

Костянтин В. Безверхий
ОЦІНЮВАННЯ НЕДОЛІКІВ СИСТЕМИ
ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО
КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА

У статті розглянуто механізм оцінювання недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Виділено критерії оцінювання недоліків системи внутрішньогосподарського контролю. Запропоновано схему ідентифікації та класифікації недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, що буде затребувана як теорією, так і практикою здійснення такого контролю.

Ключові слова: внутрішньогосподарський контроль; класифікація; стандарти аудиту; закон Сарбейнса-Окслі.

Рис. 1. Табл. 1. Літ. 14.

Константин В. Безверхий
ОЦЕНКА НЕДОСТАТКОВ СИСТЕМЫ
ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО
КОНТРОЛЯ ПРЕДПРИЯТИЯ

В статье рассмотрен механизм оценки недостатков системы внутривозвещественного контроля предприятия. Выделены критерии оценки недостатков системы внутривозвещественного контроля. Предложена схема идентификации и классификации недостатков системы внутривозвещественного контроля предприятия, что будет востребована как теорией, так и практикой осуществления такого контроля.

Ключевые слова: внутривозвещественный контроль; классификация; стандарты аудита; закон Сарбейнса-Оксли.

Kostyantyn V. Bezverhiy¹
EVALUATING DEFICIENCIES IN ENTERPRISE
INTERNAL CONTROL SYSTEM

The article considers the mechanism of evaluating the drawbacks in the system of internal enterprise control. Criteria for such evaluation are outlined. A scheme is suggested for identification and classification of such system's drawbacks at an enterprise. Such a scheme may be in demand both in theory and in practice of internal control performance at enterprises.

Keywords: internal control; classification; audit standards; Sarbanes-Oxley Act.

Постановка проблеми. Недостатня теоретична розробленість методології та організації внутрішньогосподарського контролю підприємства багато в чому обумовлює неефективність практичних управлінських рішень. Про це свідчить кількість збанкрутілих підприємств, судових справ, що призвели до недовіри фінансовій звітності підприємств потенційних інвесторів. Очевидно, що існуючі моделі управління підприємствами мають істотні недоліки. Тому особливої уваги набуває питання оцінки недоліків системи внутрішньогосподарського контролю українських підприємств у контексті відповідності вимогам часу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням, що пов'язані з визначенням недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємств-

¹ LLC "New-Paris", Kyiv, Ukraine.

ва, у різні часи займалися такі вітчизняні вчені-економісти, як Т. Бутинець [1], Б. Валуєв [6], С. Івахненко [3], В. Максимова [5], Є. Мних [4], В. Пантелеєв [7], С. Петренко [8], І. Пороховнік [9], В. Шевчук [10] та інші.

Невирішені питання. У науковій літературі найчастіше досліджуються проблеми методики внутрішньогосподарського контролю підприємства. В той же час в деякій мірі поза увагою залишаються питання оцінки недоліків системи внутрішньогосподарського контролю українських підприємств. Отже, вказане вище питання є актуальним і потребує подальших досліджень.

Мета дослідження полягає в оцінці та обґрунтуванні недоліків системи внутрішньогосподарського контролю українських підприємств.

Основні результати дослідження. Згідно з розділом 302 Закону Сарбейнса-Окслі (США, 2002 р.) [13], усі недоліки системи внутрішньогосподарського контролю поділяються на значні й істотні. Недоліки системи внутрішньогосподарського контролю мають місце, коли операційна результативність контролю не дозволяє керівництву або працівникам при звичайному виконанні ними посадових обов'язків на постійній основі виявляти або запобігати викривленню фінансової звітності.

Під значними недоліками прийнято розуміти такі недоліки системи внутрішньогосподарського контролю, що негативно впливають на здатність підприємства підготовлювати, затверджувати та випускати достовірну фінансову звітність відповідно до вимог. Викривлення є незначним, якщо воно, навіть у сукупності з іншими, можливо, існуючими, але не виявленими, не має істотного впливу на фінансову звітність підприємства. В іншому випадку дане спотворення інформації буде вважатися більш ніж незначним.

Істотні недоліки системи – це такі недоліки системи, через які виникає більш ніж незначна ймовірність того, що не буде попереджено або виявлено істотне викривлення показників річної або проміжної фінансової звітності підприємства. Розглянемо можливі критерії оцінки недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства (табл. 1).

Таблиця 1. Критерії оцінки недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, авторська розробка

№	Класифікація	Ймовірність викривлення показників фінансової звітності	Погенційна величина викривлення
1	Значні недоліки	Більш ніж незначна	Більш ніж незначна
2	Істотні недоліки	Більш ніж незначна	Істотна

Варто погодитись з думкою О. Орнес стосовно того, що основним недоліком системи внутрішньогосподарського контролю на підприємстві є відсутність нормативних матеріалів, які регламентують порядок організації внутрішньогосподарського контролю на підприємстві [6, 54].

Заступник директора Департаменту – начальник відділу контролю господарських товариств Головкиру І. Пороховнік наводить такі недоліки системи внутрішньогосподарського контролю підприємства:

- відсутність наказу про облікову політику;
- непроведення інвентаризації основних засобів і товарно-матеріальних цінностей;

- недотримання законодавчих обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових та матеріально відповідальних працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- невизначеність статусу осіб, відповідальних за здійснення внутрішньогосподарського контролю та їх обов'язків;
- не створено умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;
- відсутність посадових інструкцій;
- відсутність графіка документообігу та контролю за його дотриманням;
- не дотримуються правила прийому документів на виконання;
- не проводиться системно основний аналіз цільового та економного використання всіх видів ресурсів [9].

Державна фінансова інспекція України вказує, що основними причинами порушень є низька якість внутрішньогосподарського контролю та безвідповідальне ставлення з боку багатьох розпорядників бюджетних коштів та керівників підприємств, установ [2].

Процес визначення, оцінки та класифікації недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна зобразити таким чином (рис. 1).

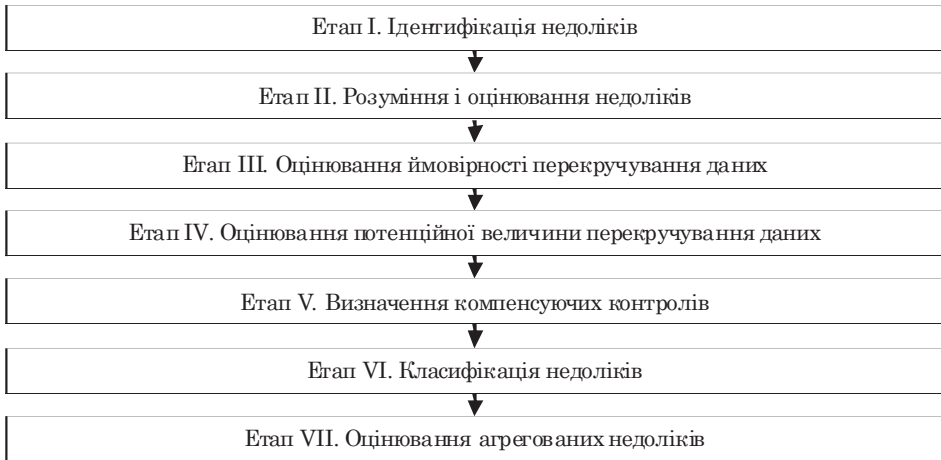


Рис. 1. Схема ідентифікації та класифікації недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, авторська розробка

Розглянемо детально процес ідентифікації та класифікації недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Етап I. Ідентифікація недоліків. Управлінському персоналу слід проаналізувати недоліки, виявлені у всіх областях системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, програми запобігання шахрайства, а також результативність роботи підрозділу внутрішнього аудиту. Виявити недоліки можна, використовуючи різні способи, включаючи:

- розглянуті вище критерії оцінки системи внутрішньогосподарського контролю, тобто проаналізувати, як управлінський персонал готує фінансову звітність підприємства;

- самостійну оцінку;
- роботу підрозділу внутрішнього аудиту;
- роботу зовнішніх аудиторів;
- звіти сервісних організацій SAS 70 [12];
- перевірки контролюючих органів.

Етап II. Розуміння й оцінювання недоліків. Управлінському персоналу підприємства слід упевнитися в точному розумінні характеру і наслідків недоліків, а також визначити їх потенційний вплив на фінансову звітність підприємства. Особливу увагу при проведенні оцінки слід приділити підтвердженням тих сегментів фінансової звітності підприємства, система внутрішньогосподарського контролю яких не була визнана ефективною через наявність даних недоліків.

Етап III. Оцінювання ймовірності перекручування даних. Оцінка ймовірності ґрунтується на припущенні того, що викривлення даних не буде попереджено або виявлено, а не на самому факті їх викривлення. Недолік з незначною ймовірністю виникнення не може розглядатися як значний або суттєвий, тому немає необхідності проводити подальшу оцінку величини потенційного викривлення даних (етап 4).

В аудиторських стандартах відзначені наступні фактори, що впливають на таку ймовірність:

- характер компонентів фінансової звітності та вимог до складання фінансової звітності;
- схильність активів і зобов'язань, що перевіряються на предмет ризику шахрайства;
- суб'єктивність, різноманітність професійних думок, використовуваних при формуванні показників фінансової звітності;
- причина і частота повторення вже відомих або виявлених викривлень унаслідок низької операційної результативності контролю;
- взаємозв'язок або взаємодія різних видів контролю між собою;
- взаємозв'язок недоліків;
- можливий майбутній вплив недоліків на фінансову звітність.

Етап IV. Оцінювання потенційної величини викривлення даних. Кількісне визначення впливу недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства – процес досить складний. Управлінському персоналу слід проаналізувати залишок по рахунку або оборот по ньому, а також визначити вимоги до фінансової звітності, що піддаються ризику при наявності недоліків. Основну увагу слід приділити розмірам потенційної помилки, ймовірність якої більш ніж незначна. Відповідно, управлінському персоналу слід оцінити, чи є потенційна величина викривлення явно несуттєвою або істотною.

Етап V. Визначення компенсуючих контролів. Недоліки системи внутрішньогосподарського контролю підприємства спочатку слід оцінити окремо або в сукупності, а потім визначити, чи є вони з урахуванням впливу компенсуючих контролів значними або суттєвими. При оцінці ймовірності викривлення даних фінансової звітності підприємства та нездатності запобігти або виявити дане викривлення необхідно враховувати вплив таких контролів. Крім викладеного, компенсуючі контролі впливають на ймовірну величину нестачі контролю, можуть її обмежувати (наприклад, коли компенсуючі конт-

ролі діють тільки понад заданої грошової суми). Але варто відзначити, що наявність компенсуючих контролів не чинить впливу на присутність недоліку в системі внутрішньогосподарського контролю підприємства.

Якщо управлінський персонал вважає, що компенсуючі контролі можуть покривати вимоги до фінансової звітності підприємства або ризику, що виникли в результаті недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, то управлінському персоналу слід розглянути та забезпечити:

- операційну результативність компенсуючих контролів;
- виявлення компенсуючим контролем помилок і забезпечення покриття відповідної вимоги до фінансової звітності підприємства.

Загальних аналітичних процедур недостатньо для того, щоб компенсувати недоліки системи внутрішньогосподарського контролю підприємства. Для того щоб компенсуючі контролі були ефективними, на думку PCAOB ("Public Company Accounting Oversight Board") [11], необхідно, щоб вони діяли на такому рівні точності, який дозволить запобігти або виявити більш ніж незначне або істотне викривлення даних.

Етап VI. Класифікація недоліків. Після того, як буде проведена оцінка недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, буде визначено ступінь їх значимості, управлінському персоналу слід визначити, чи є даний недолік значним або істотним. Згідно з аудиторськими стандартами недоліки в наступних областях можна, як мінімум, визнати значними:

- контроль при виборі облікової політики, а також її дотриманні;
- способи, що застосовуються для боротьби з шахрайством;
- спостереження і аналіз нестандартних операцій;
- контроль за підготовкою фінансової звітності підприємства за звітний період.

Етап VII. Оцінювання агрегованих недоліків. Аудиторські стандарти [11] передбачають, що значний недолік може бути комбінацією недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, а істотний недолік – комбінацією значних недоліків системи внутрішньогосподарського контролю. Отже, управлінському персоналу слід збирати інформацію про недоліки системи внутрішньогосподарського контролю підприємства для того, щоб оцінити їх у сукупності з іншими. Це дозволить зрозуміти, як впливає сукупність недоліків на конкретну статтю фінансової звітності або бізнес-процес. Так, окремо ці недоліки можуть істотно впливати, проте в сукупності несуть загрозу достовірності всієї фінансової звітності підприємства. Оцінка взаємовпливу недоліків один на одного по суті є виявленням існуючих закономірностей (наприклад, чи можуть недоліки мати дію на одні й ті ж компоненти і вимоги до фінансової звітності підприємства).

Ефективний процес подання даних про окремі та агреговані недоліки системи внутрішньогосподарського контролю підприємства повинен бути достатньо надійним для того, щоб управлінський персонал мав можливість визначати види недоліків у масштабі всього підприємства.

Наприклад, підприємство повинно включити в свою щорічну звітність для SEC (The United States Securities and Exchange Commission) [14] (Форма 10-K) оцінку управлінським персоналом результативності роботи системи внутріш-

нього господарського контролю за підготовки фінансової звітності. Цей звіт має містити наступні дані:

- інформацію, що підтверджує відповідальність системи внутрішньогосподарського контролю підприємства;
- положення, що розкривають основні принципи, що використовуються управлінським персоналом при оцінці результативності роботи системи внутрішньогосподарського контролю;
- оцінку результативності системи внутрішньогосподарського контролю підприємства при підготовці фінансової звітності на кінець останнього звітного року, включаючи затвердження про ступінь результативності системи внутрішньогосподарського контролю;
- інформацію про те, що зовнішній аудитор підприємства, який проводив аудит фінансової звітності, представив звіт-підтвердження про проведення управлінським персоналом оцінки системи внутрішньогосподарського контролю підготовки фінансової звітності підприємства.

Управлінський персонал не має права оцінювати систему внутрішньогосподарського контролю підготовки фінансової звітності на підприємстві як ефективну в разі наявності хоча б одного істотного недоліку.

Висновки. Оцінка недоліків системи внутрішньогосподарського контролю підприємства та звітності є істинно важливим етапом роботи системи внутрішньогосподарського контролю. Необхідно виявити і задокументувати всі недоліки системи, а також основні причини їх виникнення, розробити коригувальні заходи, після чого знову піддати такий контроль тестуванню. Лише таким чином підприємство може переконатися, що система внутрішньогосподарського контролю, розроблена на підприємстві, ефективно функціонує і дозволяє з великою впевненістю стверджувати про відповідність фінансової звітності підприємства міжнародним стандартам бухгалтерського обліку. У подальших дослідженнях доцільно розробити методичні рекомендації щодо оцінки недоліків внутрішньогосподарського контролю підприємства для різних галузей економіки.

1. *Бутинець Т.А.* Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2011. – 772 с.
2. Загальні показники контрольно-ревізійної роботи // www.dkrs.gov.ua.
3. *Івахненко С.В.* Інформаційні технології в аудиті та внутрішньогосподарському контролі: Дис... докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит». – К., 2011. – 566 с.
4. Контроль у системі інноваційного менеджменту підприємства: Монографія / За ред. Є.В. Мниха. – К.: КНТЕУ, 2011. – 452 с.
5. *Максімова В.Ф.* Контроль в управлінні економічними процесами на підприємстві: Навч. посібник. – Суми: Університетська книга, 2008. – 190 с.
6. Оперативный контроль экономической деятельности предприятия: Монография / Б.И. Валуев, Л.П. Горлова, О. Орнес и др. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 224 с.
7. *Пантелеев В.П.* Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: Монографія. – К.: Інформ.-аналіт. агентство, 2008. – 491 с.
8. *Петренко С.М.* Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем: Монографія. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2007. – 290 с.
9. *Пороховнік І.І.* Про критерії і процедури відбору ризикових операцій при підготовці програми та в ході проведення ревізії // www.dkrs.gov.ua.
10. *Шевчук В.О.* Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (проблеми теорії, організації, методології): Монографія. – К.: КДТЕУ, 1998. – 371 с.

-
11. Auditing Standard # 5 "An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements" // pcaobus.org.
 12. Statement on Auditing Standards # 70 // sas70.com.
 13. The Sarbanes-Oxley Act of 30 July 2002 // www.sec.gov.
 14. The United States Securities and Exchange Commission // www.sec.gov.

Стаття надійшла до редакції 12.06.2014.