

Подмешальська Ю.В. к.е.н.
доцент кафедри обліку та аудиту
Запорізька державна інженерна академія
july_sharm@mail.ru

УДОСКОНАЛЕННЯ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Подмешальська Ю.В. Удосконалення оцінки якості внутрішнього контролю на підприємстві. В статті розглянуто порядок оцінки якості обліку на підприємстві в умовах проведення аудиту. На етапі обліку запасів на організаційно-підготовчому етапі розраховані коефіцієнти, що характеризують якість обліку внутрішнього контролю.

Подмешальская Ю.В. Усовершенствование оценки качества внутреннего контроля на предприятии. В статье рассматривается порядок оценки качества ведения учета на предприятии в условиях проведения аудита. На этапе учета запасов на организационно-подготовительном этапе рассчитаны коэффициенты, характеризующие качество учета внутреннего контроля.

Podmeshals'ka Y.V. Improvement of quality assessment of internal control at the enterprise. The paper considers the assessment of the accounting quality in an enterprise under audit. The coefficients that characterize the accounting quality were calculated at the stage of accounting the inventories in warehouses.

Вступ. Найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне та ефективно виконання робіт. Суттєвим етапом планування є розрахунок аудиторського ризику, показника, який впливає на подальшу роботу аудитора. Одна з складових аудиторського ризику - ризик контролю. Ризик контролю - це побоювання з приводу того, що можливо недостовірна інформація не буде виявлена чи своєчасно попереджена системою внутрішнього контролю. Для того, щоб оцінити ризик контролю слід встановити якість системи внутрішнього контролю.

Відомі автори в області аудиту В.В. Сопко, А.Д. Шеремет, В.І.Подільський, Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач [2,3,6,8] та інші для оцінки системи внутрішнього контролю пропонують використовувати „традиційне тестування“, але на думку авторів статті цей метод дозволяє лише поверхово ознайомитися з системою внутрішнього контролю, що в свою чергу призведе до неправильного визначення ризику контролю. Наслідками цього може бути оцінка ризику контролю, як дуже низька, або як дуже висока. У разі встановлення більш низької величини ризику контролю за допустиму, аудитор безпідставно зменшить обсяг перевірок по суті, що в свою чергу призведе до зниження ефективності аудиту. В разі встановлення дуже високої оцінки ризику контролю, аудитор безпідставно збільшить обсяг перевірок по суті, що в свою чергу призведе до зниження продуктивності аудиту. Взагалі наслідками цього може стати надання аудитором неправдивої інформації про результати

діяльності підприємства та перспективи його розвитку, що в свою чергу призведе до необ'єктивної оцінки потенціалу підприємства з боку користувачів. Довгостроковими наслідками цього може стати підрив авторитету фірми на ринку. Тому питання оцінки ризику контролю є дуже важливим сьогодні в умовах ринкових відносин, що обумовлює вибір напряму та актуальність дослідження.

Постановка завдання. Мета дослідження – удосконалення оцінки якості обліку при проведенні аудиту на підприємстві.

Результати. Забезпечення збереження майна на підприємстві, цільове та економічне використання ресурсів та досягнення кінцевої мети виробничо-господарської діяльності неможливі без чітко організованого бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю разом з системою бухгалтерського обліку сприяє досягненню кінцевої мети управління на всіх етапах виробничо-господарської діяльності.

Внутрішній контроль являє собою політику та процедури, які встановлені керівництвом підприємства з метою упорядкованого ведення бізнесу, збереження активів, недопущення й виявлення шахрайства та помилок, забезпечення, точності та повноти звітної документації та своєчасної підготовки належної фінансової документації. Контрольні заходи, які відносяться до внутрішнього контролю включають спектр процедур: дозвіл, затвердження, перевірки, звірки, порівняння, фізичний контроль, розподіл зобов'язань, повнота та точність. Якість системи внутрішнього контролю перебуває в прямій залежності від повноти виконання елементів системи.

Наука та практика встановлення якості ґрунтується на методах кількісної оцінки. Такий підхід необхідний для отримання конкретного уявлення про повноту дотримання складових елементів, якості частин та усього досліджуваного об'єкта. На сьогодні якість системи внутрішнього контролю кількісно не вимірюється та не оцінюється, хоча процеси виробництва, праці та інші об'єкти виробничо-господарської діяльності оцінюються.

Поняття „вимірювання" відноситься тільки до процедур встановлення абсолютних значень складових елементів, а також результатів, отриманих в ході цієї процедури. Якщо мова йде про встановлення відносних значень, то відповідна процедура називається оцінкою. Оцінка - це кількісна характеристика одного, декількох або усієї сукупності елементів об'єкта, який досліджується, що складає його якість. Якщо існують фактичні та нормативні значення оцінки, можна встановити рівень дотримання окремих складових процесу контролю.

Загальноприйнятим принципом кількісної оцінки дотримання та встановлення якості складових процесу контролю є рівнозначність складових елементів всередині об'єкта оцінки. Практика показує, що похибка, яка допускається принципом рівнозначності не приведе до вагомих відхилень.

Значимість та трудомісткість виконання окремих етапів (стадій) неоднакові, тому необхідно при їх оцінці використовувати в межах одиниці коефіцієнти значимості. Кількісне значення коефіцієнтів значимості етапів встановлюється методом експертної оцінки.

Для оцінки якості системи внутрішнього контролю розглянемо методику кількісної оцінки якості внутрішнього контролю [4]. Суть методики полягає в наступному:

1. Визначення складових елементів оцінки внутрішнього контролю за етапами. Складові елементи оцінки внутрішнього контролю за етапами визначаються, опираючись на їх можливість забезпечити правильну та раціональну організацію контролю. Для виділення складових елементів певного етапу необхідно керуватися нормативними положеннями, інструкціями та методичними вказівками, які регулюють організацію та порядок ведення обліку, а також внутрішніми вимогами, розробленими безпосередньо на конкретному підприємстві, виходячи із загальноприйнятих процедур контролю.

2. Розрахунок поелементних показників кількісної оцінки складових елементів об'єкта оцінки. Базове значення для кожного окремого показника встановлюється індивідуально залежно від його походження та змісту.

3. Розрахунок поетапних показників оцінки певного етапу контролю. Запропоноване визначення "поетапний показник" характеризує оцінку дотримання складових елементів контролю на певному етапі. Поетапний показник (Кі) розраховується як середньоарифметична величина поелементних показників, які входять до певного етапу, зважена на коефіцієнт значимості етапу.

4. Розрахунок узагальненого показника якості внутрішнього контролю. Запропоноване визначення "узагальнений показник якості внутрішнього контролю" характеризує оцінку дотримання на підприємстві нормативних положень, інструкцій та методичних вказівок, які регулюють організацію та порядок ведення обліку, а також внутрішніх вимог, розроблених безпосередньо на конкретному підприємстві, виходячи із загальноприйнятих процедур контролю. Узагальнений показник якості внутрішнього контролю (Пу) розраховується як сума поетапних показників.

5. Порівняння розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості внутрішнього контролю з нормативним.

Нормативне значення узагальненого показника якості внутрішнього контролю пропонується прийняти рівним 1,0. Відхилення розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості внутрішнього контролю від нормативного свідчить про існування на підприємстві відхилень від контрольних процедур.

У процесі внутрішнього контролю ТМЦ можна виділити такі етапи:

- перший - організаційно-підготовчий;
- другий - контроль за рухом на складах;
- третій - контроль у бухгалтерії;
- четвертий - контроль за використанням в виробництві.

Методика визначення кількісної оцінки якості системи внутрішнього контролю показана на прикладі оцінки внутрішнього контролю ТМЦ на організаційно-підготовчому етапі. По-перше, виділяються контрольні заходи, від виконання яких буде залежати оцінка якості внутрішнього контролю. По етапу 1 виділено 11 складових елементів, які забезпечують правильну,

раціональну організацію контролю за збереженням та використанням ТМЦ, залежно від сфери діяльності підприємства цей перелік може бути переглянутий та відкоригований.

Таблиця 1 - Контрольні заходи на організаційно-підготовчому етапі

№	Складові елементи етапів внутрішнього контролю	Поелементний показник
Етап 1 Організаційно-підготовчий		
1.	Наявність раціонально обладнаних складів	П1.1
2.	Розміщення ТМЦ з дотриманням правил зберігання	П 1.2
3.	Оснащення місць зберігання ТМЦ ваговимірювальними приладами	П1.3
4.	Оформлення договорів про матеріальну відповідальність з посадовими особами, які відповідають за збереження матеріалів	П1.4
5.	Дотримання порядку оформлення на роботу та переміщення матеріально-відповідальних осіб з дозволу головного бухгалтера	П 1.5
6.	Дотримання положення про відпуск ТМЦ на сторону, а саме за документами, які підписані посадовими особами, яким керівник надав право давати такий дозвіл	П 1.6
7.	Дотримання порядку відпуску ТМЦ у виробництво зі складів особам, які виділені для цього цехами та іншими утримувачами	П 1.7
8.	Використання заздалегідь пронумерованих первинних документів на отримання та відпуску матеріалів	П 1.8
9.	Наявність дієвої пропускної системи	П 1.9
10.	Використання уніфікованих форм первинних документів	П 1.10
11.	Систематичний перегляд норм запасу ТМЦ	П 1.11

Далі проводиться розрахунок поелементних показників (таблиця 2).

Таблиця 2 - Розрахунок поелементних показників

№	Найменування показника	Порядок розрахунку	Джерела інформації	Приклад розрахунку
1	Показник забезпеченості складами (П1.1)	$P1.1 = Mф / Mн$, де Мф – фактична маса складених ТМЦ; Мн – маса нормативного запасу ТМЦ	Дані відділу матеріально-технічного постачання	$P1.1 = 7600 / 7600 = 1,0$
2	Показник правильності складування (П1.2)	$P1.2 = Sp / Co$, де Sp – число правильно складованих гатунків ТМЦ; Co – загальне число гатунків ТМЦ	Дані відділу матеріально-технічного постачання	$P1.2 = 300 / 410 = 0,73$

Продовження таблиці 2

3	Показник забезпечення місць зберігання ваговимірювальними приладами (П1.3)	П1.3=Вф/Вп, де Вф – фактична кількість ваговимірювальних приладів; Вп – проектна кількість ваговимірювальних приладів.	Дані відділу матеріально-технічного постачання	П1.3=7/8=0,88
4	Показник наявності договорів про матеріальну відповідність (П1.4)	П1.4=Од/Оо, де Од – кількість матеріально-відповідальних осіб з якими заключні договори; Оо – загальна кількість матеріально-відповідальних осіб.	Дані відділу кадрів	П1.4=5/6=0,82
5	Показник дотримання порядку оформлення на роботу та переміщення матеріально-відповідальних осіб з дозволу головного бухгалтера (П1.5)	п1.5=нс/но, де Нс – матеріально-відповідальні особи, оформлені за домовленістю з головним бухгалтером; Но – загальна кількість матеріально-відповідальних осіб, які відповідають за збереження ТМЦ.	Дані відділу кадрів	П1.5=7/9=0,78
6	Показник дотримання положень при відпустці ТМЦ на сторону (по документах, які підписані особами, що мають на це дозвіл керівництва) (П1.6)	П1.6=Дк/До, де Дк – кількість документів, підписаних особами, які мають право дозволяти відпуск ТМЦ; До – загальна кількість документів на відпуск ТМЦ	Дані центральної бухгалтерії	П1.6=33/33=1
7	Показник дотримання порядку відпуску ТМЦ в виробництво зі складів особами, які виділені для цього цехами та	П1.7=ДУ/Дз, де ДУ - кількість документів, згідно з якими ТМЦ отримали уповноважені особи; Дз – загальна кількість документів	Дані центральної бухгалтерії	П1.7=540/550=0,98

	іншими отримувачами (П1.7)	на отримання ТМЦ.		
8	Показник використання заздалегідь пронумерованих документів на отримання та відпуск ТМЦ (П1.8)	П1.8=Дп/Днеп, де Дп – кількість ТМЦ, які оформлені заздалегідь пронумерованими документами; Днеп. – загальна кількість матеріалів.	Дані центральної бухгалтерії	П1.8=3698/5362=0,7
9	Показник дієвості пропускної системи (П1.9)	П1.9= П/Пз, де П – кількість перевірок, при яких не зафіксовано порушень; Пз – загальна кількість перевірок.	Дані центральної бухгалтерії	П1.9= 16/23=0,69
10	Показник використання чіткої системи (графіка) документообігу з руху ТМЦ (П1.10)	П1.10=Мд/Мо, де Мд – кількість місць, де відбуваються операції з руху ТМЦ, які зазначені в системі документообігу; Мо – загальна кількість місць, де відбуваються обліково-контрольні операції з руху ТМЦ.	Дані центральної бухгалтерії	П1.10=4/5=0,8
11	Показник використання уніфікованих форм первинних документів при оформленні операцій з руху ТМЦ (П1.11)	П1.11=Фу/Фз, Де Фу – кількість уніфікованих документів, які використовуються при оформленні операцій з руху ТМЦ; Фз – загальна кількість документів, що використовуються.	Дані центральної бухгалтерії	П1.11=6/8=0,75

Наступним кроком є розрахунок поетапного показника оцінки якості організаційно-підготовчого етапу з урахуванням коефіцієнта значимості.

Значення коефіцієнтів значимості окремих етапів на підприємстві, яке перевіряється, можуть змінюватися залежно від особливостей функціонування підприємства. Значення коефіцієнтів значимості прийmemo рівними: перший етап - 0,2; другий -0,1; третій - 0,3; четвертий - 0,4.

На підставі розрахованих вище поелементних показників розраховується поетапний показник:

$$П = (1+0,73+0,88+0,83+0,78+1+0,98+0,7+0,69+0,8+0,75)11 \times 0,2 = 0,17.$$

Аналогічно проводиться розрахунок поетапних показників для другого, третього та четвертого етапів. Умовно приймемо їх рівними $П_2 = 0,07$, $П_3 = 0,25$ та $П_4 = 0,29$.

Далі розраховується узагальнений показник якості внутрішнього контролю, на підставі поетапних показників. Узагальнений показник якості системи внутрішнього контролю ТМЦ буде дорівнювати сумі значень поетапних показників:

$$П_{\text{у}} = 0,17 + 0,07 + 0,25 + 0,29 = 0,78.$$

Заключною процедурою є порівняння розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості внутрішнього контролю з нормативним.

Розрахункове фактичне значення узагальненого показника якості внутрішнього контролю ТМЦ відрізняється від нормативного на 0,22. Причому за рахунок невиконання контрольних процедур на першому етапі на 0,03, на другому - 0,03, на третьому - 0,05, на четвертому - 0,11. Отримані відхилення свідчать про неповне виконання контрольних процедур внутрішнього контролю ТМЦ.

Враховуючі зв'язок отриманих результатів з подальшими розробками авторів, ризик контролю за дослідженими контрольними процедурами встановлюється на середньому рівні.

Висновки. Масштаб та особливості внутрішнього контролю, а також ступінь його формалізації повинні відповідати розмірам економічного суб'єкта та особливостям його діяльності. Під час аудиторської перевірки аудитор повинен дослідити внутрішній контроль на підприємстві, який використовує господарюючий суб'єкт, вивчити та оцінити ті засоби контролю, які використовуються. Використання запропонованої методики кількісної оцінки внутрішнього контролю дозволяє кількісно оцінити дотриманість контрольних процедур на підприємстві. Методика може бути використана при проведенні аудиту ТМЦ (також і інших об'єктів контролю) як інструмент оцінки внутрішнього контролю ТМЦ. Сферою застосування запропонованої методики може бути також проведення операційного аудиту ефективності системи внутрішнього контролю за результатами якого аудитор може надати рекомендації стосовно оптимізації системи внутрішнього контролю. Подальша робота авторів планується в напрямку розробки рекомендацій, щодо використанню отриманих результатів при оцінці ризику контролю.

Список літератури

1. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер.с англ.; Гл. ред. сериї проф. Соколов Я.В. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 560с.
2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф.Бутинець та ін.; За ред. проф.Ф.Ф. Бутиця - Житомир: ПП «Рута», 2007. -

416с.

3. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. - 2-е изд. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 655с.

4. Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях. – М: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2010 року /Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л. Й.Юрківська, С.О.Куліков. - К.. ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. - 1028с.

6. Сопко В.В., Н.І. Верхоглядова, В.П.Шило, С.Б. Ільїна, О.М.Брадул. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. - К.: ВД «Професіонал», 2006. - 624с.

7. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. - К.: Знання-Прес, 2006. - 223с.

8. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. - 3-е изд., доп. и перераб. - М.: ИНФРА - М, 2002. - 360с.

Ключові слова: облік, оцінка, контроль, якість, аудит, ризик.

Ключевые слова: учет, оценка, контроль, качество, аудит, риск.

Key words: accounting, estimation, control, quality, audit, risk.

Надійшла до редакції 01.12.2011р.