

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ РОЗВИТКУ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

В даній статті розглядаються проблеми розвитку системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні, а саме: обґрунтовано необхідність посилення внутрішнього контролю за діяльністю промислових підприємств, визначено чинники, що впливають на формування ефективної системи внутрішнього контролю, підтверджено необхідність проведення внутрішнього аудиту та запропоновано його окремі напрямки здійснення, розроблено цілий ряд практичних рекомендацій щодо усунення існуючих проблем та недоліків.

In this article the problems of development of the internal control system of industrial enterprises in Ukraine are examined, namely: the necessity of strengthening the internal control over industrial enterprises are justified, identified factors that influence the formation of an effective system of internal control, confirmed the need for internal audit and offered him some directions implementation, developed a number of practical recommendations to address existing problems and shortcomings.

Ключові слова: внутрішній контроль, внутрішній аудит, форми внутрішнього контролю, ефективність управління, промислові підприємства.

Вступ

Постановка проблеми. Економічні тенденції й наслідки світової фінансової кризи показали, що різноукладність підприємницьких структур та їх господарська діяльність вимагають удосконалення системи внутрішнього контролю як вагової складової системи управління промислового підприємства для системного спостереження і перевірки фактів його господарського механізму.

Розвиток української економіки в кризових умовах потребує координації діяльності і взаємної співпраці органів внутрішнього та зовнішнього контролю, що дозволяє виключити дублювання у контролі фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Реалізація стратегічного курсу України на побудову соціально орієнтованої економіки європейського типу й забезпечення її сталого розвитку потребує суттєвого підвищення ефективності системи управління підприємств корпоративного типу, серед яких особливе місце відводиться промисловим підприємствам. Однією з основних функцій системи управління виробничих підприємств, що забезпечує процес їх розвитку, є система внутрішнього контролю. Вітчизняні підприємства, як правило, не мають достатнього досвіду розробки і реалізації систем, які дозволяють своєчасно сигналізувати про відповідність прийнятих управлінських рішень місії та стратегічним цілям розвитку промислових підприємств. Внаслідок цього зменшуються можливості розвитку як внутрішнього так і зовнішнього ринків промислової продукції, ускладнюється процес прогресивної структурної перебудови економіки держави у цілому [1].

Залежно від етапу розвитку і типу господарства, його інституційних особливостей підходи до побудови системи внутрішнього контролю можуть суттєво відрізнятись. Тому на сьогодні чимало підприємств різних організаційно-правових форм власності, що розвиваються в Україні, змушені приділяти увагу формуванню належної системи внутрішнього контролю. Але через відсутність наукових комплексних розробок в сфері внутрішнього контролю, достатнього досвіду щодо роботи в нових умовах господарювання, побудова належної системи внутрішнього контролю стає складною проблемою для багатьох промислових підприємств [2].

Аналіз основних досліджень і публікацій. Вагомий внесок у дослідження питань теорії й практики внутрішнього контролю здійснили такі вітчизняні та зарубіжні вчені: Е. Аренс, М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, І.К. Дрозд, К. Друрі, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, Л.М. Крамаровський, М.В. Кужельний, А.М. Кузьмінський, Л.П. Кулаковська, М. Мескон, М.В. Мурашко, Л.В. Нападівська, В.П. Пантелєєв, Ю.В. Піча, М.С. Пушкар, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.О. Сухарева, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, В.О. Шевчук, Д. Хан, Ч. Хорнгрен. Проте, й досі залишається невирішеним ряд питань, в тому числі й основи побудови ефективної системи внутрішнього контролю промислових підприємств.

Окрім того, на сьогодні проблеми удосконалення системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні тісно взаємопов'язані із впровадженням сучасної форми внутрішнього контролю – внутрішнього аудиту, що сприяє вирішенню тактичних, оперативних, стратегічних завдань їх розвитку. Однак, через відсутність відповідного практичного досвіду на підприємствах України питання організації системи внутрішнього контролю виробничих підприємств методично неопрацьовані, оскільки в державному масштабі до підприємств України не пред'являються конкретні вимоги із впровадження внутрішнього контролю, що актуалізує напрямок нашого дослідження.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Успіх промислового підприємства в умовах кризової економіки в Україні залежить від багатьох чинників, але перш за все від формування системи внутрішнього контролю й системи захисту інформації та рівня облікової політики щодо забезпечення надійної фінансової звітності [5].

Це питання є особливо актуальним сьогодні, коли відбуваються докорінні зміни у напрямку

керівного стану і апарату внутрішнього контролю (наприклад, відділ внутрішнього контролю перетворюється на важливу складову керівного складу промислових підприємств). Належна (надійна і ефективна) система внутрішнього контролю повинна стати вагомим поштовхом розвитку промислових підприємств, особливо, в умовах транзитивної економіки в Україні. Для досягнення поставленої мети було використано логічний, системний підхід узгодження побудови належної системи внутрішнього контролю в українських промислових підприємствах [6].

Отже, передумовою ефективного розвитку будь-якого вітчизняного промислового підприємства є організація та функціонування надійної та ефективної системи внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, що приймаються управлінським персоналом суб'єкта господарювання та затверджуються вищестоящими органами управління з метою ефективного забезпечення усіма працівниками 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.

Дослідження діючої системи внутрішнього фінансового контролю господарюючих суб'єктів різних форм власності свідчить про те, що основним її недоліком на сучасному етапі є наступний характер контролю. Тобто такий контроль здійснюється після завершення господарських операцій, проводиться в основному інвентаризаційною комісією, має за мету визначити відхилення фактичних показників від запланованих параметрів.

На рівні керівника промислового підприємства дослідженню з метою оцінки внутрішнього фінансового контролю повинні піддаватися такі питання:

- дотримання обмежень при прийнятті на роботу обліково-фінансових працівників, порядку і періодичності їх перепідготовки;
- закріплення відповідальних за здійснення внутрішнього фінансового контролю осіб та визначення для них кола обов'язків;
- дотримання правил прийняття рішень щодо використання коштів і майна та підписання фінансових документів;
- забезпечення умов для збереження в установі коштів і матеріальних цінностей;
- забезпечення цільового і економного використання усіх видів ресурсів;
- періодичне здійснення керівником особисто контролю за дотриманням відповідальними працівниками положень посадових інструкцій та/або заслуховування їх звітів про виконання посадових обов'язків;
- дотримання законодавства при знищенні бухгалтерських документів;
- якість розгляду результатів зовнішнього і внутрішнього фінансового контролю, пред'явлених за їх результатами вимог та внесених пропозицій.

Постановка завдання

Метою статті є розгляд основних проблем побудови ефективної системи внутрішнього контролю промислових підприємств в Україні та розробка практичних рекомендацій з організації та методики внутрішнього контролю для більш ефективного його здійснення.

Результати дослідження

У світовій практиці під контролем розуміють будь-яку процедуру, яка сприяє зменшенню схильності до ризику підприємств у їх діяльності. На нашу думку, саме дієві заходи внутрішнього контролю сприяють виконанню головних задач підприємства, досягненню ним своєї місії, стратегічних і оперативних цілей. Належна система внутрішнього контролю в умовах транзитивної економіки спонукає робітників підприємства дотримуватися чинного законодавства та нормативних актів, а також розробленої підприємством політики, планів, внутрішніх правил та процедур, вчасно виявляти та знижувати ризик непередбачених витрат чи втрати репутації підприємством.

Ступінь свободи промислових підприємств у формуванні системи внутрішнього контролю залежить від зовнішніх і внутрішніх чинників, якими є:

- 1) зовнішні умови функціонування;
- 2) періодичність та інтенсивність проведення зовнішніх контрольних перевірок;
- 3) стійкість підприємства з правової та економічно-фінансової точок зору;
- 4) конкурентоспроможність;
- 5) прагнення досягти наміченої стратегічної цілі;
- 6) характер взаємостосунків керівників підприємства і зовнішніх контролюючих органів;
- 7) спроможність до адаптації керівників підприємства до нових умов господарювання та впровадження внутрішнього контролю;
- 8) сучасний рівень комп'ютеризації облікового процесу;
- 9) наявність системи захисту (безпека бізнесу):
 - дані АСОІ (автоматизовані системи облікової інформації);
 - комерційна таємниця та конфіденційна інформація;

– рівень метод. забезпечення з питань облікової політики підприємства, бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю.

З точки зору постановки конкретних економічних проблем, які виникають на промислових підприємствах, і започаткування реформ внутрішнього контролю в Україні особливе значення має розробка методики організації внутрішнього контролю з метою:

- по-перше, підвищення рівня ефективності системи управління, забезпечення її гнучкості;
- по-друге, розробки оптимальної моделі внутрішнього контрольно-аудиторського процесу;
- по-третє, розробки оптимальної управлінської моделі: адаптації, розподілу посадових функцій посадових осіб [4].

Як бачимо, в умовах транзитивної економіки в Україні виникла нагальна необхідність посилення внутрішнього контролю за діяльністю промислових підприємств, що обумовлена наступними чинниками: посиленням загальної макроекономічної нестабільності; формуванням ризикованої господарської політики; посиленням конкурентної боротьби між підприємствами; ускладненням організаційної структури підприємств та характеру його активних операцій; бажанням підприємства зберегти комерційну таємницю; необхідністю реагування на ризики, що притаманні господарській діяльності підприємств; зростанням кількості порушень, шахрайств у фінансово-господарській діяльності підприємств; потребою підвищення ступеня довіри до підприємства з боку ділових партнерів; частою відсутністю у різних категорій користувачів доступу до інформації для оцінки її якості [3].

Однією з основних причин виникнення проблем побудови ефективної системи внутрішнього контролю промислових підприємств є те, що власники підприємств не розуміють сутність, мету та завдання внутрішнього контролю, а тому і не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

На формування дієвої системи внутрішнього контролю впливають наступні умови:

- 1) якість управління (здатність менеджерів ефективно планувати, організовувати та контролювати роботу);
- 2) кваліфікація персоналу та чітке виконання працівниками їх посадових інструкцій;
- 3) наявність фахівців із відповідною освітою;
- 4) наявність служби внутрішнього аудиту та якість її роботи.

На нашу думку, створення служби внутрішнього аудиту має бути невід'ємною складовою налагодження ефективної системи внутрішнього контролю промислових підприємств. Понесені витрати на організацію роботи відділу внутрішнього аудиту є економічно виправданими, оскільки керівники отримують змогу контролювати роботу окремих підрозділів, будуть виявлені резерви виробництва та перспективні напрямки роботи підприємства, розроблені пропозиції та рекомендації щодо раціонального використання ресурсів, підвищення ефективності функціонування суб'єкта господарювання.

Щоб підвищити якість внутрішнього аудиту, його доцільно проводити за декількома напрямками: фінансовий аудит, аудит на відповідність, операційний аудит (табл. 1). Окрім того, здійснення внутрішнього аудиту має бути орієнтовано на результат, носити комплексний та системний характер. Для цього буде доцільно складати плани поточного контролю, у тому числі передбачати тематичні перевірки виконання прийнятих рішень та інші питання.

Таблиця 1

Види внутрішнього аудиту

Види внутрішнього аудиту	Основні завдання
Фінансовий аудит	Підтвердження інформації, відображеної у фінансовій звітності (наприклад, в звітах дочірніх компаній)
Аудит на відповідність	Виявлення дотримання підприємством законів, нормативів, правил, умов договорів, що впливають на результати діяльності та звітність
Операційний аудит:	
Функціональний операційний аудит	Оцінка продуктивності та ефективності в будь-якому функціональному розрізі (функції постачання, функції виробництва та ін.)
Організаційний операційний аудит	Оцінка ефективності функціонування структурних підрозділів чи окремих видів діяльності
Спеціальний операційний аудит	Перевірки або розробка рекомендацій щодо спеціальних завдань керівництва

Важливим є те, що на підприємстві мають бути затверджені внутрішні нормативні документи, що регулюють діяльність служби внутрішнього контролю, закріплення відповідальних за його здійснення осіб та визначення для них кола обов'язків, які повинні передбачати повноту і компетентність контрольних заходів.

Висновок

За результатами проведеного дослідження щодо розвитку системи внутрішнього контролю на промислових підприємствах, можна зробити наступні висновки:

1. Чільне місце у забезпеченні функціонування господарського механізму промислового підприємства посідає внутрішній контроль, який забезпечує реалізацію місії й мети створення підприємства, збереження власності, суттєво впливає на виявлення та мобілізацію наявних резервів виробництва, сприяє підвищенню ефективності та якості роботи, посиленню економії, виявленню причин та умов, які спричинили виникнення шахрайства, нестач та здійсненню крадіжок.

2. Універсальний характер розроблених принципів ефективності системи внутрішнього контролю спрямований на постійне удосконалення господарських процесів, що є необхідним для належного функціонування та розвитку сучасного промислового підприємства.

3. Призначення методики внутрішнього контролю полягає у безперервному спостереженні за керованими процесами й об'єктами, їх вивченні, вимірюванні та порівнянні, оскільки внутрішній контроль забезпечує зворотний зв'язок, який сигналізує про хід і стан реалізації управлінських рішень.

4. Необхідність посилення сталого розвитку внутрішнього контролю на різних рівнях управління сучасним промисловим підприємством в умовах транзитивної економіки викликана посиленням конкурентної боротьби та зростанням кількості проблемних підприємств і пов'язана не лише із загальною макроекономічною нестабільністю, а й з впливом негативних факторів, що виникають внаслідок ризикованої господарської політики, відсутності стратегічного планування, некваліфікованого управління.

5. Використання різних форм внутрішнього контролю (внутрішньої ревізії, структурно-функціональної форми контролю, внутрішнього аудиту) створює умови для об'єднання ефективної структури і реалізації контрольного механізму промислового підприємства будь-якого розміру і форми власності.

6. Об'єднання загальних та специфічних прийомів та методів організації внутрішнього контролю слід реалізувати на практиці в формі наказу про контрольну політику, в якому окремим розділом слід визначити форму організації та тип організаційної структури апарату внутрішнього контролю; форму ведення внутрішнього контролю; організацію та ступінь деталізації внутрішнього контролю; формування системи захисту конфіденційної інформації в системі внутрішнього контролю; організацію контролю якості перевірок в системі внутрішнього контролю.

Таким чином, в сучасних умовах ведення господарської діяльності внутрішній контроль стає центральною ланкою управління промислового підприємства. Особливістю розвитку українського внутрішнього контролю в сучасних умовах є його модифікація у складні системи управління підприємством. Система внутрішнього контролю – це важлива складова управління сучасним промисловим підприємством, яка є основою безперебійного його функціонування та розвитку.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що основні положення щодо побудови раціонально сконструйованої належної системи внутрішнього контролю з ретельно визначеними об'єктами контролю, суб'єктами, взаємозв'язками, спрямована на запобігання негативних подій і сприяє ефективності функціонування і сталого розвитку окремого підприємства, а через це – й всієї промислової галузі.

Врахування при впровадженні в практику діяльності вітчизняних промислових підприємств висловлених пропозицій і рекомендацій дасть змогу набагато оперативніше та з меншими витратами здійснити реальні процеси побудови і розвитку належної системи внутрішнього контролю, що, безперечно, вплине на підвищення ефективності господарювання.

Література

1. Селезньова О.В. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Селезньова О.В. ; пер. з англ. – К. : ТОВ «ІАМЦАУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
2. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України / Ткаченко Н.М. – К. : А.С.К., 2008. – 1027 с.
3. Романів М.В. Державний фінансовий контроль і аудит / Романів М.В. – К. : НІОС, 2009. – 224 с.
4. Шевченко І.В. Соціально-економічна спрямованість управління інвестиційною діяльністю промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.09.01 / Шевченко І.В. – Харків, 2009. – 20 с.
5. Пышная Е.Б. Принципы эффективности и основные требования к организации внутреннего контроля на промышленном предприятии в Украине / Е.Б. Пышная // матеріали Всеукр. науково-практ. конф. «Роль регіонів у забезпеченні стійкого розвитку національної економіки України». – Чернівці : АНТ Лтд. – 2008. – Вип. I. – С. 362–366.

6. Мисака Г.В. Облік та аналіз витрат обігу на підприємствах роздрібної торгівлі: організація та методологія : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук : спец. 08.06.04 / Мисака Г.В. – К., 2007. – 19 с.

Надійшла 02.02.2012; рецензент: д. е. н. Денисюк О. М.

УДК 657

О. О. ДОРОШЕНКО, М. І. ГАЛИЧ

Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне

ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВ У КОНТЕКСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПОЛОЖЕНЬ (СТАНДАРТІВ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В ДЕРЖАВНОМУ СЕКТОРІ

Сформована в Україні система бухгалтерського обліку в державному секторі перебуває на етапі модернізації. У статті розглядаються основні напрямки реформування порядку складання та подання фінансової звітності бюджетними установами.

The formed in Ukraine account system within state sector is on the stage of modernization. In the paper there are considered main directions of reforming the order of making and putting financial reports by budget establishments.

Ключові слова: бухгалтерський облік, реформування, модернізація бухгалтерського обліку, національні стандарти, фінансова звітність, державний сектор.

Постановка проблеми. Модернізація державних фінансів України є обов'язковою умовою євроінтеграційних процесів в Україні та її метою є зміцнення управління державними фінансами шляхом підвищення його функціональної ефективності та посилення прозорості. У контексті модернізації державних фінансів постає необхідність реформування національної системи бухгалтерського обліку у відповідності з міжнародними стандартами фінансової звітності як у приватному, так і в державному секторі. Гармонізація вітчизняного обліку в державному секторі із міжнародними стандартами здійснюється в Україні відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі України, затвердженої Постановою Кабінету міністрів України від 16 січня 2007 р. № 34 [1]. Одним із ключових напрямків удосконалення системи бухгалтерського обліку в державному секторі відповідно до Стратегії є розроблення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Національні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі України затверджені наказами Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.09, № 1202 від 12.10.10, № 1629 від 24.12.10 і почнуть діяти з 1 січня 2013р. Стандарт 101 «Подання фінансової звітності» визначає зміст та форми фінансової звітності в державному секторі, загальні вимоги до визнання і розкриття її елементів. Він містить положення, нові для бюджетного законодавства України, що потребує подальших наукових досліджень та належного обґрунтування.

Аналіз останніх досліджень. У науковій літературі достатня увага приділяється дослідженню доцільності реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі України. Ці питання були висвітлені у працях таких вчених, як Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Гізатуліна Л.В., Дзюга Р.Т., Єфименко Т.І., Канцуров О.О., Ловінська Л.Г., Свірко С.В., Сушко Н.І., Чечуліна О.О. Однак, стрімкі зміни бюджетного законодавства та необхідність приведення обліку в державному секторі до міжнародних стандартів зумовлюють постановку нових завдань для наукових досліджень у даній сфері.

Постановка завдання досліджень. Метою статті є дослідження основних напрямків реформування подання звітності бюджетними установами відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі № 101 «Подання фінансової звітності».

Результати досліджень. Склад фінансової звітності бюджетних установ в Україні на сучасному етапі регламентується Порядком складання фінансової звітності розпорядниками та одержувачами бюджетних коштів. Проте в Україні триває процес реформування системи бухгалтерського обліку. У приватному секторі цей процес суттєво випереджає аналогічні процеси у державному секторі [2].

Більшість науковців та фахівців у сфері обліку погоджуються з думкою про те, що сформована в Україні облікова система в державному секторі потребує вдосконалення, модернізації, переходу до єдиних уніфікованих методологічних засад.

Метелиця В.М. виділяє такі передумови модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі: ефективне управління, прозорість, поява нових інформаційних технологій, розповсюдження міжнародних стандартів [3].

Фаріон А. вказує, що відмінності між вітчизняною практикою обліку в бюджетній сфері та Міжнародними стандартами пов'язані, насамперед, із особливостями бюджетного процесу в Україні [4].

Постановою Кабінету Міністрів України від 16 січня 2007 р. №34 затверджено «Стратегію модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки» [1]. Завданнями Стратегії є удосконалення методології та перехід на єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і