюро аудиту (RRV), якість даних, отриманих у ході проведення аудиту, оцінюється за критеріями надійності і вірогідності. Ці поняття не завжди тотожні. Тому що дані можуть бути отримані з надійного джерела, але не бути достовірними і навпаки.

Надійність у контексті аудиту означає, що отримані відповіді можуть бути однаковими для всіх однотипних ситуацій. Під вірогідністю розуміють, що інформація має відношення до тих питань, що необхідні, і складає правдиву картину, тобто інформація повинна бути отримана щодо поставленої проблеми чи питання, а той, хто відповідає повинен розбиратися в обставинах, що цікавлять аудитора. Практиці аудиту відомі три параметри, що визначають переконливість свідчення, - це вірогідність, достатність і своєчасність. Ці три параметри, по суті ідентичні основним принципам організації інформаційно-аналітичного процесу, застосовувані в теорії інформації, сформованим ще кілька десятиків років тому фахівцем зі стратегічної розвідки американським генералом Вашингтоном Плетом: повідомляти вірогідно, вчасно і чітко [6].

Вірогідність - це характеристика того, наскільки свідчення можуть вважатися гідними довіри і правдоподібними. Вірогідність виражається в:

—доречності, тобто свідчення повинні бути доречними і мати відношення до предмета аудиту. Тільки в цьому випадку свідчення можна вважати достовірними;

—незалежності джерела. Свідчення, одержувані поза господарською системою, більш надійні, ніж свідчення, одержувані в рамках цієї системи;

—безпосередньому формуванні свідчень аудитором. Інформація, отримана безпосередньо аудитором у результаті фактичної перевірки, спостережень, розрахунків і досліджень, достовірніша тієї інформації, що одержують непрямо;

—довірі осіб, що надають інформацію. Навіть при незалежному джерелі інформації свідчення можуть вважатися надійними тільки в тому випадку, коли вони надаються особами, що дійсно знаходяться в такому положенні, що дозволяє їм оперувати достовірними свідченнями;

—ступені об'єктивності. Об'єктивні свідчення більш надійні, ніж ті свідчення, що вимагають ретельної оцінки на вірогідність.

На достатність зібраних свідчень впливає їх кількість. Своєчасність аудиторських свідчень залежить від моменту, до якого відносяться ці свідчення [1]. На ступінь переконливості свідчень впливає і вірогідність, і достатність, і своєчасність. На думку вітчизняних і закордонних авторів, щоб бути доказовою, інформація повинна бути реальною та доречною.

Метою аудитора є одержання достатнього обсягу своєчасних і надійних свідчень, що є основою для оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. При цьому потрібно враховувати, що необхідність достатньої обґрунтованості висновків, сформульованих аудиторами відносно даного об'єкта аудиту повинна бути обумовлена мінімальними витратами при їх одержанні. Також необхідно пам'ятати про релевантність - поняття, дуже близьке до значимості, тобто ця властивість інформації, що дозволяє приймати її користувачам діючі й ефективні управлінські рішення. Щоб стати релевантною, інформація повинна бути своєчасною і прогнозованою.

Логіка міркувань приводить до того, що інформація, зібрана і систематизована аудиторами в процесі оцінки стану будь-якого об'єкта, у даному випадку, мова йде про систему внутрішнього контролю, є по своїй суті різною. Слід зазначити, що необхідно підтверджувати ступінь відповідності кожного з елементів системи визначеним критеріям. Як відомо, така інформація скоріше свідчить, ніж доводить. Розуміння цього моменту важливо для формування методики оцінки системи внутрішнього контролю.

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, дослідження питань формування інформаційного забезпечення дозволило нам визначити етапи формування контрольної інформації, які припускають: розрахунок потреб в інформації; установлення джерел інформації; визначення процедур переробки інформації в процесі оцінки; реалізація результатів. Перші два етапи залежать від змістовної характеристики об'єкта оцінки, тобто системи внутрішнього контролю. Третій компонент відображає суть самої оцінки (критерії функціонування системи внутрішнього контролю). Четвертий етап: ціль оцінки визначає користувачів інформації. Визначення складу та об'єму інформаційного забезпечення, а також якісних характеристик контрольної інформації є підставою для формування методики аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю.

Результати наукового пошуку, викладені у даній статті, є методологічною основою для розробки методики аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю, формалізації її елементів.

Бібліографічний список

1. Аренс А. Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. - М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с.

2. Аудит : [учебное пособие] / [Данилевский Ю. А., Шапигузов С. М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В.]. - М. : ИД ФБК- ПРЕСС, 2002. - 544 с.
3. Аудит Монтгомери / [Дефлиз Ф. Л., Дженик Г. Р., Орейли В. М. и др.]. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі : [монографія] / Бутинець Ф. Ф., Малюга Н. М., Петренко Н. І. ; [за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця]. – Житомир : ЖДТУ, 2004. – 564 с.
5. Бычкова С. М. Риски в аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
6. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання, КОО, 2001. – 402 с.
7. Кулицький С. П. Основи організації інформаційної діяльності у сфері управління : [навч. посіб.] / С. П. Кулицький. - К. : МАУП, 2002. - 224 с.
8. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / [пер. з англ. мови Селезньов О. В., Ольховікова О. Л., Гик О. В. та ін.]. - К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2004. – 1028 с.

Анотація

Стаття відображає логіку міркування й аргументацію щодо впливу вивчення сутності системи внутрішнього контролю на формування контрольної інформації в процесі оцінки її функціонування. Дослідження побудоване на реалізації елементів моделювання і системного підходу.

Ключові слова: система внутрішнього контролю, формування контрольної інформації, моделювання, системний підхід.

Аннотация

Статья отображает логику рассуждения и аргументацию относительно влияния изучения сущности системы внутреннего контроля на формирование контрольной информации в процессе оценки ее функционирования. Исследование построено на реализации элементов моделирования и системного подхода.

Ключевые слова: система внутреннего контроля, формирование контрольной информации, моделирование, системный подход.

Annotation

The article represents logic of reasoning and argumentation in relation to influence of study of essence of the internal checking system on forming of checking information in the process of estimation of her functioning. Research is built on realization of elements of design and approach of the systems.

Key words: system of internal control, formation control, simulation, system approach.

УДК 658.27

**Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент,
Солодовнік М.В.,**

Запорізький національний технічний університет

ПРОБЛЕМИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Постановка проблеми. Одним із найважливіших факторів підвищення ефективності виробництва є забезпеченість їх основними засобами в необхідній кількості та асортименті та більш повне їх використання. Формування ринкових відносин передбачає конкурентну боротьбу між різними товаровиробниками, перемогти в якій зможуть ті із них, хто найбільш ефективно використовує всі наявні ресурси, особливо це стосується основних засобів. Вони виступають матеріальними активами, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва. Для ефективного використання основних засобів необхідно вміти правильно відобразити їх в обліку та вирішувати пов'язані з цим процесом проблеми.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Важливе теоретичне і практичне значення щодо проблеми ефективного використання основних засобів та їх обліку мають дослідження вітчизняних учених: М. Т. Білухи, С. С. Новицької, О. І. Коблянської, А. В. Максименка, Т. І. Войтенка, Ф. Ф. Бутинця, В. Г. Швеця та інших. Одержані ними в різний час результати створюють загалом необхідні умови для досягнення успішного виконання обліком своїх функцій відповідно до потреб всіх