

УДК 657.01

**М. В. Болдуєв**доктор наук з державного управління, професор  
Класичний приватний університет**УДОСКОНАЛЕННЯ ЕЛЕМЕНТІВ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

*У статті здійснено узагальнення пріоритетів і ролі компонентів системи внутрішнього контролю в забезпеченні сукупності критеріїв достовірності бухгалтерської звітності, а також обґрунтовано комплекс завдань управління організацією, який може служити базою для формування організаційних структур управління.*

**Ключові слова:** супутні аудиторські послуги, система внутрішнього контролю, інформаційне забезпечення, функції, елементи.

**I. Вступ**

Одним з актуальних і складних завдань у сфері надання супутніх аудиту послуг є розробка системи внутрішнього контролю організації та її елементів. Це потребує якісно нового теоретичного осмислення суті й ролі інформаційного забезпечення внутрішнього контролю в управлінні підприємством. Актуальним завданням є перехід від традиційної пасивної констатації фактів господарського життя до активних, ефективних методів накопичення інформації, що є реальною основою підвищення ефективності функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Дослідженню проблем внутрішнього контролю та споріднених з ним обліково-аналітичних функцій присвячені праці українських та російських науковців: В. Д. Андрєєва, М. Т. Білухи, А. М. Богомолова, В. В. Бурцева, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валюєва, Е. К. Гільде, С. Ф. Голова, Ю. А. Данилевського, Ф. Л. Дефліза, Н. І. Дорош, І. М. Дмитренко, Є. В. Калюги, М. Д. Корінько, Л. М. Крамаровського, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, В. Ф. Максимової, Г. В. Максимової, М. В. Мурашка, Л. В. Нападовської, В. Ф. Палія, В. П. Пантелєєва, О. А. Петрик, І. І. Пилипенка, М. С. Пушкаря, Дж. Робертсона, В. С. Рудницького, Я. В. Соколова, В. В. Сопки, Л. В. Сотникової, Л. О. Сухаревої, М. Г. Чумаченка, В. О. Шевчука та ін.

Визначаючи цінність отриманих результатів науковців – попередників, слід зауважити, що праць, присвячених комплексному вивченню проблем теорії та практики формування елементів системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання, недостатньо. Залишається невизначеною низка питань теоретичного, методологічного й організаційного характеру щодо розробки системи внутрішнього контролю організації та її елементів у процесі надання супутніх аудиту послуг.

**II. Постановка завдання**

Мета статті – визначити напрями вдосконалення елементів системи внутрішнього контролю суб'єктів господарювання в процесі надання супутніх аудиторських послуг.

**III. Результати**

Згідно з міжнародними стандартами аудиту "Оцінка ризиків та внутрішній контроль", аудитор повинен повідомити в найкоротший термін управлінський персонал відповідного рівня відповідальності про суттєві недоліки організації або функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що були ним виявлені [6]. Аудиторська організація готує рекомендації з удосконалення елементів СВК, до звіту аудитора включають пропозиції щодо можливих напрямів усунення суттєвих недоліків, підвищення надійності СВК у виявленні помилок і недоліків. Аудиторська організація може запропонувати економічному суб'єкту сприяння у виконанні рекомендацій щодо вдосконалення СВК [5].

У процесі проведення в економічного суб'єкта аудиторської перевірки здійснюється оцінювання якості організації бухгалтерського обліку, економічної безпеки систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю тощо. Для вибору найзначущих напрямів удосконалення СВК доцільно розглянути значення пріоритетів і роль компонентів СВК у забезпеченні сукупності критеріїв достовірності бухгалтерської звітності (табл. 1).

До основних елементів СВК належать організаційна та функціональна структури управління, результативним підходом до формування яких є морфологічний аналіз, що дає можливість встановити сукупність необхідних елементів системи, яка аналізується шляхом вивчення складу і взаємозв'язків її складових. При формуванні та вдосконаленні структур управління об'єктом дослідження повинен бути не якийсь окремих об'єкт, а господарська система, у межах якої реалізується повний цикл розширеного відтворення [2; 4].

## Пріоритети елементів системи внутрішнього контролю

| Елементи СВК  | Пріоритети          | Критерії вірогідності бухгалтерської звітності |                 |        |           |         |              |          |
|---|---------------------|--|-----------------|--------|-----------|---------|--------------|----------|
|   |                     | Реальності                                     | Обґрунтованості | Оцінки | Розкриття | Повноти | Прийнятності | Точності |
| А   | Б                   | 1  | 2               | 3      | 4         | 5       | 6            | 7        |
| <i>Елементи контрольного середовища:</i><br>Стиль і основні принципи управління:<br>Організаційна структура<br>Розподіл відповідальності й повноважень      | 0,4<br>0,33<br>0,29 | +  | +               | +      |           |         |              |          |
| <i>Елементи системи бухгалтерського обліку і засоби контролю:</i><br>Ведення журналів реєстрації документів і застосування послідовної нумерації документів | 0,09                | +  | +               |        |           | +       |              |          |
| Ведення журналів реєстрації руху товарно-матеріальних цінностей   | 0,09                | +  | +               |        |           | +       |              |          |
| Проведення рапових інвентаризацій та інших перевірок  | 0,05                | +  |                 |        |           | +       |              |          |
| Інвентаризації при зміні матеріально-відповідальних осіб  | 0,08                | +  |                 |        |           | +       |              |          |
| Контроль за виконанням посадових інструкцій   | 0,24                |  | +               |        |           |         | +            |          |
| Контроль за виконанням документів   | 0,13                | +  |                 |        |           |         | +            |          |
| Контроль за нетиповими операціями   | 0,17                | +  | +               |        | +         |         |              |          |
| Контроль за відповідністю даних первинних документів і активів, що у них відображаються   | 0,13                | +  | +               |        |           | +       |              |          |
| Контроль за відповідністю даних первинного, аналітичного, синтетичного, зведеного обліку та звітності   | 0,18                |  |                 |        |           | +       | +            | +        |
| Наявність і виконання графіка інвентаризацій активів та зобов'язань   | 0,09                | +  |                 |        |           | +       |              |          |
| Наявність і виконання договорів про матеріальну відповідальність  | 0,05                | +  |                 |        |           |         |              |          |
| Наявність і використання системи підтвердження повноважень  | 0,09                | +  | +               | +      |           |         |              |          |
| Безперервність, суцільний характер (повнота) обліку   | 0,19                |  |                 |        |           | +       |              |          |
| Забезпечення умов збереження майна та документації  | 0,28                | +  |                 |        |           | +       |              |          |
| Обґрунтування застосовуваних способів обліку, відмінних від передбачених нормативними документами   | 0,11                | +  | +               | +      |           |         |              |          |
| Обґрунтування застосовуваних способів обліку за відсутності нормативних документів  | 0,08                |  | +               | +      |           |         |              |          |
| Правильне використання валюти бухгалтерського обліку  | 0,08                |  |                 |        | +         |         |              | -        |
| Застосування довіреностей при здійсненні операцій   | 0,04                | +  |                 |        |           |         |              |          |
| Правильне віднесення витрат за періодами  | 0,12                |  |                 |        | +         |         |              |          |
| Перевірка санкціонування господарських операцій і дотримання повноважень  | 0,37                | +  | +               | +      |           |         |              |          |
| Перевірка взаємозв'язків господарських операцій   | 0,09                |  |                 |        |           | +       | +            | +        |
| Перевірка дотримання нормативних актів, норм, нормативів  | 0,25                |  | +               |        |           |         |              | +        |
| Перевірка дотримання облікової політики   | 0,4                 |  |                 |        | +         | +       | +            |          |
| Наявність та зміст робочого плану рахунків  | 0,46                |  |                 |        |           | +       |              |          |
| Роздільний облік майна власного та інших організацій  | 0,06                |  |                 |        |           |         | +            | +        |
| Роздільний облік поточних і капітальних витрат  | 0,04                |  |                 |        |           |         | +            | +        |
| Розробка і використання інструкції про порядок прийому, зберігання, введення в експлуатацію, відпуск та списання товарно-матеріальних цінностей             | 0,36                | +  | +               | +      |           |         |              |          |
| Дотримання принципів документальності та своєчасності обліку  | 0,160,18            |  | +               |        |           | +       |              |          |
| Технологія ведення обліку та формування внутрішньої і зовнішньої звітності  | 0,26                |  |                 |        |           |         |              | +        |

Аналіз поєднань складу елементів об'єкта управління та основних управлінських функцій дає можливість встановити сукупність управлінських завдань.

У керованій підсистемі доцільно диференціювати техніко-економічні, фінансово-економічні процеси, соціально та психолого-економічні аспекти діяльності організації, елементи зовнішнього середовища. До основних функцій управління, як відомо, належать планування, облік, контроль, аналіз і регулювання. Досвід реформування економіки в Україні засвідчив, що функції внутрішньофірмового планування в умовах ринкових відносин не втрачають актуальності. Вислів: "Чим більше ринку, тим важливіше план" повною мірою виправданий.

Планування в часі й за призначенням розподіляється на перспективне, поточне, оперативне. Поточне планування здійснюють на період до одного року, перспективне – на термін більше року і призначене головним чином для розробки стратегії діяльності підприємства. Період оперативного планування – до місяця. Такі управлінські функції, як облік, контроль і аналіз, також можна класифікувати за ознаками часу і призначення. Облік розподіляється на оперативний, бухгалтерський і статистичний, контроль і аналіз – на попередній (перспективний, стратегічний), поточний (оперативний) і наступний (ретроспективний). Виділення оперативного обліку відповідає класифікації управлінських функцій за фактором часу, бухгалтерського і статистичного – за призначенням. У змісті бухгалтерського обліку вітчизняними та зарубіжними фахівцями виділяються управлінський і фінансовий облік. Регулювання включає підготовку і реалізацію управлінських рішень.

Перелічені управлінські функції в поєднанні з об'єктами управління утворюють контури техніко-економічного, фінансового управління, управління соціально-психологічними аспектами діяльності організації, зовнішнім середовищем.

У табл. 2 подано комплекс завдань управління організацією, який може служити базою для формування організаційних структур управління. Ідентифікатори в клітинах таблиці відображають управлінські завдання і їх комплекси. Наприклад, 11111 – перспективне планування потреби в засобах праці та ефективності їх використання; 11121 – оперативний облік засобів праці; 21122 – бухгалтерський облік основного капіталу; 10012 – поточне техніко-економічне планування тощо.

Функція планування включає завдання перспективного техніко-економічного (завдання 11011–13511); фінансового (завдання 21011–23211) планування; планування соціально- та психолого-економічних аспектів

діяльності (комплекс завдань 30011); екологічних заходів (комплекс завдань 40011); зовнішньоекономічної діяльності (комплекс завдань 50011).

Аналогічно зміст поточного та оперативного планування; завдання 11012–13512; 11013–13513 розкривають зміст техніко-економічного планування; 21012–23212; 21013–23213 – фінансового планування.

Комплекс завдань обліку, контролю та аналізу поділяється на групи:

- оперативний облік техніко-економічних (11021–13521) і фінансово-економічних (21021–23221) аспектів діяльності;
- бухгалтерський (фінансовий) облік (21021–23221);
- статистичний облік (10023–13523, 21023–23223);
- контроль за фінансово-економічними (11031–23233), соціально- та психолого-економічними (30031–30033) аспектами діяльності;
- екологічний контроль (40031–40033);
- контроль за зовнішньоекономічною діяльністю (50023–50033);
- управлінський (11041–13543), фінансовий (21041–21043) аналіз;
- аналіз соціально- та психолого-економічних аспектів діяльності (30041–30043);
- екологічний аналіз (40041–40043);
- аналіз зовнішньоекономічної діяльності (50041–50043);
- регулювання фінансово-господарської діяльності (11051–50052).

У змісті техніко-економічного управління виділяються завдання управління: засобами праці (11111–11152); предметами праці (11211–11252); трудовими ресурсами (11311–11352); продукцією (роботами, послугами) (12211–12352); технічною підготовкою виробництва (13011–13052); маркетингом (13211–13252); постачанням (13311–13352); виробництвом (13411–13452); збутом (13511–13552).

До фінансового управління належать завдання управління основним капіталом (21111–21152); оборотним капіталом (21211–21252); фінансовими результатами (22011–22052); витратами (23111–23252); управління розрахунковими відносинами (23211–23252).

Перелічені сукупності управлінських завдань розподіляють між службами й персоналом управління. Для комплексної реалізації таких загальносистемних функцій, як планування та бухгалтерський (фінансовий) облік, призначають відділи планування та бухгалтерія. Відділ планування, як правило, орієнтований на реалізацію завдань поточного техніко-економічного та фінансового планування, статистичного обліку; бухгалтерія виконує завдання бухгалтерського (фінансового) обліку. На фінансовий відділ

Таблиця 2

## Комплекс завдань управління організацією

| Елементи об'єкта управління   | 1. Планування |         |            |             |                |              | 2. Облік   |             |           |            | 3. Контроль |           |            |             | 4. Аналіз |           |            | 5. Регулювання |         |
|---|---------------|---------|------------|-------------|----------------|--------------|------------|-------------|-----------|------------|-------------|-----------|------------|-------------|-----------|-----------|------------|----------------|---------|
|   | Перспективне  | Поточне | Оперативне | Оперативний | Бухгалтерський | Статистичний | Попередній | Оперативний | Наступний | Попередній | Оперативний | Наступний | Попередній | Оперативний | Наступний | Прийнятий | Реалізація | Рішення        | Рішення |
|   |               |         |            |             |                |              |            |             |           |            |             |           |            |             |           |           |            |                |         |
| A   |               |         |            |             |                |              |            |             |           |            |             |           |            |             |           |           |            |                |         |
| 1. Техніко-економічні аспекти діяльності                                | 10011         | 10012   | 10013      | 10021       | 10022          | 10023        | 10031      | 10032       | 10033     | 10041      | 10042       | 10043     | 10051      | 10052       |           |           |            |                |         |
| 1.1. Ресурси  | 11011         | 11012   | 11013      | 11021       | 11022          | 11023        | 11031      | 11032       | 11033     | 11041      | 11042       | 11043     | 11051      | 11052       |           |           |            |                |         |
| 1.1.1. Засоби праці   | 11111         | 11112   | 11113      | 11121       | 11122          | 11123        | 11131      | 11132       | 11133     | 11141      | 11142       | 11143     | 11151      | 11152       |           |           |            |                |         |
| 1.1.2. Предмети праці   | 11211         | 11212   | 11213      | 11221       | 11222          | 11223        | 11231      | 11232       | 11233     | 11241      | 11242       | 11243     | 11251      | 11252       |           |           |            |                |         |
| 1.1.3. Праця  | 11311         | 11312   | 11313      | 11321       | 11322          | 11323        | 11331      | 11332       | 11333     | 11341      | 11342       | 11343     | 11351      | 11352       |           |           |            |                |         |
| 1.2. Результати   | 12011         | 12012   | 12013      | 12021       | 12022          | 12023        | 12031      | 12032       | 12033     | 12041      | 12042       | 12043     | 12051      | 12052       |           |           |            |                |         |
| 1.2.1. Продукція  | 12111         | 12112   | 12113      | 12121       | 12122          | 12123        | 12131      | 12132       | 12133     | 12141      | 12142       | 12143     | 12151      | 12152       |           |           |            |                |         |
| 1.2.2. Роботи   | 12211         | 12212   | 12213      | 12221       | 12222          | 12223        | 12231      | 12232       | 12233     | 12241      | 12242       | 12243     | 12251      | 12252       |           |           |            |                |         |
| 1.2.3. Послуги  | 12311         | 12312   | 12313      | 12321       | 12322          | 12323        | 12331      | 12332       | 12333     | 12341      | 12342       | 12343     | 12351      | 12352       |           |           |            |                |         |
| 1.3. Процеси  | 13011         | 13012   | 13013      | 13021       | 13022          | 13023        | 13031      | 13032       | 13033     | 13041      | 13042       | 13043     | 13051      | 13052       |           |           |            |                |         |
| 1.3.1. Технічна підготовка виробництва                                  | 13111         | 13112   | 13113      | 13121       | 13122          | 13123        | 13131      | 13132       | 13133     | 13141      | 13142       | 13143     | 13151      | 13152       |           |           |            |                |         |
| 1.3.2. Маркетинг  | 13211         | 13212   | 13213      | 13221       | 13222          | 13223        | 13231      | 13232       | 13233     | 13241      | 13242       | 13243     | 13251      | 13252       |           |           |            |                |         |
| 1.3.3. Постачання   | 13311         | 13312   | 13313      | 13321       | 13322          | 13323        | 13331      | 13332       | 13333     | 13341      | 13342       | 13343     | 13351      | 13352       |           |           |            |                |         |
| 1.3.4. Виробництво  | 13411         | 13412   | 13413      | 13421       | 13422          | 13423        | 13431      | 13432       | 13433     | 13441      | 13442       | 13443     | 13451      | 13452       |           |           |            |                |         |
| 1.3.5. Збут   | 13511         | 13512   | 13513      | 13521       | 13522          | 13523        | 13531      | 13532       | 13533     | 13541      | 13542       | 13543     | 13551      | 13552       |           |           |            |                |         |
| 2. Фінансово-економічні аспекти діяльності                              | 20011         | 20012   | 20013      | 20021       | 20022          | 20023        | 20031      | 20032       | 20033     | 20041      | 20042       | 20043     | 20051      | 20052       |           |           |            |                |         |
| 2.1. Фінансові ресурси  | 21011         | 21012   | 21013      | 21021       | 21022          | 21023        | 21031      | 21032       | 21033     | 21041      | 21042       | 21043     | 21051      | 21052       |           |           |            |                |         |
| 2.1.1. Основний капітал   | 21111         | 21112   | 21113      | 21121       | 21122          | 21123        | 21131      | 21132       | 21133     | 21141      | 21142       | 21143     | 21151      | 21152       |           |           |            |                |         |
| 2.1.2. Оборотний капітал  | 21211         | 21212   | 21213      | 21221       | 21222          | 21223        | 21231      | 21232       | 21233     | 21241      | 21242       | 21243     | 21251      | 21252       |           |           |            |                |         |
| 2.2. Фінансові результати   | 22011         | 22012   | 22013      | 22021       | 22022          | 22023        | 22031      | 22032       | 22033     | 22041      | 22042       | 22043     | 22051      | 22052       |           |           |            |                |         |
| 2.2.1. Виторг від реалізації продукції (робіт, послуг) та інших активів | 22111         | 22112   | 22113      | 22121       | 22122          | 22123        | 22131      | 22132       | 22133     | 22141      | 22142       | 22143     | 22151      | 22152       |           |           |            |                |         |
| 2.2.2. Прибуток (збитки)  | 22211         | 22212   | 22213      | 22221       | 22222          | 22223        | 22231      | 22232       | 22233     | 22241      | 22242       | 22243     | 22251      | 22252       |           |           |            |                |         |
| 2.3. Рентабельність   | 23011         | 23012   | 23013      | 23021       | 23022          | 23023        | 23031      | 23032       | 23033     | 23041      | 23042       | 23043     | 23051      | 23052       |           |           |            |                |         |
| 2.3.1. Фінансові відносини  | 23111         | 23112   | 23113      | 23121       | 23122          | 23123        | 23131      | 23132       | 23133     | 23141      | 23142       | 23143     | 23151      | 23152       |           |           |            |                |         |
| 2.3.2. Розрахунки з партнерами  | 23211         | 23212   | 23213      | 23221       | 23222          | 23223        | 23231      | 23232       | 23233     | 23241      | 23242       | 23243     | 23251      | 23252       |           |           |            |                |         |
| 3. Соціально-економічні та психолого-економічні аспекти діяльності      | 30011         | 30012   | 30013      | 30021       | 30022          | 30023        | 30031      | 30032       | 30033     | 30041      | 30042       | 30043     | 30051      | 30052       |           |           |            |                |         |
| 4. Екологія   | 40011         | 40012   | 40013      | 40021       | 40022          | 40023        | 40031      | 40032       | 40033     | 40041      | 40042       | 40043     | 40051      | 40052       |           |           |            |                |         |
| 5. Зовнішньоекономічна діяльність                                       | 50011         | 50012   | 50013      | 50021       | 50022          | 50023        | 50031      | 50032       | 50033     | 50041      | 50042       | 50043     | 50051      | 50052       |           |           |            |                |         |

покладають завдання оперативного управління фінансовими ресурсами, доходами, витратами й фінансовими результатами, розрахунковими відносинами з партнерами. У віданні служб управління маркетингом, зовнішньоекономічною діяльністю, постачанням, виробництвом, збутом, техніко-технологічних підрозділів завдання оперативного планування, обліку, контролю, аналізу й регулювання відповідних аспектів діяльності організації. Кадрові служби об'єднують завдання управління трудовими ресурсами, соціально-психолого-економічними аспектами діяльності організації.

У ринкових умовах в головних організаціях великих виробничих і постачальницько-збутових територіально розподілених комплексів необхідно здійснювати функції стратегічного управління, прогнозування, перспективного планування, комплексного економічного аналізу й контролю, які доцільно об'єднати в службі стратегічного управління та внутрішнього аудиту.

Якщо обсягів робіт з функціонально однорідним комплексом завдань недостатньо

для створення відділу або групи в структурі управління, то для реалізації відповідних завдань передбачені окремі фахівці, а також забезпечується інтеграція декількох функцій у повноваженнях фахівців.

Визначення видів, процесів та елементів діяльності аналізованих організацій дає можливість на основі типового складу функцій і завдань управління виділити елементи, які характерні для конкретного суб'єкта. Наприклад, у торговельних, постачальницько-збутових організаціях переважають процеси постачання, збуту, маркетингової діяльності, що зумовлює особливості функціональної структури управління цими організаціями.

Порівняння принципів для організацій кожної галузі й виду діяльності та діючої в аналізованого суб'єкта структури управління дає можливість сформулювати пропозиції щодо вдосконалення останньої. Цілям збору та систематизації даних про діючу в суб'єкта господарювання організаційну й функціональну структури управління, інших елементів СВК, відповідає анкета, зміст якої відображено в табл. 3.

Таблиця 3

#### Анкета обстеження організаційної та функціональної структури управління як елемента СВК

|   |
|---|
| 1. Найменування відділу, сектора, групи   |
| 2. Прізвище, ім'я, по батькові  |
| 3. Робочий телефон  |
| 5. Посада   |
| 6. Сформулюйте цілі Вашої роботи  |
| 7. Дайте опис виконуваних Вами робіт (вирішуваних завдань), у тому числі по кожній роботі (завданні) вкажіть: |
| 7.1. Найменування роботи (завдання)   |
| 7.2. Використовувані для виконання робіт комп'ютерні програми та обчислювальна техніка                        |
| 7.3. Якими нормативними документами Ви керуєтеся при виконанні роботи   |
| 7.4. Частота й терміни виконання робіт (наприклад, щодня, щотижня, щомісяця тощо)                             |
| 7.5. Форми вихідних документів (додайте)  |
| За кожним вихідним документом укажіть:  |
| 7.5.1. Призначення документа  |
| 7.5.2. Частота й терміни отримання документа, приблизна кількість рядків                                      |
| 7.5.3. Кому передається документ (одержувач)  |
| 7.5.4. Опишіть, будь ласка, порядок отримання вихідних документів   |
| 7.6. Форми вхідних документів (додайте)   |
| За кожним вхідним документом укажіть:   |
| 7.6.1. Від кого Ви отримуєте вхідні документи (джерела інформації)  |
| 7.6.2. Частота, строки отримання вхідних документів, кількість за період (щоденно, щодаки, щомісяця тощо)     |
| 8. Які труднощі Ви відчуваєте при виконанні своїх посадових обов'язків  |
| 9. Сформулюйте пропозиції щодо вдосконалення змісту та організації виконання Вашої роботи                     |

До ефективних засобів СВК належить контроль за господарськими фактами безпосередньо на етапі первинного облікового спостереження подій фінансово-господарської діяльності, у моменти, наближені до скоєння елементарних актів, що становлять складні процеси функціонування організації. Господарські операції, як правило, спочатку відображають у первинних розпорядчих повідомленнях, за даними яких проводиться оперативний попередній контроль. Після здійснення господарських операцій формуються первинні облікові дані, які є джерелами оперативного наступного контролю.

Співвідношення оперативного контролю за господарськими операціями та первинно-

го обліку не обмежується інформаційною функцією останнього. "Даючи дозвіл на здійснення тих чи інших операцій, посадові особи роблять дозвільні записи в первинних документах, завдяки чому первинні документи являють собою один з дієвих способів попереднього контролю. Широка реалізація в господарському обліку цієї функції дає можливість уникнути в багатьох випадках не лише правопорушень, а й нераціонального використання господарських засобів" [1]. Здійснення контрольних функцій на початковій стадії обліку сприяє запобіганню втрат і непродуктивних витрат, виявленню чинників і умов, що породжують господарські порушення.

Виконуючи роль джерела й засобу оперативного контролю за господарськими операціями, первинна інформація є разом з тим об'єктом контролю. Перевірка законності та економічної доцільності господарських операцій органічно пов'язана з виявленням достовірності первинних даних. Під достовірністю даних на етапі збору та реєстрації розуміється ступінь адекватності первинних повідомлень процесам, що відбуваються [3]. Забезпечення повноти, своєчасності, правильності первинного обліку, який становить початкову стадію всіх видів обліку, є необхідною умовою якісного виконання управлінських робіт. Близько 80% неправильних розрахунків здійснюються через низьку точність та об'єктивність первинної інформації. Господарські порушення не виключені як при складанні розпорядчих документів, так і при реєстрації даних первинного обліку. Наприклад, при оформленні комплектувальних відомостей майстер може змінити перелік деталей у вузлах або вхідний залишок з метою приховування недостач, а бухгалтеру важко виявити подібні факти через обсяг номенклатури деталей. Залежність заробітку працівників від норм часу нерідко призводить до спотворення останніх.

Згідно з аналізом матеріалів інвентаризацій незавершеного виробництва на підприємствах машинобудування м. Запоріжжя показали, що понад 30% неврахованих відхилень становить неоформлений брак, до 10% – втрати деталей при передачі із цеху в цех, близько 20% – приписки виробітку. Помилки при заповненні первинних документів призводять до утворення надлишків, нестач, пересортиці.

Організація контролю за первинними даними у взаємозв'язку з перевіркою законності та економічної доцільності господарських операцій сприяє розвитку семантичних аспектів проблеми забезпечення достовірності інформації на етапі збору та реєстрації.

Попередній контроль за цими розпорядчими документами, а також, тими що підтверджують різновиди та обсяг подій, здійснюють посадові особи, на яких покладено обов'язки формувати й підписувати первинну документацію. Управлінський персонал, використовуючи нормативно-правові акти, плани, кошториси й нормативи, облікові відомості, встановлює правомірність та економічну доцільність господарських операцій. Документи піддають і формальній перевірці, в процесі якої визначають послідовність, повноту і правильність запису даних, наявність підписів та інших обов'язкових реквізитів.

Виконанню оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку сприяє відображення в первинних документах одночасно нормативних, планових і фактичних значень показників,

порівняння яких дає можливість безпосередньо на стадії первинного обліку виявити необґрунтовані відхилення від вимог управлінських рішень. Запис розпорядчої, нормативно-довідкової інформації в первинних облікових документах, незалежно від носія даних, сприяє підвищенню відповідальності керівників і виконавців за якість виконуваної роботи.

Вимогам оперативного контролю за господарськими операціями відповідає реєстрація в єдиних носіях відомостей про взаємопов'язані події. Наприклад, у лімітній карті, як правило, фіксують дані про відпуск матеріальних цінностей у виробництво та їх повернення на склад. У карті обліку розкредитують дані обліку виробітку, відомості про витрати матеріалів. На вдосконалення контрольних робіт на стадії первинного обліку спрямовані пропозиції щодо застосування накопичувальних документів замість разових і одноденних.

Раціональне і своєчасне здійснення оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку досягається на базі комп'ютерних систем бухгалтерського обліку та управління. Більше того, "професійний" контроль, як справедливо зазначає Р. Тіроф, повинен бути невід'ємною частиною процесу запису відомостей у носій, який є вихідним джерелом даних. Виконання контрольних функцій традиційними способами людиною може уповільнити процес використання первинних даних і ліквідувати одну з основних переваг автоматизації – здатність функціонувати в реальному темпі перебігу керованих процесів. На етапі первинного обліку машина повинна виконувати цілий ряд контрольних-організаційних функцій, які, як правило, забезпечує людина [7].

Організація оперативного контролю за господарськими операціями на стадії первинного обліку в автоматизованих системах бухгалтерського обліку та управління сприяє:

- задоволенню суперечливої вимоги підвищення одночасно оперативності та контрольних-аналітичних функцій первинного обліку;
- забезпеченню гнучкості первинного обліку за рахунок роздільної реєстрації кожної господарської операції без побоювання втратити взаємозв'язок між подіями й повідомленнями, що їх відображають;
- зниженню трудомісткості первинного обліку за рахунок виключення з первинних документів умовно-постійної та розпорядчої інформації, скороченню дублювання первинної інформації.

Таким чином, визначення пріоритетів елементів системи внутрішнього контролю, розробка, впровадження та систематичний супровід першочергових ланок СВК сприя-

ють своєчасному виявленню й запобіганню випадкових і навмисних помилок у здійсненні та бухгалтерському оформленні господарських операцій, зниженню ризику аудиторської діяльності.

#### IV. Висновки

Основою системи внутрішнього контролю є організаційна та функціональна структури управління, результативним підходом до формування яких є морфологічний аналіз, що дає можливість встановити сукупність необхідних елементів системи шляхом вивчення складу й взаємозв'язків її частин. Аналіз укрупнених схем системи управління дає можливість не лише виявити об'єкти та систематизувати зміст аудиту, а й є конструктивним при проектуванні функціональної структури управління організації.

До ефективних засобів СВК належить контроль за господарськими операціями безпосередньо на етапі первинного облікового спостереження подій фінансово-господарської діяльності, в моменти, наближені до здійснення конкретних господарських дій, що становлять складні процеси функціонування організації.

Здійснення контрольних функцій на початковій стадії обліку сприяє запобіганню втрат і непродуктивних витрат, виявленню чинників і умов, що породжують господарські порушення.

#### Список використаної літератури

1. Бобыр С. И. Контроль и ревизия хозяйственной деятельности промышленных

предприятий / С. И. Бобыр. – Москва : Высшая школа, 1975. – 849 с.

2. Бунда О. М. Моделювання ефективності систем обліку і внутрішнього контролю при проведенні аудиторської перевірки / О. М. Бунда // Вісник. – Львів, 2004. – № 517: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – С. 185–191.
3. Закалінська К. О. Аудиторська оцінка системи внутрішнього контролю: технологічний аспект / К. О. Закалінська // Збірник наукових праць. – Донецьк, 2009. – Т. 10: Серія: Економіка. – Вип. 122: Фінансово-банківські механізми державного управління економікою України. – С. 176–186.
4. Микитенко Т. В. Принципи внутрішнього контролю / Т. В. Микитенко // Методологія і методика незалежного аудиту і державного фінансового контролю. – Ірпінь, 2010. – С. 359–361.
5. Славгородська А. А. Аудиторські послуги – складова аудиторської діяльності / А. А. Славгородська // Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин : матер. V Міжнар. наук.-прак. конф. – Умань, 2011. – Ч. 2. – С. 113–115.
6. Стандарти аудиту та етики. – Київ : Парітет-інформ, 2010. – 712 с.
7. Тироф Р. Обработка данных в управлении / Р. Тироф – Москва : Мир, 1976. – Т. 1, 2. – 1231 с.

Стаття надійшла до редакції 20.05.2015.

#### **Болдуев М. В. Совершенствование элементов системы внутреннего контроля субъектов хозяйствования**

*В статье определены приоритеты и роль компонентов системы внутреннего контроля в обеспечении совокупности критериев достоверности бухгалтерской отчетности, а также обоснован комплекс задач управления организацией, который может служить базой для формирования организационных структур управления.*

**Ключевые слова:** *сопутствующие аудиторские услуги, система внутреннего контроля, информационное обеспечение, функции, элементы.*

#### **Bolduev M. Perfection of Elements of Internal Control Entities**

*In the article generalization of priorities and role of components of the internal checking system is carried out in providing of aggregate of criteria of authenticity of accounting control, and also grounded complex of tasks of management organization, which can serve as a base for forming of organizational structures of management.*

*One of the urgent and difficult tasks in the provision of audit related services is the development of the internal control organization and its elements. This requires a qualitatively new theoretical understanding of the essence and role of information internal control in enterprise management. An urgent task is to shift from the traditional passive statement of the facts of economic life in active, efficient operating methods collect information that is the real basis for increasing the efficiency of the internal control system in the enterprise.*

*In the course of the economic entity in the audit carried out evaluation of quality accounting, economic security accounting systems and internal controls and so on. To select the most important areas of improvement of the internal control system appropriate to consider the priorities and values the role of the components of internal control set of criteria to ensure the reliability of financial statements.*

*The main elements of the internal control system belongs to the organizational and functional management structure, effective approach to the formation of which is a morphological analysis which*

*enables to establish a set of required elements of the system being analyzed by studying the structure and relationships of its parts. In forming and improving governance structures object of study should not be a separate object, and economic system, in which implemented a full cycle of expanded reproduction.*

*By means of effective internal control system applies control business operations directly on the initial stage of an observation event of financial and economic activity, moments close to taking concrete economic actions that are complex processes functioning organization.*

*Implementation of control functions at an early stage accounting helps prevent loss and overhead, revealing the factors and conditions that give rise to economic disturbances.*

**Key words:** *concomitant public accountant services, internal checking system, informative providing, functions, elements.*