

УДК 657

М.П. Городиський, к.е.н., доц.
Житомирський державний технологічний університет
І.А. Панченко, к.е.н., доц.
ТОВ «ЕС.СІ.АЙ-Консалтинг»

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПРИБУТКУ, ОРІЄНТОВАНОГО НА УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ

Приділено увагу розвитку концептуальних засад внутрішнього контролю прибутку з урахуванням таких проблемних питань, що є малодослідженими у теоретичному та практичному аспектах, зокрема, відсутність належного контролю за процесом управління з точки зору ефективності та доцільності прийнятих управлінських рішень, недостатній рівень оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, орієнтація на минулі події без врахування прогнозних очікувань, неприділення належної уваги вивченню впливу ризиків на результати діяльності. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні ролі внутрішнього контролю в управлінні ризиками та на цій основі в необхідності розвитку концептуальних засад внутрішнього контролю прибутку, орієнтованого на управління ризиками. Методологія дослідження ґрунтується на використанні загально-наукових і спеціальних методів дослідження, що дозволило науковообґрунтувати концептуальні засади внутрішнього контролю прибутку, орієнтованого на управління ризиками, в частині розвитку його змістовної компоненти у межах побудови нової концепції господарського контролю на основі застосування ризик-орієнтованого підходу на теоретичному, методологічному та практичному (організаційно-методичному) рівнях. У межах результатів дослідження обґрунтовано роль внутрішнього контролю в управлінні ризиками; виділено концептуальні засади ризик-орієнтованого внутрішнього контролю прибутку (базові положення, що відрізняються від діючих/розвивають діючі, нові завдання, нові об'єкти, методологічне забезпечення в частині принципів, методів, прийомів, способів, процедур) та надано їх характеристику; виділено завдання ризик-орієнтованого внутрішнього контролю (на стадіях попереднього, поточного та наступного контролю) та контрольні функції суб'єктів внутрішнього контролю, напрями їх координації з іншими суб'єктами управління. Новизна результатів дослідження, порівняно з існуючими розробками, полягає у вирішенні завдання, що пов'язане з формуванням системи внутрішнього контролю прибутку як підсистеми управління макро- та мікрорівня, що адекватна стану економічного розвитку, існуючим умовам господарювання з врахуванням домінуючих ризиків внутрішнього та зовнішнього

середовищ функціонування підприємства. Практична значущість результатів дослідження полягає у їх спрямованості на підвищення ризикостійкості суб'єктів господарювання в умовах невизначеності та ризиків.

Ключові слова: *внутрішній контроль; концепція контролю; ризики; прибуток; ризик-орієнтований внутрішній контроль.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми.

Актуальність дослідження питань контролю, зокрема внутрішнього контролю, визначається низкою взаємопов'язаних факторів, до яких належить розширення меж застосування бухгалтерської облікової інформації, оскільки безперервний пошук, використання найбільш ефективних форм і методів використання облікової інформації дозволяє ефективно управляти підприємством; невідповідність між потребами управлінського персоналу щодо отримання інформації прогностного характеру та можливостями системи бухгалтерського обліку надавати інформацію про минулі події; значний вплив ризиків на господарську діяльність підприємства та її фінансові результати, що зумовлює необхідність пошуку дієвих заходів щодо управління ними. Ці фактори визначають не лише важливість дослідження питань організації та функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві, а й актуалізують питання, що пов'язані з необхідністю побудови принципово нової концепції контролю, в т. ч. внутрішнього контролю, орієнтованого на підвищення ризикостійкості суб'єктів господарювання в умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовищ функціонування підприємства. Одним із основних завдань практичного впровадження концепції має стати захист та збереження активів підприємства (в т. ч. корпоративних прав власників бізнесу); зростання вартості активів та його ринкової вартості на основі забезпечення прибутковості діяльності та мінімізації збитків; зростання конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості.

Необхідність розробки нової концепції контролю прибутку викликана також невирішеними проблемами практичного характеру та економічними реаліями господарювання – невизначеністю внутрішнього та зовнішнього середовища, що породжує існування значної кількості ризиків, що впливають на результати діяльності, та вимагає впровадження нових методів управління, зокрема управління ризиками. В цих умовах важливого значення набуває розробка теоретико-методологічних та організаційно-методичних засад контролю прибутку як об'єкта інтегрованого впливу ризиків відповідно

до стратегічних та тактичних завдань системи управління, орієнтованої на управління ризиками.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій. Проблемні питання розвитку методологічних та організаційно-методичних засад контролю (в частині зовнішнього та внутрішнього контролю по відношенню до господарюючого суб'єкта) стали предметною областю досліджень багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: Р.А. Алборова, В.Д. Андреева, М.П. Барішнікова, И.А. Белобжецького, С.В. Бардаша, В.П. Бондаря, С.М. Бичкової, Т.А. Бутинця, Ф.Ф. Бутинця, Н.Г. Виговської, Н.І. Дорош, С.В. Івахненкова, В.Б. Івашкевича, Є.В. Калюги, Р.О. Костирка, Л.М. Крамаровського, М.Д. Корінька, В.Ф. Максимової, Р.Монтгомері, В.П. Пантелеєва, С.М. Петренко, О.А. Петрик, В.С. Рудницького, О.А. Шапошнікова, В.О. Шевчука, А.А. Шпіга, Дж.Робертсона, Ф.Х. Найта, Є.Дж. Долана, Р.Дж. Кембелла, Р.Додж та інших.

У частині розробки концепції контролю заслуговують на увагу результати дослідження Р.О. Костирка [5], який за результатами проведеного дослідження запропонував концепцію контролю в управлінні економічним потенціалом на основі нової парадигми, факторами зміни якої стали саме невизначеність і ризики, стратегічна орієнтованість, зміни в умовах прийняття рішень. Належне місце в запропонованій моделі парадигми контролю економічного потенціалу підприємств науковець відводить прибутку. Зокрема, контроль потенціалу ефективності, критеріями якого є витрати і прибутковість, розглядаються як пріоритетний напрям контролю. При цьому орієнтованість розробленої парадигми контролю економічного потенціалу Р.О. Костирка вбачає в досягненні цілей управління та прийнятті рішень щодо захисту від ризиків.

Враховуючи ґрунтовні результати наукових досліджень зазначених вище науковців, варто звернути увагу, що здійснення господарської діяльності в умовах невизначеності, системний та комплексний вплив ризиків на господарські процеси та їх результати передбачає необхідність розробки нових концептуальних підходів до внутрішнього контролю за формуванням, розподілом і використанням прибутку, орієнтованого на підвищення ризиковості підприємства.

Метою статті є здійснення аналізу ролі внутрішнього контролю в управлінні ризиками для цілей ідентифікації концептуальних засад внутрішнього контролю прибутку, орієнтованого на управління ризиками, визначення завдань внутрішнього контролю на основі концептуальних засад його розвитку, виділення контрольних функцій суб'єктів внутрішнього контролю.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проблеми оцінки ризикостійкості суб'єктів господарювання та зростання ефективності господарської діяльності в цілому й окремих бізнес-процесів зокрема, з одного боку, є об'єктами постійної уваги власників бізнесу та інвесторів, що пов'язано з тим, що втрати від прийняття неефективних управлінських рішень і додаткові витрати, які виникають внаслідок їх прийняття значною мірою перевищують втрати внаслідок зловживань та порушень чинного законодавства, а з другого – ефективність управлінських рішень не є предметною областю внутрішнього контролю як елемента системи управління в межах традиційного підходу до організації системи внутрішнього контролю. Одним із головних недоліків систем внутрішнього контролю, що функціонують сьогодні в діяльності вітчизняних суб'єктів господарювання, є також їх цільова установка на вирішення конкретних прикладних завдань, які в переважній більшості випадків не задовольняють потреб та очікувань управлінського персоналу та власників.

Найчастіше на практиці об'єктом контролю є ті операції, фінансові санкції за порушення вимог чинного законодавства при здійсненні яких є значними та безповоротними. Питання, що пов'язані з ідентифікацією під час здійснення внутрішнього контролю проблемних точок у господарській діяльності, які найбільше піддаються впливу ризиків та факторів, що впливають на їх ризикостійкість, не належить до завдань внутрішнього контролю та його предметно-об'єктної сфери. Це, в першу чергу, пов'язано з нерозробленістю об'єктного аспекту бухгалтерського обліку в умовах існування ризикових ситуацій. До завдань внутрішнього контролю, здійснення яких ігнорується, належать контроль за досягненням тактичних і стратегічних цілей підприємства, здійснення контрольних заходів, що орієнтовані на управління ризиками, підвищення ефективності діяльності та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання.

Сучасні вимоги до системи управління, що ґрунтуються на здійсненні оперативного моніторингу проблемних питань у діяльності для попередження негативних явищ, фактів безгосподарності та марнотратства, вимагають від внутрішнього контролю як функції управління одержання конкретних результатів у вигляді ідентифікації ризиків внутрішнього та зовнішнього середовищ для зниження рівня втрат, ефективності використання ресурсів, підвищення якості взаємодії при прийнятті управлінських рішень та, як наслідок, підвищення рівня ризикостійкості підприємства. З цього приводу, зокрема, А.М. Максименко [6, с. 76] зазначає, що економіка і система бухгалтерського обліку ХХІ століття має орієнтуватися не лише на швидкість реалізації ситуацій, подій, фактів, але і на прогнозування. На

нашу думку, це завдання має виконувати і система контролю макро- та мікрорівня.

Д.е.н. Р.О. Костирко [4, с. 5] наголошує на необхідності посилення контрольних функцій за економічним потенціалом і зазначає, що невизначеність та динамічність ринкового середовища, посилення конкуренції, концентрація капіталу ускладнюють управління діяльністю господарюючого суб'єкта та посилюють ризик, у зв'язку з чим важливе значення в формуванні протиризикового механізму має ефективна система контролю і аналізу економічного потенціалу, яка є одним із визначальних факторів розвитку господарюючого суб'єкта та зростання його вартості.

Відповідно, основне завдання реформування системи внутрішнього контролю вбачаємо в створенні дієвої та гнучкої до потреб управління системи контролю, яка б реалізувала своє призначення як важливий елемент забезпечення ефективності господарської діяльності. Враховуючи наведене вище, для задоволення вимог системи управління до результатів внутрішнього контролю вважаємо, що його цільовою спрямованістю, незалежно від організаційно-правової форми суб'єкта господарювання та його розмірів, має стати надання допомоги керівництву у вирішенні завдань, що пов'язані з управлінням ризиками (рис. 1), що дозволить посилити роль внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку як підсистеми його інформаційного забезпечення в системі управління, забезпечити його дієвість та прогностичний характер.



Рис. 1. Роль внутрішнього контролю в управлінні ризиками

Важливість впровадження в практику господарської діяльності ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього контролю визначає в межах розвитку його змістовної компоненти необхідність розробки його організаційно-методологічних засад у цілому та за операціями з формування, розподілу та використання прибутку як об'єкта інтегрованого впливу ризиків зокрема.

Аналізуючи характер діяльності в межах внутрішнього аудиту, І.В. Новоселов [7, с. 39] виділяє три парадигми його розвитку: перша парадигма (часові межі до 1941 р.) – орієнтована на контроль за активами; друга парадигма (часові межі 1957–1999 рр.) – орієнтована на оцінку та перевірку операцій підприємства, контроль і оцінку ефективності засобів внутрішнього контролю; третя парадигма (часові межі з 1999 р.) – орієнтована на оцінку, надання незалежних і об'єктивних гарантій і консультацій щодо процесів управління ризиками, контролю і корпоративного управління.

Необхідність оцінки ризиків та управління ними як елемент системи внутрішнього контролю, спрямованого для досягнення цілей щодо ефективності і результативності операцій компанії, достовірності фінансової звітності, дотримання відповідних нормативно-правових актів, була визначена в 1992 р. в США Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредюя (COSO), який розробив та затвердив нормативний документ «Внутрішній контроль. Концептуальні основи». Концепція, що була закладена в основу цього нормативного документа і яка отримала назву «Концепція COSO», передбачає, що система внутрішнього контролю містить такі компоненти, як: контрольне середовище (внутрішнє середовище, постановка цілей, визначення подій), оцінка ризиків (оцінка ризиків, реагування на ризики), засоби контролю, інформація і комунікації, моніторинг.

Каменська Т.О. наголошує на тому, що модель COSO стала особливо важливою, оскільки акцент у ній зроблено на відповідальності керівництва підприємства за стан контролю. Ключові компоненти цієї моделі визначено, виходячи з таких ключових передумов, зокрема, що внутрішній контроль – це процес, тобто засіб досягнення мети, а не самоціль; внутрішній контроль здійснюється людьми, а тому для нього важливі не тільки правила, процедури та інші керівні документи, але й люди на всіх рівнях підприємства; від внутрішнього контролю власники та керівництво підприємства можуть очікувати лише обґрунтування рівня можливості досягнення поставлених цілей, але не абсолютної гарантії безпомилкової роботи; внутрішній контроль забезпечує досягнення поставленої мети або декількох цілей у суміжних областях діяльності [3, с. 365].

Виходячи з базових засад внутрішнього контролю, орієнтованого на управління ризиками з врахуванням концепції COSO, під ризик-орієнтованим внутрішнім контролем пропонуємо розуміти цілеспрямований комплекс дій суб'єктів організації та суб'єктів здійснення їх внутрішнього контролю щодо управління ризиками та обмеження їх негативних наслідків на основі встановлення їх видів, форм прояву та наслідків впливу на результати діяльності.

Враховуючи вказане вище, концепція внутрішнього контролю прибутку в межах удосконалення концепції господарського контролю в Україні має ґрунтуватися на розвитку теорії та методології як основних її концептів, тобто змістовного аспекту уявлення (ідеї) про фрагмент концепції, що є її ядром, яке об'єднує властивості явищ (предметів) та відносин між ними. При цьому контроль розглядається як підсистема системи вищого порядку на мікрорівні та як самостійна система макрорівня. Характеристика концептуальних засад внутрішнього контролю прибутку, які потребують розвитку, зазначена в таблиці 1.

Таблиця 1

*Концептуальні засади ризик-орієнтованого
внутрішнього контролю прибутку*

| Критерій | Контроль як підсистема управління макро- та мікрорівня |
|--|--|
| 1 | 2 |
| Базові положення, що відрізняються від діючих (розвивають діючі) | Функціональна спрямованість на виявлення ризик-факторів, ідентифікацію та оцінку ризиків та їх наслідків на результативні показники (прибуток, збиток та елементи, що їх формують) з метою формування інформаційного забезпечення системи управління |
| Нові завдання | Перевірка стану та ефективності виконання стратегічних для підприємства завдань через оцінку результативних показників діяльності – прибутку (збитку) – та факторів, що впливають на результативні показники |

Закінчення табл. 1

| 1 | 2 |
|--------------|--|
| Нові об'єкти | - Ризик-фактори; - ризики внутрішнього та зовнішнього середовища функціонування підприємства; |

| | |
|---------------------------------------|--|
| | <ul style="list-style-type: none"> - наслідки господарських ризиків як джерела формування прибутку; - нормальний та втрачений прибуток, надприбуток; - управлінські рішення, система управління з точки зору їх ефективності |
| Методологічне забезпечення в частині: | Прийнята методологія має забезпечувати: формування корисної для внутрішніх і зовнішніх користувачів інформації, можливість контролю за її формуванням, достовірністю та повнотою охоплення |
| - принципів | Удосконалення принципів контролю у зв'язку з виділенням нових об'єктів контролю |
| - методів, прийомів, способів | Удосконалення методів превентивного контролю за ризиками та результатами діяльності, кожним видом активів, зобов'язань та капіталу, операції з якими містять ознаки ризикових, що спрямовані на оперативне попередження деструктивних явищ у діяльності підприємства; оцінку ризиків викривлення інформації про господарську діяльність і підвищення ефективності системи управління |
| - процедур | Спрямовані на розвиток змістовної компоненти зовнішнього та внутрішнього господарського контролю |

Вихідним моментом у реалізації ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього контролю є чітка ідентифікація його завдань, що є основою побудови нової концепції господарського контролю та розробки організаційно-методичного забезпечення його здійснення.

У науковій літературі основна увага науковців приділена застосуванню ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього аудиту, які до його завдань, зокрема, зараховують виявлення ризиків викривлення фінансової звітності. Російський дослідник П.В. Яневіч [8] до основного завдання аудитора при проведенні ризик-орієнтованого аудиту зараховує отримання розумної впевненості в тому, що у фінансовій звітності немає суттєвих викривлень, ні викликаних недобросовісними діями, ні викликаних помилками. Реалізація цього завдання, на думку науковця, передбачає оцінку ризиків суттєвих викривлень у фінансовій

звітності; розробку і виконання наступних процедур аудиту у відповідь на оцінені ризики; надання аудиторського висновку.

Аналізуючи підходи П.В. Яневіча до розуміння завдань внутрішнього контролю в частині внутрішнього аудиту, що обмежені оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності, вважаємо, що вони не повною мірою розкривають призначення ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього контролю, оскільки не враховують здійснення оцінки ризиків, що впливають на вартісне вираження кожної зі статей фінансової звітності незалежно від рівня її суттєвості, що прийнятий суб'єктом господарювання.

Новоселов І.В. [7, с. 39], досліджуючи питання розвитку внутрішнього аудиту, акцентує увагу на тому, що з внутрішнім аудитом, що ґрунтується на ризику, пов'язують використання ризик-моделей у процесі планування, перевірку процесу управління ризиками, використання оцінок ризику під час проведення аудиту; оцінку компенсуючих засобів внутрішнього контролю по відношенню до контрольованих ним невід'ємних ризиків.

Гініятів Р. [1], аналізуючи цілі, що піддаються ризику та які відповідно підлягають контролю, зараховує до них: надійність та інтегрованість інформації; виконання внутрішніх політик, планів, процедур, а також зовнішніх законів і норм; захист активів; економічне й ефективне використання ресурсів; досягнення цілей, встановлених для поточної діяльності і спеціальних програм.

Результати дослідження поточного стану і тенденцій розвитку внутрішнього аудиту в Росії, проведеного в 2013 р. Інститутом внутрішніх аудиторів за підтримки компанії Pricewaterhouse Coopers [2], свідчать, що завдання підрозділів внутрішнього аудиту протягом останніх років у цілому залишаються незмінними і відповідають визначенню внутрішнього аудиту, при цьому спостерігаються зміни в пріоритетних напрямках роботи, до яких респонденти зарахували наступні (в порядку убывання важливості): розробка рекомендацій щодо удосконалення системи внутрішнього контролю, моніторинг процесу усунення недоліків системи внутрішнього контролю, співпраця з менеджментом у побудові системи внутрішнього контролю, консультування виконавчого керівництва з питань внутрішнього контролю і аудиту. Щодо напрямів проведення аудиту, респонденти підкреслюють, що вони також суттєво не змінилися, так більшість підрозділів внутрішнього аудиту проводять операційні і комплаєнс-аудити (щодо компаній в яких скорочується, підрозділи внутрішнього аудиту займаються аудитом фінансової звітності); менше половини

підрозділів внутрішнього аудиту проводять оцінку ефективності систем управління ризиками.

Враховуючи світовий досвід впровадження ризик-орієнтованого підходу до внутрішнього контролю та особливості вітчизняного досвіду суб'єктів господарювання, та їх потенційні потреби, до завдань ризик-орієнтованого внутрішнього контролю пропонуємо зарахувати такі (рис. 2).

Чітке розуміння суб'єктами здійснення ризик-орієнтованого контролю його завдань і очікуваних результатів дозволить правильно підійти до їх реалізації шляхом вибору адекватних поставлених завданням методичних прийомів та способів, підбору відповідних джерел інформації для здійснення контролю, в результаті чого досягається орієнтація на варіативність управлінських рішень щодо управління ризиками з точки зору оптимізації їх впливу на фінансові результати діяльності.

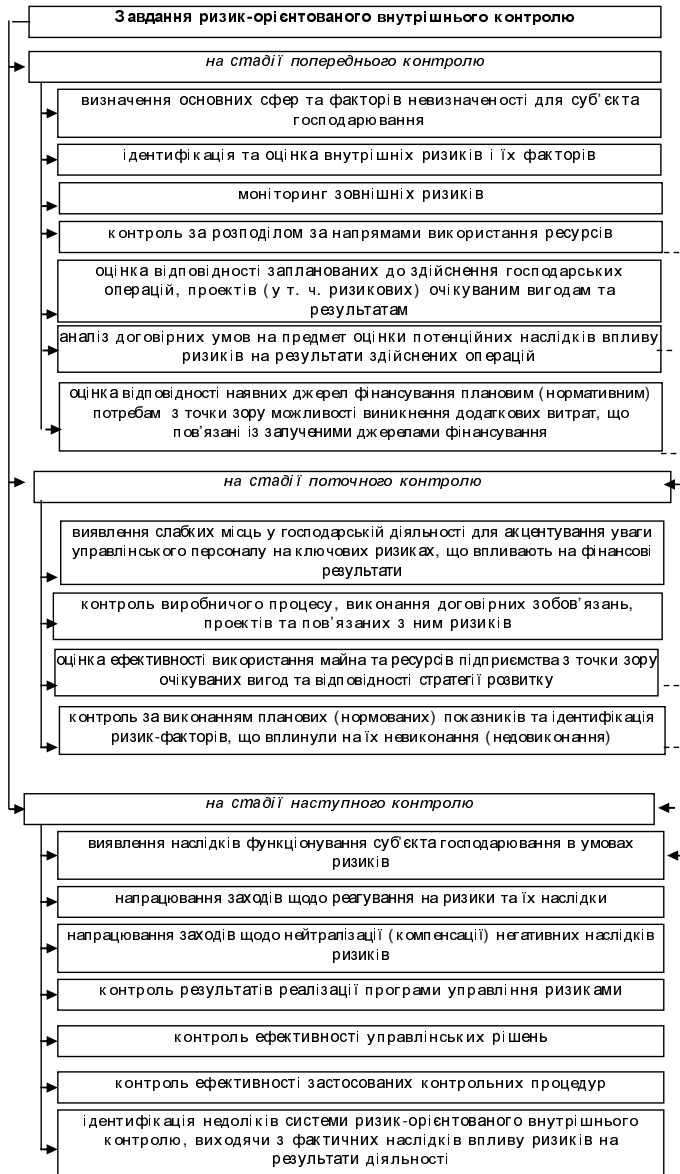


Рис. 2. Завдання ризик-орієнтованого внутрішнього контролю

Побудова ризик-орієнтованого внутрішнього контролю з урахуванням наведених вище завдань має здійснюватися на основі дотримання його базових характеристик, зокрема:

- орієнтація внутрішнього контролю на результат;
- профілактичний та превентивний характер контрольних дій – попередження ризиків є більш ефективним з точки зору мінімізації втрат, ніж здійснення наступного контролю з метою оцінки наслідків ризиків;
- задоволення інформаційних потреб вищого управлінського персоналу щодо існуючих ризиків та можливих альтернативних управлінських рішень щодо управління ними;
- розширене застосування аналітичних процедур при здійсненні внутрішнього контролю;
- комплексний підхід до об'єктів внутрішнього контролю з акцентуванням уваги на зонах ризику та окремих господарських операціях зі значним ступенем ризику;
- інтеграційний характер внутрішнього контролю, що передбачає посилення співробітництва різних підрозділів підприємства в частині інформаційного забезпечення контролю, реалізації контрольних дій та управлінських рішень, що прийняті за його результатами.

Щодо цільового спрямування ризик-орієнтованого внутрішнього контролю по відношенню до внутрішнього та зовнішнього середовищ функціонування підприємства вважаємо, що дії суб'єктів здійснення контролю мають бути спрямовані на здійснення контрольних заходів щодо внутрішніх ризиків, їх наслідків, моніторинг і ідентифікацію зовнішніх ризиків.

Щодо впровадження ризик-орієнтованого внутрішнього контролю вважаємо за необхідне посилення контрольних функцій управлінського персоналу, до якого належить і головний бухгалтер підприємства як основний методолог у системі побудови бухгалтерського обліку, та їх поширення на господарські ризики, в т. ч. комплаєнс-ризики, що є керованими параметрами, впливають та фінансові результати діяльності – розмір отриманого прибутку (понесеного) збитку та піддаються управлінському впливу. Звертаємо також увагу на необхідність координації дій між суб'єктами внутрішнього контролю, на яких покладено функції контролю за ризиками та їх наслідками, що на практиці як елемент побудови ефективної системи управління ігнорується.

Напрями координації дій управлінського персоналу та осіб, до компетенції яких належить здійснення внутрішнього контролю та управління ризиками, вважаємо в обміні інформацією, здійсненні консультування з питань, що входять до професійних компетенцій управлінського персоналу, безпосередньої участі у прийнятті

управлінських рішень, які мають передбачати знаходження компромісу між очікуваною вигодою за результатами прийнятого та впровадженого в життя рішення й втратами, які може понести суб'єкт господарювання від реалізації прийнятого управлінського рішення.

Модель взаємодії суб'єктів внутрішнього контролю з іншим управлінським персоналом у процесі управління ризиками представлена на рисунку 3.

Застосування наведеної моделі координації дій суб'єктів внутрішнього контролю та управлінського персоналу сприяє налагодженню процесу ризик-орієнтованого управління відповідно до завдань управління ризиками, оперативній ідентифікації ризиків і всесторонній оцінці їх наслідків для мінімізації негативного та максимізації позитивного ефекту при впровадженні управлінського рішення, реалізації комплексного та системного підходу до управління ризиками, що передбачає застосування різногалузевих професійних знань.

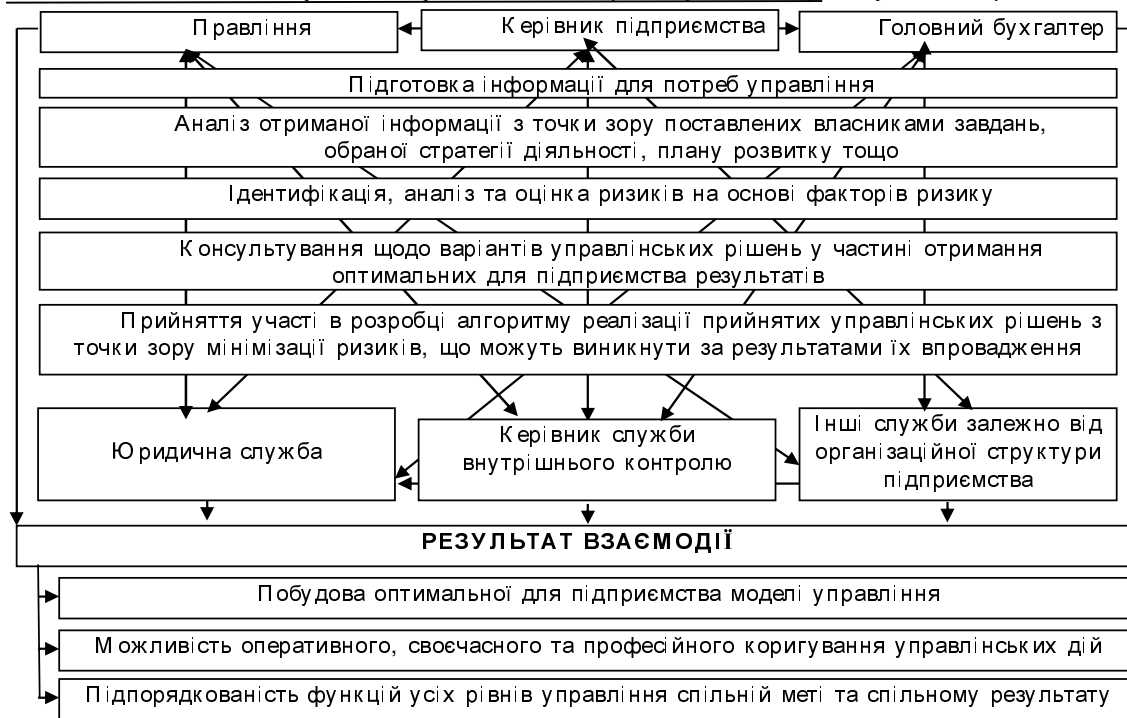


Рис. 3. Модель взаємодії суб'єктів внутрішнього контролю з іншим управлінським персоналом у системі ризик-орієнтованого управління

У межах створення системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю, що є невід'ємною складовою частиною побудови ризик-орієнтованого управління, особливої уваги потребує налагодження внутрішнього контролю в частині операцій з формування і розподілу прибутку, на який ризики інтегровано впливають. За належної організації внутрішній контроль сприяє не лише оперативному та ефективному виконанню поставлених завдань, а й підвищенню відповідальності керівників структурних підрозділів і матеріально відповідальних осіб суб'єктів господарювання за виконання ними своїх обов'язків, попередженню негативних явищ при здійсненні господарських операцій, що пов'язані з рухом майна на підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки.

1) Важливими проблемами функціонуючих на практиці систем внутрішнього контролю є відсутність належного контролю за процесом управління з точки зору ефективності та доцільності прийнятих управлінських рішень, недостатній рівень оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю, орієнтація на господарські операції та події, що вже відбулися і вплинули на результати господарської діяльності без урахування прогнозних очікувань, а також не приділення належної уваги вивченню впливу ризиків на результати діяльності.

2) З урахуванням окреслених вище проблем функціонування внутрішнього контролю, можна стверджувати про актуалізацію питань, що пов'язані з необхідністю побудови принципово нової концепції внутрішнього контролю, орієнтованої на управління ризиками в частині підвищення ризикостійкості суб'єктів господарювання в умовах невизначеності зовнішнього та внутрішнього середовищ функціонування підприємства.

3) Для реалізації завдання з побудови нової концепції внутрішнього контролю, необхідною є не зміна форм, видів та методів внутрішнього контролю, а розвиток його змістовної компоненти у вигляді завдань, предметно-об'єктної сфери, напрямів здійснення та адаптація до поставлених завдань методичного інструментарію. На цій основі в статті обґрунтовано роль внутрішнього контролю в управлінні ризиками, виділено концептуальні засади ризик-орієнтованого внутрішнього контролю прибутку (базові положення, що відрізняються від діючих/розвивають діючі, нові завдання, нові об'єкти, методологічне забезпечення в частині принципів, методів, прийомів, способів, процедур) та надано їх характеристику. Враховуючи, що одним із основоположних факторів розвитку концепції господарського

контролю в Україні є зміна завдань контролю під впливом запитів управління, виділено завдання ризик-орієнтованого внутрішнього контролю (на стадіях попереднього, поточного та наступного контролю) та контрольні функції суб'єктів внутрішнього контролю, напрямки їх координації з іншими суб'єктами управління.

4) В основу розробки концептуальних засад внутрішнього контролю прибутку як основи розвитку концепції господарського контролю покладено завдання, що пов'язане з формуванням підсистем управління макро- та мікрорівня – бухгалтерського обліку та контролю, адекватних рівню економічного розвитку в державі, існуючим умовам господарюванням з урахуванням домінуючих ризиків внутрішнього та зовнішнього середовищ функціонування підприємства.

Перспективами подальших наукових досліджень є розвиток методології внутрішнього контролю відповідно до запропонованих концептуальних засад та розробка методики контролю за виділеними новими об'єктами контролю – ризик-факторами; ризиками; наслідками господарських ризиків; нормальним та втраченим прибутком, надприбутком; управлінськими рішеннями; системою управління з точки зору їх ефективності.

Список використаної літератури:

1. *Гиниятов Р.* Риск и контроль (модель COSO) / *Р.Гиниятов* // Материали інститута внутрішніх аудиторів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.iiaru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/risk_and_control_gniyatov/.
2. Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.iaa_ru.ru/files/documents_open/ПАandPwc_survey_2013.pdf.
3. *Каменська Т.О.* Внутрішній аудит. Сучасний погляд : монографія / *Т.О. Каменська* ; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2010. – 499 с.
4. *Костирко Р.О.* Контроль і аналіз в системі управління економічним потенціалом господарюючого суб'єкта: методологія та організація : монографія / *Р.О. Костирко*. – Луганськ : СНУ ім. В.Даля, 2010. – 728 с.
5. *Костирко Р.О.* Контроль і аналіз в управлінні економічним потенціалом підприємств : методологія та організація : автореф.

- дис. ... докт. екон. наук : 08.00.09-бухгалтерський облік, аналіз та аудит / *Р.О. Костирко*. – К. : НАСОНА, 2010. – 36 с.
6. *Максименко А.Н.* Идентификация и отражение в учете экономических ситуаций / *А.Н. Максименко* // Учет и статистика. – 2008. – № 12. – С. 75–78.
 7. *Новоселов И.В.* Основанный на риске внутренний аудит – современное направление развития внутреннего аудита / *И.В. Новоселов* // Известия ИГЭА. – 2009. – № 4 – С. 38–41.
 8. *Яневич П.В.* Управление рисками и использование риск-ориентированного подхода во внутреннем аудите / *П.В. Яневич* // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2010. – № 1 – С. 46–47.

ГОРОДИСЬКИЙ Микола Петрович – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку та аналізу за видами економічної діяльності Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

– проблеми розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

E-mail: gorodysky@mail.ru.

ПАНЧЕНКО Інна Анатоліївна – кандидат економічних наук, доцент, бухгалтер-експерт ТОВ «ЕС.СІ.АЙ-Консалтинг».

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік, оподаткування та контроль операцій з формування та розподілу прибутку.

E-mail: panchenko.inna777@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 17.08.2015.