

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.633:004.05

КОНЦЕПТУАЛЬНА МОДЕЛЬ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НАД ОБ'ЄКТАМИ ОБЛІКУ

CONCEPTUAL MODEL OF THE INTERNAL CONTROL SYSTEM BY ACCOUNTING OBJECTS

Артюх О.В.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

Хетагурова Н.О.

аспірант кафедри бухгалтерського обліку та аудиту,
Одеський національний економічний університет

У статті досліджено концептуальні засади внутрішнього контролю. Доведено, що умовою дієвого функціонування системи внутрішнього контролю в обліковій сфері є належним чином сформоване інформаційно-методичне забезпечення. Зазначено, що внутрішній контроль має починатися з перевірки облікової політики, зміст якої варто усвідомлювати в контексті сучасних потреб користувачів. Для вдосконалення теорії та практики контролю розроблено концептуальну модель системи внутрішнього контролю над окремим об'єктом обліку.

Ключові слова: внутрішній контроль, система, інформаційно-методичне забезпечення, концептуальна модель, облікова політика.

В статье исследованы концептуальные основы внутреннего контроля. Доказано, что условием эффективного функционирования системы внутреннего контроля в учетной сфере является должным образом сформированное информационно-методическое обеспечение. Отмечено, что внутренний контроль должен начинаться с проверки учетной политики, содержание которой следует воспринимать в контексте современных потребностей пользователей. Для усовершенствования теории и практики контроля разработана концептуальная модель системы внутреннего контроля отдельных объектов учета.

Ключевые слова: внутренний контроль, система, информационно-методическое обеспечение, концептуальная модель, учетная политика.

The article deals with the conceptual foundations of internal control; It is proved that the condition of effective functioning of the internal control system in the accounting sphere is properly formed information and methodological support. It is noted that internal control should begin with the verification of the accounting policy, the content of which should be understood in the context of the current needs of users. In order to improve the theory and practice of control, a conceptual model of the system of internal control of individual accounting objects has been developed.

Keywords: internal control, system, informational and methodological support, conceptual model, accounting policy.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. На сучасному етапі економічного розвитку діяльність господарчих суб'єктів націлена на освоєння та утримання у конкурентному середовищі найбільшої частки ринку. Необхідною передумовою для досягнення цієї мети є побудова дієвого внутрішнього контролю в системі управління вітчизняними підприєм-

ствами, який здатний адаптуватися під впливом зовнішнього оточення, еволюціонувати і розвиватися одночасно із суб'єктом господарювання. Для ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві необхідно створити умови для забезпечення бізнесу надійною обліковою інформацією. Повнота та достовірність інформаційного забезпечення значною мірою залежать від правильного ведення обліку

(бухгалтерського, податкового, внутрішнього/управлінського), раціональна організація якого починається з його облікової політики, та його відповідності прийнятій на підприємстві облікової політики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спираються автори. Дослідження проблемних аспектів внутрішнього контролю та напрямів його вдосконалення проводили такі вітчизняні і закордонні вчені, як: С.В. Бардаш, Т.А. Бутинець, Д.І. Венжега, Н.Г. Виговська, Н.М. Зорій, В.Ф. Максимова, Н.Г. Мельник, А.А. Пономаренко та ін. Відзначаючи цінність напрацювань дослідників, слід зауважити, що сьогодні у сфері внутрішнього контролю чимало питань концептуального, теоретико-методологічного характеру залишаються актуальними. На багатьох підприємствах і досі відсутні чи недосконалі регламенти здійснення внутрішнього контролю, спостерігається слабка організація служб/підрозділів внутрішнього контролю або взагалі їх відсутність.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується означена стаття. На сучасному етапі в системі управління суб'єктами господарювання потребують подальших досліджень питання теорії та практики внутрішнього контролю, вдосконалення інформаційно-методичного забезпечення контролю над об'єктами обліку (бухгалтерського, податкового, внутрішнього/управлінського), аналіз вибору дієвих інструментів, які дадуть змогу зміцнити систему внутрішнього контролю, організувати її згідно з вимогами діючого законодавства та фундаментальними принципами контролю.

Формулювання цілей статті (**постановка завдання**). Метою роботи є висвітлення концептуальних засад внутрішнього контролю, дослідження інформаційно-методичного забезпечення як умов дієвого функціонування системи внутрішнього контролю в обліковій сфері, розроблення концептуальної моделі за окремими об'єктами внутрішнього контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Під внутрішнім контролем можна розуміти процес, який здійснюється господарюючим суб'єктом за допомогою специфічного інструментарію, що забезпечує достатню впевненість стосовно відповідності функціонування об'єкта контролю прийнятним управлінським рішенням у напрямі досягнення мети. Від якості внутрішнього контролю, зокрема його інформаційно-методичного забезпечення, залежить й якість прийнятих управлінських рішень. У зв'язку із цим важливо побудувати таку модель інформаційно-методичного забезпечення системи внутрішнього контролю, в якій би дотримувався баланс вимог, які висуваються до облікових підсистем, з обов'язковим урахуван-

ням їх інтеграційних властивостей. Не викликає сумніву й те, що вдосконалення інформаційно-методичного забезпечення в заданому векторі є сьогодні об'єктивно необхідною передумовою становлення та розвитку внутрішнього контролю вітчизняних підприємств.

Безперечно, «організація внутрішнього контролю повинна бути цілісною єдиною системою взаємопов'язаних способів, прийомів і методів, які охоплюють увесь комплекс контрольних процедур починаючи з формування інформаційної бази, проведення контрольних дій та закінчуючи узагальненням результатів контролю. Організація внутрішнього контролю не є жорстко регламентованою, а визначається внутрішнім стандартом у межах окремого підприємства. Під внутрішнім стандартом слід розуміти документи, що деталізують і встановлюють регламенти для здійснення та узагальнення результатів контролю, прийняті і затверджені керівництвом підприємства. Організація роботи служби внутрішнього контролю включає положення посадових інструкцій, стандарти, графіки, регламенти робочого дня» [1].

Процес функціонування внутрішнього контролю в обліковій сфері повинен починатися з облікової політики, задекларованої підприємством, яка, згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», являє собою «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності» [2]. Втім, сьогодні зміст облікової політики, на нашу думку, у професійному середовищі сприймається у більш широкому діапазоні, переважно як сукупність принципів, методів і процедур, які призначені підприємством для системи обліку та її підсистем із метою використання цієї сукупності в організації та функціонуванні обліку, в складанні та поданні фінансової та іншої економічної звітності. У цьому сенсі не можна не відзначити, що «між обліковою політикою і внутрішнім контролем існує тісний взаємозв'язок: внутрішній контроль сприяє вдосконаленню способів відображення фактів господарського життя і визначає їх економічну доцільність під час формування облікової політики» [3, с. 102].

Розкриття в обліковій політиці інформації про підсистеми цілісної системи обліку дає змогу впевнитися в різноплановості об'єктів внутрішнього контролю, інтеграційному характері його цільових установок, функцій і завдань та на такому підґрунті побудувати концептуальну модель функціонування внутрішнього контролю в системі управління вітчизняного підприємства (рис. 1).

Методику проведення внутрішнього контролю положень облікової політики важливо розглядати в контексті розкриття основних концептуальних аспектів контролю: його цілей, завдань, інформаційної бази, принципів, методичного інструментарію.

Метою внутрішнього контролю положень облікової політики є забезпечення впевненості в тому, що облікова політика та її реалізація на практиці відповідають прийнятим управлінським рішенням, що спрямовані на успішний розвиток підприємства в сучасних ринкових умовах.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі основні завдання у процесі контролю, як:

- перевірка прийнятих принципів, методів і процедур, які призначені для організації і функціонування системи обліку та її підсистем, у тому числі й для складання фінансової та іншої економічної звітності;
- моніторинг реалізації облікової політики;
- аналіз впливу положень облікової політики на фінансово-господарську діяльність підприємства, оцінка ефективності такого впливу;



Рис. 1. Концептуальна модель СВК за об'єктом «Облікова політика»

Джерело: власна розробка

– прогнозування у сфері обліку і контролю, а також подальше стратегічне розроблення розвитку підприємства (за дотримання положень облікової політики, а також їх модифікації у разі доцільності);

– допомога у своєчасному виявленні, усунуванні відхилень, помилок, інших недоліків у підсистемах обліку та створення оптимальних умов їх функціонування в системі управління господарюючого суб'єкта.

Інформаційною базою внутрішнього контролю облікової політики є:

– законодавчі, нормативно-правові акти;

– установа, організаційно-розпорядча документація підприємства;

– стандарти внутрішнього контролю підприємства, які містять типові форми і методики проведення перевірок та інших завдань;

– інші внутрішні регламенти (у тому числі положення про службу/підрозділ внутрішнього контролю, в якому виділяються місія, цілі, завдання, порядок організації роботи, взаємозв'язок з іншими структурами, відповідальність і повноваження посадових осіб; інші інструкції, вказівки, методичні рекомендації);

– первинні документи, реєстри облікових підсистем, фінансова та інша економічна звітність суб'єкта господарювання.

Також під час перевірки положень облікової політики задіюється така інформація, як: наказ про облікову політику підприємства; додатки до положення про облікову політику підприємства, які можуть містити робочий план рахунків бухгалтерського обліку; перелік та зразки форм первинних документів для потреб бухгалтерського, управлінського, податкового обліку; правила документообігу; пояснення до фінансової, внутрішньогосподарської (управлінської), податкової, статистичної та іншої економічної звітності. Саме використання цієї інформаційної бази, аналіз її документів дадуть можливість фахівцям внутрішнього контролю скласти достатнє уявлення про облікову політику та її реалізацію на практиці.

Безумовно, система внутрішнього контролю буде результативною лише за умови дотримання основних принципів контролю, до яких справедливо віднесено: принципи відповідальності, збалансованості, своєчасності про виявлені відхилення, відповідності контролюючої і контрольованої систем (іншими словами, ступінь складності системи внутрішнього контролю суб'єкта повинна в конкретний момент часу відповідати ступеню складності його бізнесу); сталості/традиційності, комплексності, розподілу функціональних обов'язків [4]. У цьому сенсі варто відзначити напрацювання дослідників у частині визначення, ідентифікації та класифікації принципів у системі контролю (за його складниками, видами та формами) [5] та, враховуючи їх розробки, віднести також до принципів внутрішнього контролю, крім універсальних

(принципи розвитку, загального взаємозв'язку, об'єктивності, всебічності, єдності, конкретності істини тощо), загальних принципів з організації контролю (принципи безперервності, планування, періодичності, незалежності, гласності) та здійснення контролю (принципи законності, достовірності, доказовості, дотримання професійної етики), і такі специфічні принципи:

– організації контролю (принципи пріоритетності суцільної перевірки, автоматизації контрольного процесу, адекватної взаємодії з державними органами контролю, регулярності);

– здійснення контролю (суттєвості, ризикованості, скептицизму, превентивності) [6, с. 15–30].

Внутрішній контроль у системі управління відбувається за допомогою сукупності методичних прийомів: аналізу, синтезу, аналогії, зіставлення, спостереження, опитування, тестування, інвентаризації (за видами), контрольних замірів, експертиз, перевірок (за видами) та ін.

Внутрішній контроль положень облікової політики на підприємстві повинен робитися поетапно, відповідно до програми перевірки, в якій має міститися перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання. За наслідками перевірки облікової політики фахівцями із внутрішнього контролю складається відповідна звітність (Звіт/Висновок), де фіксуються виявлені недоліки, обґрунтовуються можливі негативні наслідки, даються пропозиції управлінського персоналу щодо їх усунення в подальшій діяльності підприємства та пропонуються заходи щодо вдосконалення об'єкта обліку та контролю.

Безумовно, недотримання у повному обсязі сукупності принципів, методів і процедур, які призначені для підсистем обліку з метою використання цієї сукупності в організації, функціонуванні обліку, під час складання, подання фінансової та іншої економічної звітності, може призвести до недостовірності облікової інформації та до негативних наслідків під час її використання користувачами. Суб'єкту господарювання варто створити дієву систему внутрішнього контролю, постійно вдосконалювати контрольний процес для успішного функціонування бізнесу та його подальшого розвитку в конкурентному середовищі.

Висновки з цього дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямку. Підсумовуючи вищевикладене, слід зауважити, що ефективність функціонування внутрішнього контролю на підприємстві залежить передусім від належно сформованого інформаційно-методичного забезпечення контрольного процесу. У сфері обліку внутрішній контроль має почитатися з перевірки облікової політики, зміст якої варто усвідомлювати в контексті сучасних потреб користувачів. Розкриття в обліковій політиці інформації про підсистеми обліку підтвердило різноплановість об'єктів внутрішнього контролю, інтеграційний характер його цільових

і функціональних завдань та дало змогу побудувати в рамках цієї роботи концептуальну модель системи внутрішнього контролю над окремим її об'єктом «Облікова політика».

Наприкінці можна виразити впевненість у тому, що результати даного дослідження

уможливляють подальше розроблення у напрямі розкриття концептуальних засад внутрішнього контролю, вдосконалення його інформаційно-методичного забезпечення в системі управління вітчизняними підприємствами.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Венжега Д.І. Особливості організації внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства. Інноваційна економіка. 2012. № 10(36). URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/inek/2012_10/295.pdf, с. 296.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Пономаренко А.А. Взаимосвязь внутреннего контроля и учетной политики. Молодой ученый. 2014. № 4.2(63.2). С. 102–105.
4. Соколов Б. Внутренний контроль и аудит. Аудит и налогообложение. 2008. № 12.
5. Артюх О.В. Принципи контролю: проблематика визначення. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство». 2016. Вип. 6.
6. Артюх О.В. Принципи податкового аудиту: питання класифікації. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. Економіка, політологія, історія. 2016. № 4(236). С. 15–30.