

УДК 657.6.

Гуцаленко ЛюбовВасилівна: к.е.н., доцент, завідувач  
кафедри аудиту та державного контролю  
Здирко Наталія Григорівна, асистент кафедри  
Вінницький державний аграрний університет

## СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВАХ АПК

**Постановка проблеми.** Передумовою ефективного розвитку будь-якого вітчизняного підприємства, незалежно від форми власності є функціонування системи внутрішнього контролю. Однак на практиці виникає багато питань та проблем, які пов'язані не тільки з відсутністю практичного досвіду, а й теоретичних і законодавчих розробок і рекомендацій. Це, насамперед, викликано тим, що зміни в умовах ринкової економіки унеможливають використання наукової та практичної спадщини вітчизняних фахівців.

Питання організації та впровадження системи внутрішнього контролю досліджували такі вітчизняні науковці, як Білуха М.Г., Дрозд І.К., Дорош Н.І., Кіреев О., Рудницький В., Ткаченко А., та інші.

**Метою даної статті** є розкриття питань організації системи внутрішнього контролю на підприємствах в сучасних умовах, а також визначення перспектив його розвитку.

**Виклад основного матеріалу.** Для активного впливу на всю господарську діяльність і з метою забезпечення ефективного управління на підприємстві має здійснюватися суворий контроль за раціональним використанням грошових, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Ці завдання вимагають підвищення рівня контролю за використанням коштів, здійснення профілактичних заходів, для попередження нестач, розтрат, крадіжок та інших зловживань.[3]

Власники підприємств, часто не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю, не приділяють належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Відповідно до Господарського кодексу, на підприємствах, в залежності від організаційно-правових форм, функції контролю можуть бути покладені на ревізійну комісію і Спостережну раду. [2]

За 2004-2006 рік нами було проведено дослідження стосовно наявності та функціонування служби внутрішнього контролю на підприємствах системи АПВ Вінницької області. Користуючись даними таблиці 1 приведемо інформацію про наявність у Вінницькій області підприємств системи АПВ в розрізі організаційно-правових форм.

Таблиця 1

Підприємства системи АПВ Вінницької області в розрізі організаційно – правових форм

Види підприємств	2004 рік	2005 рік	2006 рік	Відхилення 2006 рік від 2004 року +,-
1	2	3	4	5
Сільськогосподарські товариства з обмеженою відповідальністю	369	331	291	-78
Акціонерні товариства (СВАТ, ЗАТ),	57	54	44	-13
Приватні орендні підприємства	250	253	142	-108
Сільськогосподарські виробничі кооперативи	116	106	71	-45
Селянські фермерські господарства	1322	1374	1535	+213

Приведена в таблиці інформація свідчить про зміни, які мають місце в організаційно правових формах підприємств системи агропромислового виробництва. Тенденція до збільшення спостерігається тільки по селянських фермерських господарствах. Інші підприємства мають тенденцію до зменшення. Однак можна з впевненістю стверджувати, що майже всі підприємства організовують свою діяльність на договірних орендних відносинах з бувшими членами колективних сільськогосподарських підприємств, взявши в оренду їх майнові та земельні паї.

На підприємствах не створена на високому рівні належна система внутрішнього контролю, яка забезпечила б інформацією про діяльність підприємства не лише керівництво, а й власників майнових паїв.

До теперішнього часу в сільськогосподарських підприємствах функції внутрішнього контролю покладено на ревізійну та інвентаризаційну комісії. Дані комісії повністю підпорядковані керівництву підприємства і відображають у своїх звітах інформацію, бажану для адміністрації. Виключенням можуть бути акціонерні товариства як відкритого так і закритого типу, в яких контрольні функції виконує ще й Спостережна рада.

Отже, за нашими спостереженнями на сільськогосподарських підприємствах Вінницької області, в переважній більшості, відсутня система внутрішнього контролю, або існують лише окремі її елементи, часто неузгоджені між собою.

Так, наприклад, на жодному підприємстві Вінницької області не було розроблено та затверджено графік документообороту, що свідчило про несвоєчасність відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку; порушено строки погашення поточної кредиторської заборгованості; помічено багато помилок у заповненні первинних та зведених документів; несвоєчасно проводилась оцінка та оприбуткування матеріальних оборотних та необоротних активів, що в кінцевому результаті свідчить про відсутність системи внутрішнього контролю або низький рівень роботи працівників підрозділів, що виконують функції контролю.

Отже, внутрішній контроль є інструментом, який застосовується керівництвом для цілковитої впевненості в тому, що його діяльність здійснюється чесно, законно, ресурси належно захищені від втрат і використовуються економно й ефективно, а інформація щодо результатів діяльності достовірна. [9]

Міжнародна організація вищих контролюючих закладів (INTOSAI) видала рекомендації зі стандартів внутрішнього контролю, де визначено, що "внутрішній контроль – це інструмент управління, який використовується для забезпечення достатньої впевненості в тому, що цілі, які стоять перед керівництвом, досягаються". [5]

На нашу думку є помилковими погляди щодо ототожнення внутрішнього контролю і аудиту, оскільки "внутрішній аудит" значно вужче поняття і складає лише одну із форм внутрішнього контролю, здійснюється незалежно по відношенню до керівництва та гарантує об'єктивну оцінку діяльності підприємства.

Основним завданням внутрішнього аудиту є переконання керівництва в тому, що система його управління має функціонувати на рівні, який максимально знижує ризик шахрайства, марнотратства, помилок чи нерентабельності. [9]

Метою внутрішнього аудиту є виявлення помилок та відхилень в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, надання рекомендацій з удосконалення діяльності підприємства та підвищення ефективності управління ним.

Однак, на сьогодні, основною проблемою є те, що досі не розроблено методології здійснення внутрішнього аудиту, відповідних Стандартів щодо деталізації та уніфікації контрольних процедур, етичних вимог до внутрішніх аудиторів.

Тому Стандартами INTOSAI рекомендується 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]

Доцільність створення відділу внутрішнього аудиту 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.

Основним принципом організації внутрішнього аудиту є незалежність, яка обумовлюється чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю і підлеглистю тільки вищестоящому керівництву. [3]

Але, потрібно відмітити, що на практиці надзвичайно складно досягнути повної незалежності аудитора.

Служба внутрішнього аудиту підзвітна керівництву підприємства, тому в більшості випадків порушується об'єктивність аудитора при перевірці діяльності осіб, яким він підпорядковується.

На думку Бурцева В., внутрішній аудитор повинен бути незалежний від тих осіб, чію роботу він перевіряє, як в аспекті функціональної чи адміністративної підпорядкованості, так і з погляду зацікавленості. Наприклад, результати перевірки проведеної внутрішнім аудитором, будуть менш об'єктивні, якщо оплата його праці певним чином залежатиме від результатів напрямку діяльності.

Також внутрішній аудитор не повинен брати участь і нести відповідальність за коригування виявлених ним відхилень. Інакше не буде об'єктивним подальший контроль, оскільки аудитору доведеться перевіряти результати своєї ж праці або результати здійснення своїх рекомендацій.

Крім того передбачається послаблення об'єктивності, коли фахівці, тимчасово працюючі у підрозділі внутрішнього аудиту, призначаються на перевірку тієї діяльності, якою вони займалися. Внутрішньому аудитору повинно надаватися право доступу до будь-якої необхідної для контролю інформації; до службових приміщень, каси, складів, цехів та інших приміщень. Аудитор має право у разі потреби вимагати проведення інвентаризації, а також письмових чи усних пояснень від співробітників з будь-яких питань, що мають відношення до його безпосередньої роботи.

Отже, керівництво будь-якого підприємства повинно бути зацікавлене в тому, щоб на максимально можливому рівні забезпечити незалежність та об'єктивність аудитору.

На кожному підприємстві має бути гарантія того, що внутрішній аудит належним чином контролюється. Контроль якості може бути попереднім (на етапі планування перевірки при роз'ясненні внутрішнім аудиторам їхніх обов'язків), поточним (контроль з боку старших внутрішніх аудиторів), наступним (контроль з боку головного внутрішнього аудитора при затвердженні висновку).

Контроль якості включає також нагляд за дотриманням внутрішніми аудиторами своїх посадових обов'язків, кодексу етики і стандартів внутрішнього аудиту. [1]

Отже, при вище перелічених умовах буде підвищена ефективність проведення внутрішнього аудиту та зменшуватись ризик невиявлення помилок та шахрайства внутрішніми аудиторами.

Інформація про помилки та шахрайство має бути надана своєчасно особам, уповноваженим приймати управлінські рішення. Якщо інформація невчасно повідомляється керівництву, виявлення контрольних відхилень може втратити сенс. В зв'язку з цим важливим є контроль в умовах автоматизації облікового процесу, коли об'єктом контролю стає не лише паперова форма документу, але і рух електронного носія відповідно до графіку документообігу. [4]

Автоматизація внутрішнього контролю повинна забезпечувати управління повною та

достовірною інформацією, необхідною для прийняття рішень. Пошук недостовірної інформації в інформаційній базі, як вважає Марченко Д.М., можна порівняти з пошуком «голки в копиці сіна». Отже, логічно забезпечити попередній безперервний контроль, спрямований на блокування проходження недостовірних даних в систему.

Виходячи з цього, необхідно максимально зменшити вплив людського чинника на достовірність інформації в системі обліку. Для цього необхідно вивільнити бухгалтера від інтелектуальної роботи, наприклад, із формування бухгалтерських проведень, та автоматизувати цю роботу відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку, діючого законодавства і нормативних документів підприємства. При дотриманні добре відшліфованої технології підготовки постійної інформації на машинних носіях помилки в кореспонденції будуть практично неможливі.

Можливості інформаційних систем як інструменту внутрішнього контролю використовуються частково, що обумовлено недостатньою увагою до важливості здійснення контролю з боку розробників інформаційних систем; трудомісткістю процедур контролю, які потребують ведення інформаційного фонду в повних обсягах і розробки достатньо складних алгоритмів, наприклад, процедури, пов'язані з розрахунком ризиків, суттєвості, об'єму вибірки тощо.

Інформаційні системи самостійно не здатні на фінансові та будь-які інші махінації. На вході в систему відбувається контроль інформації щодо дотримання законодавства, на виході — контроль щодо виконання планів та нормативів. [6]

**Висновок.** На нашу думку, для впровадження ефективної системи внутрішнього контролю потрібно, насамперед, розробити внутрішні стандарти контролю, здійснити автоматизацію контролю та удосконалити нормативно-правову базу стосовно внутрішнього контролю. Також доцільно було б на сільськогосподарських підприємствах ввести посаду внутрішнього аудитора, який би здійснював посилення контрольної функції за формуванням та розподілом прибутків, відповідальністю керівників перед пайовиками і достовірністю фінансової звітності, а також залучення додаткового капіталу інвестицій на село.

Отже, важливим завданням для спеціалістів з бухгалтерського обліку та контролю є формування концептуальних основ для побудови системи внутрішнього контролю на вітчизняних підприємствах через призму стандартів та положень світових організацій контролю та аудиту.

### Список використаної літератури

1. Бурцев В. Організація внутрішнього аудиту в компанії.// Фінансовий ринок України.-2007 р.-№2.-С.25-30
2. Господарський кодекс України: Офіційне видання.-К.: Концерн „Видавничий дім „Ін Юре””, 2004.-392 с.
3. Гриліцька А. Шляхи підвищення ефективності внутрішнього аудиту грошових коштів на підприємствах споживчої кооперації.// Бухгалтерський облік і аудит.-2005 р.-№11.-С.52-58
4. Дрозд І.К., Фоміна Т.В. Покращення внутрішнього контролю підприємств олійножирової галузі шляхом ефективної організації документообігу.// Облік і фінанси АПК.-2005 р.-№11.-С.120-127
5. Ковч Б., Швець Н. Розмежування функцій внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в банках України.// Вісник НБУ.-2007 р.-№2.-С.5-8
6. Марченко Д.М., Яровенко Г.М. Автоматизовані інформаційні системи управління – ресурс підвищення ефективності внутрішнього контролю підприємств.// Актуальні проблеми економіки.-2006 р.-№10.-С.150-158
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року/ Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В. Гик, Л.Й.Юрківська.-К.:ТОВ „ІАМЦ АУ „Статус””, 2006,-1152 с.
8. Нетикша О. Організація служби внутрішнього аудиту та її роботи на

підприємстві.// Бухгалтерський облік і аудит.-2004 р.-№7.-С.61-65

9. Футоранська Ю.М. Окремі аспекти державного регулювання у сфері внутрішнього фінансового контролю в Україні.// Фінансовий контроль.-2006 р.-№2(31).-С.20-24