

ФІНАНСИ, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 658.012.7

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ НА ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ: ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Яценко В.М., д.е.н., професор,

Пронь Н.О.

Черкаський державний технологічний університет

В статье рассматриваются проблемы функционирования внутреннего контроля на предприятиях Украины и даются предложения по их решению, как на государственном уровне, так и на уровне предприятия.

In the article problems of the internal control functioning at the Ukrainian enterprises are considered and the proposals for their decision are given both at the state level, and at the enterprise level.

Передумовою ефективного розвитку будь-якого вітчизняного підприємства, незалежно від форми власності, є функціонування системи внутрішнього контролю. Однак на практиці виникає багато питань та проблем. Як відомо, внутрішній контроль присутній на кожному підприємстві (організації), але ефективність його забезпечується не завжди. Так, невеликі підприємства найчастіше не мають достатнього персоналу, матеріальних ресурсів та рівня знань управлінців для організації необхідної системи внутрішнього контролю. Великі підприємства, навіть володіючи достатньою базою, можуть бути погано керовані, і, як наслідок, досить великі затрати, понесені на організацію контролю, не дадуть бажаних результатів.

Проблемам розвитку внутрішнього контролю в Україні присвятили свої праці багато авторів, зокрема Гавришко І. [4], Гриліцька А. [5], Єгарміна В. [6], Івануса Н. [7], Сокін А. [8], Футоранська Ю. [9] та інші, але деякі проблеми залишаються недостатньо розкритими. А тому нашим основним завданням є дослідити стан внутрішнього контролю на підприємствах України, визначити основні проблеми розвитку внутрішнього контролю та надати пропозиції щодо підвищення його ефективності та вирішення існуючих проблем.

Аналіз наукової та економічної літератури показав, що визначення внутрішнього контролю науковцями дається по-різному, але, на нашу думку, найбільш повним є таке: **внутрішній контроль** – це система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій [3, 46]. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для даного підприємства.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання з метою забезпечення правильного та ефективного ведення господарської діяльності, збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

Слід зазначити, що ступінь складності щодо організації внутрішнього контролю відповідає організаційній структурі підприємства, чисельності управлінського персоналу та іншого персоналу, розгалуженості мережі відокремлених підрозділів, ступеню централізації бухгалтерського обліку та інших характеристик підприємства.

У процесі здійснення працівниками контролю ставиться сім **основних завдань**: повнота обліку даних, точність обліку даних, законність господарських операцій, повнота записів, точність ведення записів, збереження бухгалтерських документів, захист активів.

Об'єктами внутрішнього контролю є функціональні цикли діяльності організації – постачання, виробництво і реалізація.

Суб'єктами внутрішнього контролю є окремі посадові особи і працівники структурних та функціональних підрозділів підприємства.

Внутрішній контроль здійснюється безперервно. Окремі контрольні заходи проводяться в залежності від виникнення такої необхідності. Керівництво підприємства самостійно встановлює склад, терміни і періодичність процедур щодо контролю. Головний принцип організації внутрішнього контролю – доцільність та економічність. Усі документи внутрішнього контролю мають абсолютно конфіденційний характер.

Внутрішній контроль розподіляється на попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль передує фінансово-господарській операції або процесу, діє до їх здійснення. Це дає можливість заздалегідь обґрунтувати економічну доцільність та вірогідність тієї чи іншої операції, своєчасно усунути недоліки, запобігти недоцільним витратам, безгосподарності і марнотратству. В умовах ринкової економіки об'єктом попереднього контролю є комерційні угоди, договірні зобов'язання, цінні папери (акції, сертифікати, векселі тощо) та інші виробничі, переробні, реалізаційні, розрахункові операції та операції з попереднього оформлення відповідних документів. У сучасних умовах важливу роль відіграє попередній контроль під час прийняття управлінських рішень, коли потрібно завчасно оцінити операції із заготівлі, виробництва та реалізації з точки зору їх законності, доцільності й економічності. У зв'язку з тим, що попередній контроль передує здійсненню операцій, він є найбільш ефективним. Він може здійснюватись під час складання нормативів, кошторису, при розробці норм витрат і витрат сировини та готової продукції, плануванні прибутків.

Поточний контроль на підприємствах здійснюється на стадії завершення тих чи інших господарських чи фінансових операцій на певних ділянках виробництва, зберігання та реалізації продукції. Це дозволяє своєчасно впливати на негативні операції з метою їх усунення. Поточний контроль з боку керівників і фахівців бухгалтерських служб підприємств має особливе значення під час оформлення та аналізу грошових, розрахункових, виробничих та інших операцій, підписання документів і надходження їх до бухгалтерії. Для цього керівники підприємств та їх відділів зобов'язані не формально підписувати документи, а глибоко вникати в їх зміст, аналізувати суть фінансово-господарських операцій та показників.

Наступний контроль здійснюється відповідно до Закону України "Про контрольно-ревізійну службу в Україні" шляхом проведення ревізій і тематичних перевірок фінансово-господарської діяльності підприємств. На відміну від попереднього та поточного, наступний контроль передбачає перевірку господарських операцій після їх здійснення. Тому його ефективність у поточній господарській діяльності підприємств менша, ніж попереднього і поточного. Але наступний контроль характеризується більш повним і глибоким підходом до вивчення фінансово-господарської діяльності. Він здійснюється на державному рівні, і це дає можливість забезпечити всебічну і комплексну перевірку правильності і законності фінансово-господарських операцій на підприємствах, виявляє порушення і зловживання, які інколи можуть приховуватись системою поточного контролю.

Для більш достатнього уявлення щодо внутрішнього контролю розглянемо його **три функції**: контроль повноважень, контроль документального оформлення, контроль збереження.

- *Контроль повноважень* – це контроль, що забезпечує виконання лише тих операцій, які дійсно сприяють розвитку організації. Такий контроль повинен запобігати зловживанням і попереджувати проведення операцій, в яких відсутня доцільність. При цьому відслідковуються зміни та виправлення облікових записів на предмет обов'язкової наявності необхідних дозволів.
- *Контроль документального оформлення* – контроль, що забезпечує відображення всіх дозволених операцій в облікових регістрах. Цей вид контролю створює умови, при яких операції правильно оформляють обліковими записами і не виправляються без відповідного дозволу.
- *Контроль збереження* – контроль, що сприяє тому, щоб прийняте до обліку майно не могло бути неправильно використане (наприклад, незаконно привласнене, украдене, залишене без догляду тощо).

В сучасних умовах внутрішній контроль набуває дедалі більшого значення. І питання це не лише теоретичне, оскільки за ним стоїть практична діяльність із розробки законодавства у сфері контролю.

Внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірність та ефективність використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірність бухгалтерського обліку і звітності; виявляє факти розкрадання активів господарюючого суб'єкта. Інший його аспект – це забезпечення зворотного зв'язку між суб'єктом та об'єктом управління щодо оцінки ефективності прийнятих управлінських рішень. Найвагомим результатом зворотного зв'язку є надання суб'єкту управління об'єктивної, неупередженої, логічно виваженої інформації щодо реалізації прийнятих управлінських рішень та їх ефективності на рівні окремих структурних підрозділів системи. Зворотний зв'язок завдяки функціонуванню підрозділів внутрішнього контролю дає змогу уявити стан усієї системи в цілому, а не окремих її елементів, оскільки функціонально внутрішній контроль одночасно відслідковує елементи системи з різних кутів зору і розглядає кожен елемент не як відокремлену, обособлену частину, а як частину цілого. А це вже зовсім інший якісний рівень оцінки роботи системи.

Забезпечення і постійне поліпшення якості внутрішнього контролю за умови щорічного нарощення інформаційної маси неможливе без розробки стратегії внутрішнього контролю відповідно до перспектив розвитку та реформування всієї системи, що контролюється.

Ефективно діюча система внутрішнього контролю не виникає випадково. На її формування впливає ряд неодмінних умов, серед складових яких є:

- 1) якість управління, тобто здатність керівництва ефективно планувати та контролювати роботу;
- 2) кваліфікація персоналу і його здатність чітко додержуватися посадових інструкцій;
- 3) наявність трудових ресурсів (необхідна умова для поділу і ротації обов'язків);
- 4) якість внутрішнього аудиту.

Чотири вищенаведених фактори взаємозалежні. Цілком ймовірно, що адміністрація підприємства прагне залучити кращий персонал, визнає необхідність планування та контролю, а також забезпечує необхідні ресурси для досягнення цілей. Адміністрація, прагнучи найбільш продуктивно використовувати час на управління і розвиток підприємства, делегує основну частину відповідальності внутрішньому аудиту. Служба внутрішнього аудиту готова прийняти таку відповідальність. Таким чином, названі фактори визначають якість керування. При відсутності перерахованих вище факторів ефективність внутрішнього контролю не буде досягнута.

Проблеми. Якщо оцінювати стан внутрішнього контролю на підприємствах України, то він незадовільний. Найчастіше мають місце такі порушення:

- Зловживання службовим становищем (неоприбуткування і привласнення грошей; надлишкове списання грошей по касі; привласнення основних засобів, що обліковуються на балансі підприємства на ін.);
- Невиконання або неякісне виконання службових обов'язків (формально підписують документи, не вникаючи в їх зміст, інвентаризація проводиться лише на папері, закупівлі проводяться не там, де вигідно підприємству, а там, де відповідальна за це посадова особа отримує особисту вигоду та ін.);
- Неправильна оцінка операцій із заготівлі, виробництва чи реалізації з точки зору доцільності й економічності.

Основною причиною виникнення всіх проблем є те, що власники підприємств, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Ці порушення повинні виявлятися на рівні внутрішнього контролю, а зараз вони виявляються на рівні державного контролю. Це зумовлено не тільки поганою організацією внутрішнього контролю на підприємствах, а і наявністю певних проблем на державному рівні, які створюють тенденції щодо зростання кількості та обсягів основних фінансових порушень.

Однією з основних причин

н несформованості цілісної системи можна виділити *недосконале законодавство*. Система державного фінансового контролю України функціонує без існування базового закону, який би встановлював основні поняття у цій сфері, чітко розподіляв би завдання, функції та повноваження між органами державної та місцевої влади, регламентував відносини між суб'єктами та об'єктами контролю, визначав відповідальність та незалежність відповідних уповноважених посадових осіб. Бюджетний кодекс України не врегульовує цих питань. Норми діючих законів та нормативно-правових актів у сфері державного фінансового контролю не завжди узгоджуються між собою. Методичні рекомендації та інструкції охоплюють лише окремі аспекти. Наслідком безсистемності у правовому полі стала розбалансована система органів, що забезпечують державний фінансовий контроль та аудит.

Звітність з питань контрольно-ревізійної діяльності складається за старою системою показників, яка не відповідає низці норм Бюджетного кодексу України при цьому на місцевому рівні такі звіти не складаються. Відповідно до діючого законодавства в Україні звіт про стан фінансово-бюджетної дисципліни не визначено у складі звітів про виконання державного та місцевих бюджетів і не розглядається Верховною Радою України та відповідними радами. Щодо звітів про виконання місцевих бюджетів, то до них взагалі не готуються висновки зовнішнього (незалежного) органу фінансового контролю, а розглядаються лише комісіями з питань бюджету відповідних рад. Узагальнені результати звітів про проведені перевірки, що направляються органами Державної контрольно-ревізійної служби Верховній Раді України та Міністерству фінансів не затверджуються і по ним не приймаються відповідні рішення, а лише беруться органами влади до відома. Все це свідчить про низький рівень об'єктивності в оцінці стану фінансово-бюджетної дисципліни в Україні та неефективності порядку та механізмів складання звітності.

У 2005 році Кабінетом Міністрів України було прийнято *Концепцію розвитку державного внутрішнього фінансового контролю* (далі – Концепція). Аналіз положень цієї Концепції дає можливість зробити висновок про наявність у цьому документі ряду невідповідностей нормам Конституції України та іншим законам. Це дає підстави говорити про "деформований сценарій" розвитку закладений у реформі системи державного фінансового контролю, що започаткована на даний час в Україні.

Шляхи підвищення ефективності внутрішнього контролю. Необхідно у контексті реформи системи державного управління, що започаткована в Україні, взагалі змінити підходи щодо поняття "контроль" і наблизити його до європейських тлумачень. Система контролю повинна бути спрямована на виправлення порушень та недопущення їх в подальшому. Система фінансового контролю на місцевому рівні повинна мати постійний характер. Побудувати ефективну систему фінансового контролю в Україні, яка б забезпечувала стабільний стан фінансово-бюджетної дисципліни в регіонах можливо лише при наявності ефективно функціонуючої системи внутрішнього контролю в органах місцевої влади на всіх рівнях (області, міста, села тощо), тобто системи муніципального фінансового контролю. З цією метою необхідно розробити та схвалити на законодавчому рівні оновлену сучасну модель системи фінансового контролю в Україні.

На державному рівні. Органам влади необхідно здійснити низку системних заходів, які б дозволили стабілізувати фінансово-бюджетну дисципліну на місцевому рівні. Зокрема:

- 1) Розробити та прийняти закон про фінансовий контроль.
- 2) Підготувати зміни до Бюджетного кодексу України та Кодексу України про адміністративні правопорушення.
- 3) Створити внутрішній державний аудит в органах місцевої виконавчої влади, при цьому, розмежувати функції інспектування (ревізії) та аудиту.
- 4) Вжити відповідних заходів щодо впровадження системи муніципального фінансового контролю та аудиту на регіональному та місцевому рівні.
- 5) Посилити відповідальність керівників на всіх рівнях управління та чітко встановити її межі в законодавстві.
- 6) Запровадити оцінку ризиків при проведенні державних аудитів і фінансового управління та прозорий механізм планування проведення контрольних заходів.
- 7) Створити умови на місцевому рівні з підготовки та перепідготовки кадрів відповідно до нових кваліфікаційних вимог та методик.
- 8) Розробити єдину форму та порядок звітності у сфері державного фінансового контролю та аудиту для місцевих органів виконавчої влади.
- 9) Створити єдину інформаційну базу у сфері державного фінансового контролю з можливістю використання її на місцевому рівні.
- 10) Рекомендуємо доручити спеціальному уповноваженому органу розробку та прийняття нормативного документа, що визначав би на рівні державно-управлінського апарату концепцію підрозділу внутрішнього контролю, його цілі та стандарти, яких необхідно дотримуватися у процесі функціонування такого підрозділу. Цей орган час від часу повинен переглядати стандарти внутрішнього фінансового контролю та вносити необхідні зміни. Стандарти внутрішнього фінансового контролю та всі зміни до них повинні бути повністю задокументовані і швидко розповсюджені в організаціях, де вони застосовуються [9, 23].

На рівні підприємства. Ми рекомендуємо створити відділ внутрішнього аудиту. Доцільність створення такого відділу на підприємствах може бути доведена тим, що це дозволить керівництву здійснювати ефективний контроль за окремими підрозділами, виявити резерви виробництва і найбільш перспективні напрямки розвитку, а також давати рекомендації фінансово-економічним та бухгалтерським відділам стосовно покращення результатів їх роботи. На кожному підприємстві має бути гарантія того, що внутрішній аудит належним чином контролюється.

З метою посилення контролю особливу увагу необхідно приділити перевірці економічної ефективності і доцільності операцій підприємств, адже керівники окремих структурних підрозділів іноді не вникають у суть і ефективність рішень.

Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюють комплексно, тому цим повинні займатися спеціалісти, які знають економіку і технологію виробництва.

Для підвищення оперативності контролю на підприємствах важливе значення мають правильна організація кількісно-сумового обліку цінностей у місцях зберігання продукції, раціональне здійснення операцій під час надходження і реалізації продукції, ефективне використання коштів. Для цього необхідно, щоб керівники підприємств ґрунтовно знали суть і зміст господарських операцій, всебічно аналізували їх та впливали на виконання договорів щодо постачання і реалізації продукції.

Керівники і спеціалісти структурних підрозділів підприємств іноді контролюють діяльність розрізнено, неплановірно і несистематично. Для усунення цих недоліків потрібно складати плани поточ-

ного контролю на підприємствах, щоб протягом кожного місяця систематично контролювати господарські операції та процеси. У них дуже важливо передбачати тематичні перевірки виконання прийнятих рішень та інші питання.

Для підвищення ефективності контролю необхідно не тільки забезпечувати його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів, а також розробити внутрішні стандарти контролю.

ЛІТЕРАТУРА

1. Дікань Л.В., Шульга Н.В. Внутрішній контроль. – Х.: ХНЕУ, 2005. – 60 с.
2. Нападівська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 223 с.
3. Внутрішній контроль господарської діяльності підприємства: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. к.е.н. проф. М.Д. Корінька.– Фастів: "Поліфаст", 2006. – 440 с.
4. Гавришко І.К. Вимоги до оцінки якості внутрішнього контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 7. – С. 56 – 62.
5. Гриліцька А. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 11. – С. 52 – 58.
6. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи // Вісник податкової служби України. – 2004. – № 29. – С. 62 – 65.
7. Івануса Н. Внутрішній контроль: сучасний стан і перспективи розвитку // Наука молода. – 2006. – № 6. – С. 156 – 158.
8. Сокін А.А. Роль внутрішнього контролю в корпоративному управлінні // Управління компанією. – 2004. – № 12. – С. 50.
9. Футорангська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні // Фінансовий контроль. – 2006. – № 2 (31). – С. 20 – 24.