

*Данилюк І. В., к. е. н., доцент,
Хаблюк О. А., к. е. н., доцент,
Тернопільський національний економічний університет*

ДОСЛІДЖЕННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Система управління не може здійснити фінансово – господарську діяльність без такого елемента, як контроль. Для належної організації контролю, важливі такі складові як інформаційна система обліку, аналізу, нагляду за технологічною схемою з боку менеджменту.

На кожному середньому чи великому підприємстві доцільно впроваджувати систему внутрішнього контролю, яка призначена для виконання поставлених перед нею завдань. Відповідно до МСА 315 внутрішній контроль – процес розроблений, запроваджений і підтримуваний тими, кого наділено найважливішими повноваженнями, управлінським персоналом, а також іншими працівниками, для забезпечення обґрунтованої впевненості в досягненні цілей суб'єкта господарювання стосовно достовірності фінансової звітності, ефективності та результативності діяльності, а також дотриманні застосованих законів і нормативних актів. [2, с. 277]

Систему внутрішнього контролю (СВК) можна визначити як політику підприємства, спрямовану на попередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та відхилень від норм, які можуть з'явитися у фінансових звітах. При цьому основоположні концепції аудиту передбачають, що саме адміністрація, а не аудитор повинна встановити належну систему контролю і забезпечити її функціонування. Це відповідає загальному концептуальному підходу, згідно з яким адміністрація, а не аудитор несе відповідальність за підготовку фінансової звітності відповідно до прийнятих принципів обліку. У зв'язку з тим адміністрація підприємства повинна розробити таку систему внутрішнього контролю, яка б могла забезпечити достатню упевненість у тому, що фінансова звітність представлена об'єктивно.



Рис. 1 Мета та завдання системи аудиту внутрішнього контролю [4, с. 108]

Т. Мултанівська і М. Горяєва дають визначення системи внутрішнього контролю як сукупності організаційних заходів, методик й процедур, що застосовуються керівництвом економічного суб'єкта з метою раціонального та ефективного ведення фінансово – господарської діяльності, забезпечення збереження активів підприємства, виявлення, попередження, запобігання помилкам й порушенням, своєчасної підготовки достовірної фінансової звітності.

При перевірці системи внутрішнього контролю на підприємстві аудитор намагається встановити величину ризику невиявлення помилок, перелік аудиторських процедур та визначитися с обсягом аудиторської перевірки. Послідовність аудиту СВК відображена на рисунку 1.

Етапи аудиту системи внутрішнього контролю та їх характеристику можна представити у вигляді таблиці.

Таблиця 1

Етапи аудиту системи внутрішнього контролю

Етапи	Характеристика
1. Вивчення	<ul style="list-style-type: none"> - використання інформації про систему обліку, комп'ютерного забезпечення внутрішнього аудиту й контролю, підготовлену обліково-аналітичними службами підприємства; - використання результатів роботи внутрішнього аудитора; - встановлення рівня суттєвості на основі зібраних даних; - використання аудиторського висновку, що стосується системи внутрішнього контролю й аудиту.
2. Опис	<ul style="list-style-type: none"> - джерела та характер інформації господарських операцій, що мають великий обсяг реалізації або здійснені на значну суму коштів; - господарські реєстри, оскільки вони допомагають аудиторам в оцінці рівня суттєвості.
3. Оцінка	Оцінка значущості внутрішніх перевірок у конкретних ситуаціях

Вивчення системи внутрішнього контролю включає окремі елементи: опитування персоналу; спостереження; запит попереднього аудитора; дослідження облікових реєстрів; ознайомлення з документами попереднього аудитора, ревізора, інших контролерів; вивчення вимог, що ставляться до організації СВК на підприємстві; тестування системи внутрішнього контролю.

Опис системи внутрішнього контролю представлена схемою 2.

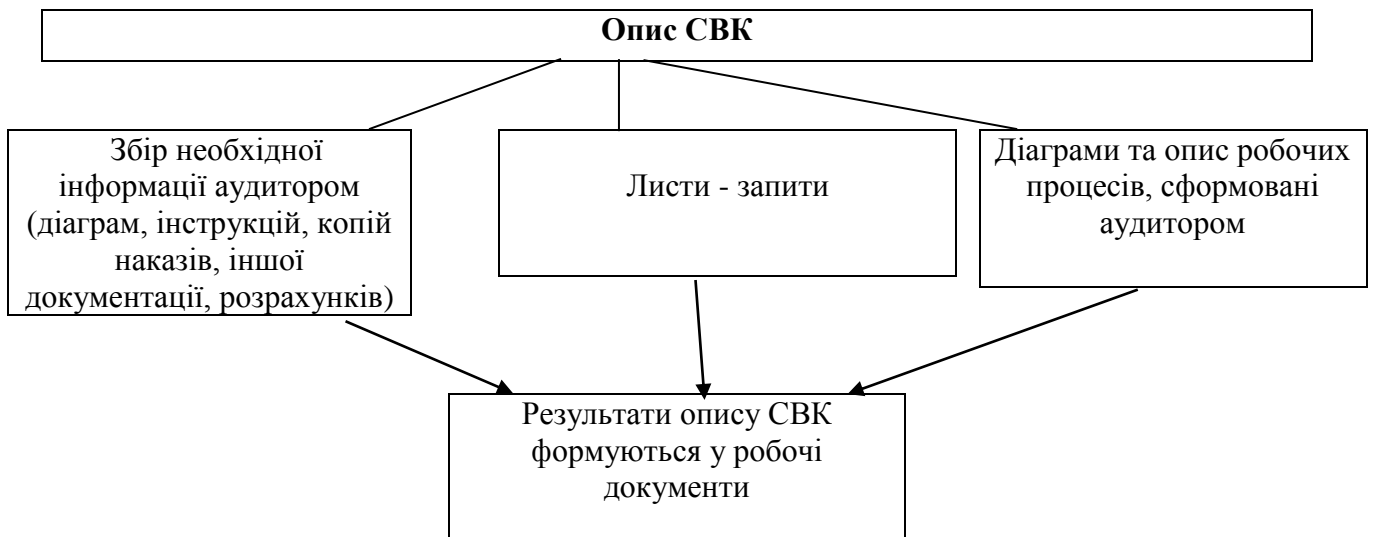


Рис.2. Опис системи внутрішнього контролю

Що стосується оцінки значущості контрольних механізмів, вони охоплюють наступні процедури:

1) оцінка окремих компонентів системи внутрішнього контролю (мається на увазі, якщо керівництвом підприємства не передбачено розмежування функціональних обов'язків – не достаток СВК, який враховується при загальній оцінці системи контролю);

2) оцінка взаємодії окремих компонентів СВК (аудитор встановлює взаємодію окремих компонентів контрольного механізму з метою усунення дублювання та перевитрат при підготовці фінансової звітності)/

При розробці ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства ставить наступні основні завдання:

- адміністрація повинна мати надійну інформацію (система контролю повинна запобігати появі недостовірної інформації);
- внутрішній контроль повинен підтвердити застосування необхідних принципів ведення обліку;
- внутрішній контроль повинен попередити неефективне використання наявних ресурсів.

Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю є створення бази для планування аудиту, а також для визначення

змісту, часу проведення і обсягу аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторському плані.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запровадженні керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої політики, збереження та раціонального розпорядження активами підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, перекручень та помилок, точність і повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю виходить за межі таких аспектів, котрі безпосередньо стосуються тільки системи обліку і включає: облікову систему, середовище контролю, контрольні процедури.

Облікова система (інформаційна система, згідно МСА 315) – це послідовність завдань та записів суб'єкта господарювання, за допомогою яких відображають операції і яка є засобом ведення обліку. Вона включає накопичення, визначення, класифікацію, реєстрацію, аналіз і представлення звітності про господарські операції і забезпечення обліку наявних активів. Ефективна облікова система повинна відповідати наступним принципам її ведення:

- реальність;
- повнота;
- оцінка;
- класифікація;
- санкціонування;
- своєчасність;
- підготовка звітності.

Середовище контролю, в котрому відбуваються операції – заходи і записи, які характеризують загальне відношення керівництва, власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, важливість діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

До чинників середовища контролю відносяться:

- діяльність ради директорів та її комітетів;
- філософія управлінського персоналу і стиль роботи;

- організаційна структура суб'єкта господарювання, методи розподілення функцій управління і відповідальності;
- управлінські методи контролю, в тому числі, кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

Процедури контролю, відповідно до МСА 315 – це політика і процедури на додаток до середовища контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. Вони досить різноманітні і визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта. До найбільш поширених процедур контролю можна віднести:

- звітність, перевірка й підтвердження результатів порівнянь;
- перевірка арифметичної точності записів;
- контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем;
- ведення і перевірка контрольних рахунків і пробних балансів;
- візування документів і контроль за документами;
- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння результатів інвентаризації грошових коштів у касі, застави і запасів з даними обліку;
- обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів;
- порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами бюджету.

Узагальнюючи вищенаведене, аудит системи внутрішнього контролю можна умовно поділити на такі основні ділянки:

- підготовка плану аудиту та оцінка аудиторського ризику;
- визначення помилок та викривлень інформації, які можуть виникнути на підприємстві;
- визначення (тестування): середовища контролю, системи обліку, процедур контролю, що застосовуються підприємством;
- оцінка структури системи контролю підприємства та ефективності її функціонування. У разі висновку про низький рівень внутрішнього контролю, аудитор повинен переглянути план перевірки. Як правило у таких випадках здійснюють спеціальні аудиторські процедури та збільшують кількість тестів;

- оцінка аудиторського ризику, при необхідності – внесення змін у план аудиту. [3, с. 54]

Документування інформації про структуру внутрішнього контролю та оцінку ефективності її функціонування є обов'язковим. Робочі документи формуються у вигляді анкет, блок – схем, описів, характеристик процедур контролю, письмових пояснень керівництва та працівників підприємства, висновків аудитора з питань, що досліджуються.

Після проведення оцінки СВА аудитор робить висновок (формує судження) щодо надійності системи обліку та внутрішнього контролю і на цій основі планує здійснення аудиторських процедур.

Література:

1. Аудит. Методика документування: Кол. авторів. [За аг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І.І. Пилипенка.] – К.: Інформаційно – видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
2. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р., № 996 – XIV.
3. МСА 315 “Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища” [Електронний ресурс] http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf
4. Мултанівська Т. Аудит у схемах і таблицях. /Т. Мултанівська, М. Горяєва.// [Ред. Я. Кавторєва] – Х.: Фактор, 2009. – 336 с.
5. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба.- Тернопіль: Карт – бланш, 2009. – 260 с.
6. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. / В.В. Скобара.- М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998 г. – 576 с.