

УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВ

IMPROVEMENT OF INTERNAL CONTROL OF SYSTEM OF ACCOUNTING OF ENTERPRISES

Новик І.В.

старший викладач кафедри фінансово-економічної безпеки,
обліку і оподаткування,
Українська академія друкарства

У статті розглянуто сутність та цілі внутрішнього контролю бухгалтерського обліку. Досліджено елементи внутрішнього контролю підприємства. Запропоновано визначення контрольної середовища, процедур внутрішнього контролю. Розроблено систему внутрішніх нормативних документів у системі внутрішнього контролю. Запропоновано типову структуру «Положення про внутрішній контроль» на підприємстві.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішній контроль, контрольне середовище, процедури внутрішнього контролю, внутрішні нормативні документи, Положення про внутрішній контроль.

В статье рассмотрена сущность и цели внутреннего контроля бухгалтерского учета. Исследованы элементы внутреннего контроля предприятия. Предложено определение контрольной среды, процедур внутреннего контроля. Разработана система внутренних нормативных документов в системе внутреннего контроля. Предложена типовая структура «Положения о внутреннем контроле» на предприятии.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, внутренний контроль, контрольная среда, процедуры внутреннего контроля, внутренние нормативные документы, Положение о внутреннем контроле.

The article is told about the essence and aims of internal control of accounting, are considered in the article. The elements of internal control of enterprise are investigational. Determination of control environment, procedures of internal control is offered. The system of internal normative documents is worked out in the internal checking system. The typical structure of «Statute is offered about internal control» on an enterprise.

Keywords: accounting, internal control, control environment, procedures of internal control, internal normative documents, Statutes, is about internal control.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання кожне підприємство піддається високому ступеню ризику під час здійснення своєї діяльності. Досягнення ж його економічної безпеки відбувається за рахунок усунення зовнішніх і внутрішніх загроз, зумовлених ризиками, а також грамотного й ефективного управління. Облік як елемент системи економічної безпеки підприємства є основним процесом під час обробки, аналізу і систематизації даних фактів господарського життя. Таким чином, бухгалтерський облік як інформаційна система дає можливість формування об'єктивної інформації про господарюючого суб'єкта і забезпечує користувачів інформацією про реальну модель його фінансово-господарської діяльності. Водночас підвищити ефективність бухгалтерського обліку можна шляхом упровадження на підприємстві системи внутрішнього контролю.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідження у сфері контролю ризиків господарської діяльності проводилися різними вченими, такими як С.М. Бичкова, О. Браганцов,

Н.А. Голощаров, М.Д. Корінко, О.М. Ліщук, І.О. Макаренко, С.М. Петренко, В.В. Рукин, Б.Н. Соколов, А.А. Терехов та ін.

Відаючи належне науковій та практичній значущості праць згаданих учених, необхідно зазначити, що більшість досліджень стосуються питання контролю господарських операцій, пов'язаних із певним видом ризику або окремими методами управління ним. Поряд із цим комплексному та системному дослідженню питання організації та проведення внутрішнього контролю саме бухгалтерського обліку не приділяється належної уваги.

Метою статті є дослідження напрямів удосконалення теоретичних та практичних аспектів упровадження внутрішнього контролю бухгалтерського обліку на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Внутрішній контроль бухгалтерського обліку – це процес, організований і здійснюваний представниками власника, керівництвом, а також іншими співробітниками підприємства для досягнення цілей надійності фінансової (бухгал-

терської) звітності, ефективності та результативності господарських операцій і відповідності діяльності підприємства нормативним правовим актам [2, с. 79].

Внутрішній контроль бухгалтерського обліку спрямований на досягнення низки цілей. Серед них основними є:

- забезпечення ефективності та результативності діяльності підприємства, у тому числі досягнення фінансових і операційних показників, схоронності активів;

- забезпечення вірогідності та своєчасності складання і подання бухгалтерської (фінансової) та іншої звітності;

- контроль за дотриманням законодавства, у тому числі під час здійснення фактів господарського життя і ведення бухгалтерського обліку;

- запобігання або виявлення відхилень від встановлених правил і процедур, а також від перекручувань даних бухгалтерського обліку, бухгалтерської (фінансової) та іншої звітності [4, с. 136].

На думку Л.В. Дікань, внутрішній контроль повинен включати такі елементи (рис. 1).

Контрольне середовище – це сукупність принципів і стандартів діяльності підприємства, загальне розуміння цілей, процедур проведення внутрішнього контролю і вимог до нього на рівні економічного суб'єкта загалом. Воно відображає культуру управління підприємством і створює позитивне ставлення персоналу до свого підприємства і здійснення внутрішнього контролю. Контрольне середовище формують положення про бухгалтерську службу; облікова політика підприємства; вимоги до кваліфікації бухгалтерського персоналу, а також інші документи, що встановлюють загальні вимоги до середовища, у якому організується і ведеться бухгалтерський облік, до порядку взаємодії підрозділів і персоналу підприємства, прийняття рішень із питань бухгалтерського обліку [3, с. 21].

Оцінка ризиків являє собою процес їх виявлення та аналізу. При цьому під ризиком розуміється поєднання ймовірності та наслідків недосягнення підприємством цілей діяльності. Під час ведення бухгалтерського обліку та складання звітності його оцінка спрямована на вияв-

лення проблем, які можуть вплинути на вірогідність бухгалтерської (фінансової) звітності. Під час встановлення (визначення) ризиків підприємство приймає відповідні рішення управління ними, у тому числі шляхом створення необхідного контрольного середовища, організації процедур внутрішнього контролю, інформування персоналу та оцінки результатів внутрішнього контролю [3, с. 22].

Процедури внутрішнього контролю – це дії, спрямовані на мінімізацію ризиків, що впливають на досягнення позитивних цілей економічного суб'єкта. Такими процедурами можуть бути (рис. 2).

Якісна і своєчасна інформація забезпечує ефективність внутрішнього контролю та можливість досягнення ним поставлених цілей, сприяє грамотному й об'єктивному веденню бухгалтерського обліку, у тому числі – складанню бухгалтерської (фінансової) звітності.

Комунікація являє собою поширення інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень і здійснення внутрішнього контролю [3, с. 23].

Оцінка внутрішнього контролю – один із необхідних елементів, що визначають його ефективність, результативність і своєчасність внесення будь-яких змін. Порядок, строки й обсяг процедур проведення оцінки внутрішнього контролю визначаються внутрішніми документами, що описують порядок внутрішнього контролю. Водночас безперервний моніторинг можна розглядати як елемент оцінки контролю, проведеного на постійній основі у процесі повсякденної діяльності підприємства. Проходити він може у формі регулярного аналізу керівництвом підприємства результатів діяльності підприємства, перевірки результатів окремих господарських операцій, регулярної оцінки й уточнення внутрішньої організаційно-розпорядничої документації та ін. [3, с. 23].

Здійснювати внутрішній контроль можуть:

- органи управління підприємства;
- його ревізійна комісія (ревізор);
- головний бухгалтер або інша посадова особа, на яку покладається ведення бухгалтерського обліку (фізична або юридична особа,

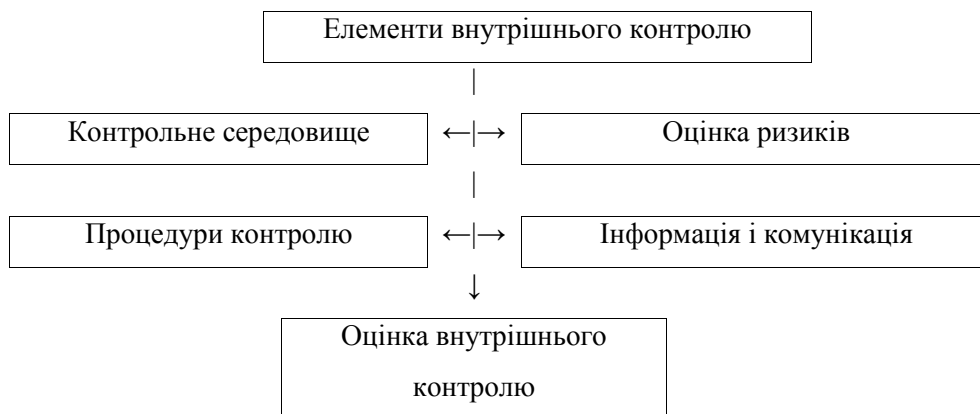


Рис. 1. Елементи внутрішнього контролю підприємства [3, с. 21]

з якою економічний суб'єкт уклав договір про надання послуг із ведення такого обліку);

– внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту);

– спеціальні посадові особи (спеціальний підрозділ), відповідальні за дотримання передбачених чинним законодавством правил внутрішнього контролю;

– інший персонал та інші підрозділи економічного суб'єкта [7, с. 58].

На більшості великих підприємств давно й успішно працюють служби внутрішнього аудиту. Ця служба, як правило, підпорядковується безпосередньо керівнику підприємства, і тому її можна вважати незалежною від бухгалтерії. До її складу зазвичай входять як аудитори, з якими укладені трудові договори, так і працівники, що не мають аудиторського сертифікату. Головною вимога до керівника й співробітників служби – це наявність високої професійної (профільної) кваліфікації й досвіду роботи у фінансовій сфері цієї галузі.

Залежно від завдань служби внутрішнього аудиту та її складу визначається обсяг прове-

дених контрольних заходів. Якщо на підприємстві тільки один внутрішній аудитор, то він піддає контролю найбільш значущі сфери обліку: розрахунки податкових платежів, розрахунки з персоналом, порядок складання бухгалтерської (фінансової) звітності. Якщо в службі працюють кілька співробітників, то контролю піддається більшість основних фактів господарського життя – від їх документального оформлення до подальшого відображення в обліку. Контролюються також всі подальші дії бухгалтерії: формування показників Головної книги, розрахунок податкових платежів і складання бухгалтерської (фінансової) звітності [6, с. 73].

Однак більшість вітчизняних підприємств не можуть дозволити собі мати на постійній основі (у штатному розписі) внутрішнього аудитора, насамперед з економічних причин. У цьому разі для виконання вимог законодавства варто розробити систему самоперевірки фактів господарського життя, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської (фінансової) звітності.

На думку Б.Н. Соколова, положення, що стосуються організації внутрішнього контролю,

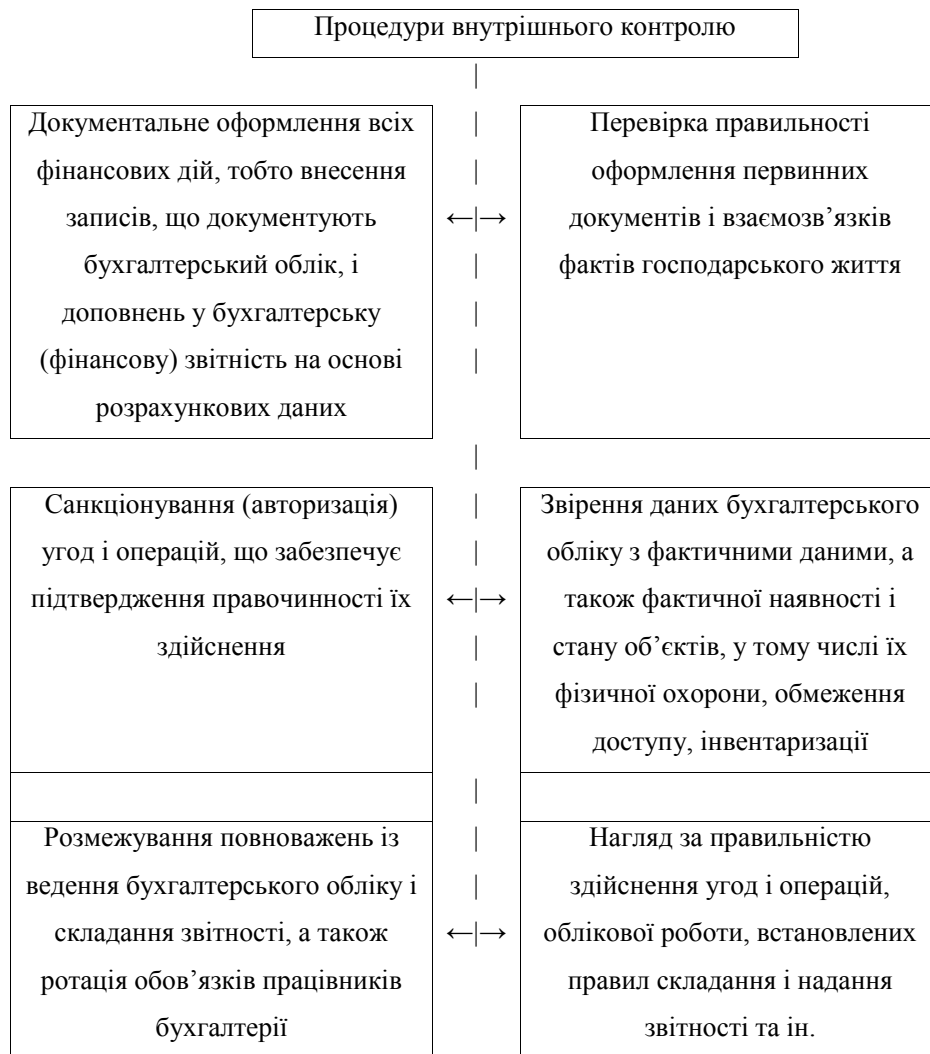


Рис. 2. Процедури внутрішнього контролю підприємства [5, с. 324]

повинні стати частиною установчих і внутрішніх організаційно-розпорядничих документів підприємства, а організацію і порядок проведення внутрішнього контролю і його результати потрібно оформлювати документально на паперовому носії і (або) в електронному вигляді.

Для введення повноцінної системи внутрішнього контролю на підприємстві ми рекомендуємо розробити й затвердити такі внутрішні нормативні документи (рис. 3).

Так, Положення «Про внутрішній контроль підприємства» має визначати цілі, завдання, принципи функціонування внутрішнього контролю, а також містити відомості про структуру та посадових осіб, відповідальних за його проведення. Положення «Про управління ризиками» має бути як окремим внутрішнім документом, так і частиною положення «Про внутрішній контроль підприємства»; основне його завдання – визна-

чити цілі та принципи управління ризиками, описавши види тих із них, з якими стикається підприємство, інструменти й етапи управління ними, а також повноваження, права й обов'язки працівників (фахівців) з управління ризиками). Положення «Про службу внутрішнього контролю» слід прийняти, якщо організація визнає доцільним створення окремої служби внутрішнього аудиту; у ньому варто визначити її цілі та завдання, принципи і методи функціонування, схему взаємодії з іншими структурними одиницями підприємства; докладно описати порядок внутрішніх перевірок, у тому числі повторних, контролю вжитих заходів з усунення виявлених порушень, надання органам управління інформації про вжиті заходи з виконання рекомендацій та усунення виявлених порушень.

Найбільш затребуваним з перерахованих вище документів, на нашу думку, є Положення

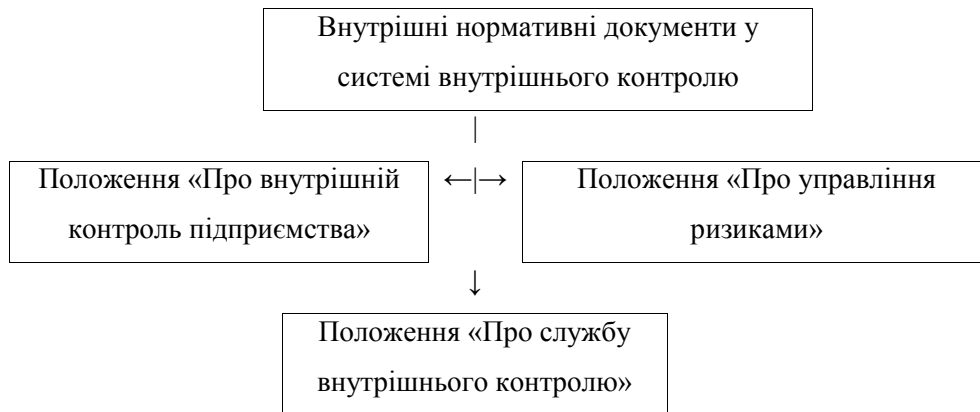


Рис. 3. Внутрішні нормативні документи у системі внутрішнього контролю [власна розробка]

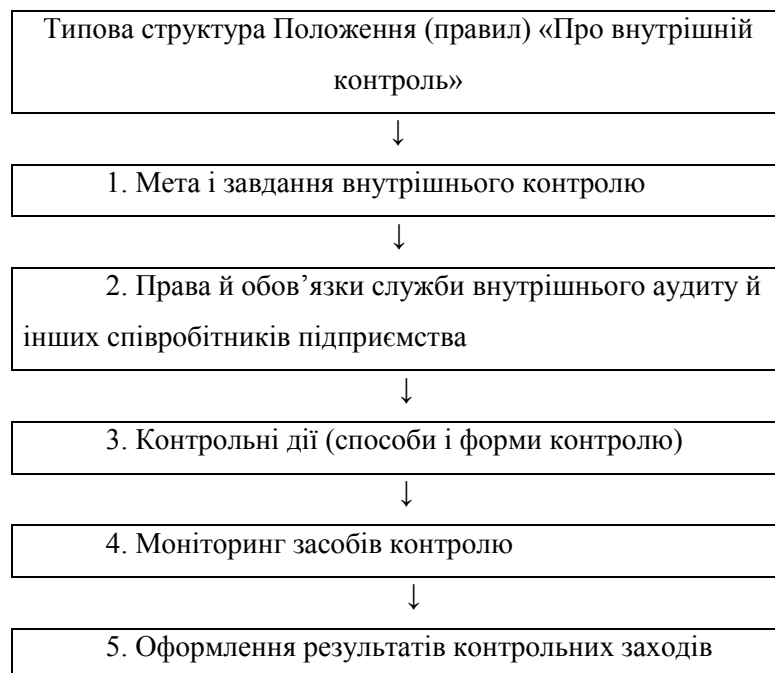


Рис. 4. Типова структура Положення (правил) «Про внутрішній контроль» [власна розробка]

(правила) «Про внутрішній контроль». Можемо рекомендувати таку його типову структуру (рис. 4).

Розглянемо більш детально цю типову структуру.

1. Мета і завдання внутрішнього контролю. Метою слід визначити забезпечення довіри акціонерів, інвесторів, контрагентів до підприємства, органів його управління, посадових осіб, а також захист капіталовкладень акціонерів (інвесторів) і активів.

Завданнями є:

- забезпечення вірогідності бухгалтерської й фінансової інформації, що використовується на підприємстві;

- виявлення недоліків і порушень у діяльності підприємства, зловживань із боку його органів управління та посадових осіб;

- прийняття своєчасних та ефективних заходів, спрямованих на попередження й усунення виявлених недоліків і порушень;

- визначення заходів мінімізації ризиків діяльності підприємства;

- кадрова робота, спрямована на ретельний підбір та оцінку кандидатур працівників підприємства, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку.

2. Права й обов'язки служби внутрішнього аудиту й інших співробітників підприємства. Якщо на підприємстві створена служба внутрішнього контролю (аудиту), то в цьому розділі документа слід досить чітко прописати повноваження її співробітників. Останні можуть мати права:

- одержувати від посадових осіб і працівників підприємства всі необхідні для контролю документи (доцільно привести їх перелік);

- одержувати від працівників підприємства та його посадових осіб інформацію, пов'язану з виконанням ними трудових (посадових) обов'язків, а також письмові пояснення з питань, що виникають у процесі перевірки;

- видавати письмові приписи про усунення виявлених порушень із вказівкою строку їх виконання;

- повідомляти керівництво підприємства про всі виявлені порушення і вжиті заходи з їх усунення.

Співробітники служби внутрішнього контролю зобов'язані:

- здійснювати постійний контроль за типовими операціями підприємства, а інколи – попередній контроль за нетиповими операціями;

- виявляти факти порушень ведення обліку та складання звітності, готувати рекомендації з їх усунення, контролювати виконання виданих рекомендацій і вказівок;

- документувати процес перевірки і кожний факт порушень, оформлювати висновки за її результатами, видавати рекомендації з усунення недоліків із застосування заходів дисциплінарної й іншої відповідальності, а також

забезпечувати схоронність і повернення перевіреної документації;

- надавати висновки та звіти за підсумками перевірок керівництву підприємства організації в суворо визначений термін.

У Положенні (правилах) доцільно також описати дії працівників підприємства у процесі проведеного внутрішнього контролю, чітко визначити межі втручання керівництва підприємства або інших співробітників у роботу контролерів і служби загалом.

Якщо на підприємстві не створена окрема служба внутрішнього контролю (аудиту), то в Положенні вказуються особи, відповідальні за проведення контрольних заходів як частини їх посадових обов'язків (наприклад, фінансовий директор, головний бухгалтер тощо).

3. Контрольні дії (способи і форми контролю). У цьому розділі варто розкрити основні напрями контрольних заходів, а також способи і методи їх здійснення. Наприклад, внутрішній контроль може здійснюватися як:

- поточний контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства;

- попередній і наступний контроль за здійсненням нестандартних операцій;

- перевірка з метою виявлення фактів порушення посадовими особами і працівниками підприємства вимог законодавства та внутрішніх документів підприємства з подальшою пропозицією заходів з їх усунення;

- контроль схоронності майна та відповідної документації;

- докладний аналіз змісту бухгалтерської (фінансової) звітності, порядку її подання тощо.

4. Моніторинг засобів контролю. Під ним розуміється постійне спостереження за функціонуванням засобів внутрішнього контролю. Це дає змогу виявляти недоліки системи, а також розробляти пропозиції з її удосконалення.

5. Оформлення результатів контрольних заходів. Цей розділ повинен визначити порядок складання звіту про результати контрольних заходів, наприклад, звіту служби внутрішнього контролю, службової записки тощо. Загалом такий документ може містити відомості про виявлені порушення, рекомендовані заходи щодо їх усунення та профілактики. Важливою частиною цього розділу має стати опис строків надання як поточної, так і підсумкової звітності.

Також в окремій частині Положення можуть прописуватися вимоги до працівників, що здійснюють внутрішній контроль. Якщо його проводитиме окрема структура, то розділ має передбачувати вимоги до кваліфікації та досвіду її працівників. Якщо така структура не створюється, то визначаються відповідальні за проведення контролю особи відповідно до їх посадових обов'язків.

Розділом Положення може бути частина, що описує відповідальність внутрішнього аудитора

за результати проведення перевірки, а також відповідальність співробітників підприємства у разі виявлення порушень у їхній роботі. Відповідальність встановлюється керівництвом підприємства, якому підпорядковується внутрішній аудитор. Деколи може бути встановлена матеріальна відповідальність, якщо, наприклад, сума заподіяного збитку може бути чітко визначена. У такому разі працівники внутрішнього аудиту і співробітники підприємства повинні укласти договори про повну матеріальну відповідальність. Положення може встановлювати й інші види відповідальності, наприклад, за несвоєчасне надання звіту, документів для перевірки тощо. При цьому форма вста-

новленої відповідальності не повинна суперечити вітчизняному законодавству.

Висновок. Результат проведеного дослідження підтверджує те, що розуміння власниками та керівництвом підприємства значення і ролі внутрішнього контролю бухгалтерського обліку дає змогу значно підвищити ефективність діяльності самого підприємства в сучасних висококонкурентних умовах. Завдання внутрішнього контролю бухгалтерського обліку повинні відповідати стратегії розвитку підприємства та покликані знизити масштаби впливу на його діяльність негативних явищ, пов'язаних із веденням бухгалтерського обліку, який не відповідає вимогам чинного законодавства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Вигівська І.М. Бухгалтерський контроль діяльності підприємств в умовах ризику / І.М. Вигівська // Міжнародний збірник наукових праць. – 2015 – Вип. 2(17) – С. 78–82.
2. Гуцаленко Л.В. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. / Л.В. Гуцаленко, М.М. Коцупатрий, У.О. Марчук – К.: «Центр учбової літератури», 2014. – 496 с.
3. Дікань Л.В. Внутрішньогосподарський контроль. Конспект лекцій / Л.В. Дікань, Н.М. Шульга. – Харків: Вид. ХНЕУ, 2009. – 60 с.
4. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарювання в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, організація: монографія / М.Д. Корінько. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2007. – 429 с.
5. Мельник М.В. Ревізія и контроль: учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин; под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: КНОРУС, 2011. – 640 с.
6. Михайленко В. Внутренний контроль и его место в обеспечении экономической безопасности / Михайленко В. // Контроль. – 2011. – № 9–10. – С. 68–78.
7. Орлова О.Е. Внутренний контроль: организационный аспект / О.Е. Орлова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2012. – № 21 – С. 56–60.
8. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 442 с.