

## Історичні аспекти розвитку нових форм внутрішнього контролю в Польщі

Розкрито історичний аспект розвитку внутрішнього контролю в Польщі за останні три десятиліття XX століття. Розглянуто нові види і форми внутрішнього контролю та їх місце в системі управління підприємством.

**внутрішній контроль, аудит, система управління, управлінські рішення, види внутрішнього контролю, форми внутрішнього контролю**

В історичному аспекті розвиток внутрішнього контролю в Польщі можна поділити на три етапи:

Перший етап – внутрішній контроль у сімдесятих роках XX століття.

Другий етап - внутрішній контроль у вісімдесятих роках XX століття.

Третій етап - внутрішній контроль у дев'яностих роках XX і на початку XXI століть.

Враховуючи, що даний напрямок досліджень є досить специфічним щодо національної наукової думки, то і розробки з даної проблематики практично відсутні. При дослідженні історичних аспектів розвитку нових форм внутрішнього контролю в Польщі, автор спирався виключно на положення Польських нормативних актів та видання польських науковців.

Метою даної статті є визначення нових форм і видів внутрішнього контролю Польських підприємств та його місця в системі управління.

У сімдесятих роках XX століття (I етап) розвиток внутрішнього контролю в Польщі визначався основними положеннями Постанови Ради Міністрів “Відомчий контроль господарської діяльності підприємств” за № 191 від 10 вересня 1971р. [1]. Згідно цієї постанови основна увага звертається на питання організації та проведення комплексних ревізій і тематичних перевірок діяльності підприємства, як основних форм контролю. Для цього часу актуальною була теза “контроль є інтегральним елементом процесу управління або – однією з важливих функцій управління”.

Одним із недоліків функціонування даної системи внутрішнього контролю було те, що ревізії в основному мали ретроспективний характер, які не могли оперативно впливати на прийняття управлінських рішень.

Для другого етапу розвитку внутрішнього контролю в Польщі (вісімдесятих років XX століття) акцент робився на організацію і функціонування внутрішнього контролю безпосередньо на підприємстві. У Законі “Про підприємство” від 25 вересня 1981р. № 24 [2] зазначено, що система внутрішнього контролю підприємства визначається його статутом, який затверджений загальними зборами працівників.

Згідно постанови Ради Міністрів за № 57 від 23 травня 1983р. “Здійснення контролю через органи адміністрації підприємства” [3], чітко було виокремлено внутрішній контроль як складову організаційної системи підприємства, від внутрішньогосподарського (відомчого) контролю. Ця постанова вимагала від керівника

підприємства створити окремі служби внутрішнього контролю. У той же час внутрішній контроль на підприємствах повинен був здійснюватися за наступними видами: перспективний (стратегічний), оперативний, наступний (ретроспективний).

Орієнтація служби внутрішнього контролю на проведення перспективного і оперативного контролю діяльності підприємства була одним із важливих напрямків подальшого його розвитку. Разом з тим слід відмітити, що і для вісімдесятих років XX століття основними формами контролю все ж залишалися ревізії та тематичні перевірки.

Третій етап розвитку внутрішнього контролю в Польщі (дев'яності роки XX і початок XXI століть) характеризується появою нових форм контролю. Зокрема, аудиту та контролінгу. У період економічних перетворень і запровадження ринкових відносин стала побутувати думка, що для системи внутрішнього контролю повинні бути властиві риси механізму управління підприємством не тільки через функції виконавчого директора, але і через функціональні обов'язки керівників різних служб підприємства, працівників.

У залежності від величини підприємства, його організаційної структури та потреб управління у Польщі активно почав функціонувати інститут внутрішнього аудиту, як у бюджетній сфері, так і в суб'єктах господарської діяльності різних галузей господарства.

У залежності від мети, завдань і предмету внутрішнього аудиту в західній економічній літературі виділяють його різні види (типи) та моделі. Зокрема, польський економіст Б. Куц [4] зауважує, що внутрішній аудит має сенс тоді, коли предметом його дослідження є найбільш суттєві питання і проблеми щодо діяльності підприємства (організації). Одночасно він виділяє такі типи внутрішнього аудиту: фінансовий, операційний (управлінський), аудит відповідності з цілями (стандартами), аудит проектів. Узагальнюючи зазначені типи внутрішнього аудиту, Б. Куц пропонує звернути увагу на:

- 1) аудит системи;
- 2) аудит процесу;
- 3) аудит виробу.

Основною метою аудиту системи є оцінка ефективності системи управління якістю, визначення слабких місць і своєчасне прийняття коригуючих і запобіжних заходів. Предметом цього виду аудиту є всі сфери діяльності підприємства.

Аудит процесів має за мету оцінку ефективності управління всіма видами ресурсів у виробничих процесах. Предметом контролю проведення цього виду аудиту є документація, інструкції, кваліфікація персоналу, середовище реалізації процесу. Одним із різновидів аудиту процесу може бути аудит якості.

Аудит виробу – це оцінка ефективності управління витратами на виробництво окремих видів продукції (робіт, послуг), оцінка якості виробу. Тобто, предметом аудиту може бути конкретний виріб або напівфабрикат, а підставою для його проведення – нормативно-планова документація, інструктивні матеріали, бухгалтерська документація та інші джерела інформації.

У країнах західної Європи різні види (типи) внутрішнього аудиту проявляються у різноманітних формах і моделях. Модель аудиту реалізованого у Франції належить до групи так-званого аудиту романського, в якому звертається більша увага на законність і діючі правила. В англосаксонських моделях внутрішнього аудиту основна увага звертається на ціль і витрати.

Серед економістів Польщі також немає єдиного критерію щодо визначення моделі внутрішнього аудиту. Проте, спостерігається два підходи щодо вирішення цієї проблеми. Перший підхід полягає в дослідженні застосування та дотримання

визначених правил щодо об'єктів контролю (audyt prawidłowości), а другий – дослідження змісту господарських операцій (audyt sprawności).

Одночасно виділяються такі види внутрішнього аудиту:

- 1) Аудит фінансової звітності;
- 2) Аудит в системі управління якістю;
- 3) Маркетинговий аудит;
- 4) Аудит безпеки інформаційної системи.

Запровадження в Польщі різноманітних видів і форм внутрішнього аудиту є однією з вимог Європейського Союзу, з метою підвищення ефективності управління суб'єктами господарювання та раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Саме внутрішній аудит є запорукою зміцнення системи внутрішнього контролю.

Запровадження служби внутрішнього аудиту на підприємствах Польщі передбачало не стільки зміну самої форми контролю, скільки зміну його ролі і функцій. В умовах вільного ринку щоразу меншу роль відіграє інформація про минуле, а зростає вага і значення інформації про майбутнє. Це вимагає від внутрішніх аудиторів зосереджувати більшу увагу на стратегічному (прогнозному) виді аудиту. За таких умов значно змінюється роль і функції самого внутрішнього аудитора.

У польській економічній літературі [4] переважає думка економістів, що система внутрішнього контролю складається з таких елементів:

- 1) середовище контролю;
- 2) оцінка ризику;
- 3) функції контролю;
- 4) інформація і комунікація;
- 5) моніторинг.

Проведені нами дослідження зарубіжної економічної літератури показують дещо інше визначення структури внутрішнього контролю, яка трактується як система, що складається з трьох елементів: контрольна сфера; система бухгалтерського обліку; процедури контролю[5].

Контрольна сфера – це набір характеристик, які визначають службові взаємовідносини, спрямовані для контролю в підприємстві.

Контрольна сфера складається з таких елементів: політика і методи управління; організаційна структура підприємства; діяльність апарату управління; методи розподілу функцій управління та відповідальності; управлінські методи контролю, в тому числі внутрішній аудит; кадрова політика; вплив зовнішнього контролю.

Стан контрольної сфери залежить від стилю роботи керівництва підприємства, його філософії та ефективної системи роз'яснення мети контролю і нагляду за діяльністю працівників.

У структурі внутрішнього контролю важливе місце займає система бухгалтерського обліку. На працівників бухгалтерії покладається не тільки функція обліку, але й функція контролю за здійсненими господарськими операціями.

Процедури контролю – це спеціальні перевірки, які виконують працівники окремих служб підприємства, спрямовані на попередження, виявлення та виправлення помилок у системі бухгалтерського обліку.

Основними напрямками внутрішнього контролю, в тому числі аудиторського, є: реальність господарських операцій; повнота; дозвіл; точність; класифікація; облік; періодизація.

Реальність – це контроль на предмет реєстрації господарських операцій і підтвердження їх первинними документами.

Повнота – всі здійснені господарські операції відображені в системі

бухгалтерського обліку і ні одна не пропущена.

Дозвіл – операції санкціоновані керівником відповідно до політики і прийнятої програми підприємства.

Точність – всі суми точно підраховані і виключають помилку.

Класифікація – господарські операції відображені на відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Облік – облік операції повністю завершений.

Періодизація – операції записані у відповідному періоді.

Вказані напрями контролю можуть змінюватися залежно від потреби управління.

Таким чином, можна зробити висновок: внутрішній контроль, як функція управління, забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, організації, через реалізацію прийнятих управлінських рішень.

Безпосередньо з визначенням поняття суті внутрішнього контролю тісно пов'язана проблема його дієвості та оцінки ефективності.

## Список літератури

1. Uchwała nr. /9/ Rada Ministrów z dnia 10 września 1971 r. W sprawie resortowej kontroli działalności gospodarczej państwowych jednostek organizacyjnych. Monitor Polski 1977, N 36, poz. 185.
2. Ustawa z dnia 25 września 1981 r. O przedsiębiorstwach państwowych. Dziennik Ustaw 1981, N 24, poz. 122.
3. Ustawa nr. 57 Rada Ministrów z dnia 1983 r. “W sprawie wykonywania kontroli przez organy administracji państwowej. Monitor Polski 1983, Nr 22, poz. 124.
4. B.R. Kuc. Audit wewnętrzny. Wydawnictwo menedżerskie PTM, Warszawa 2002. – 463 s.
5. Я.А. Гончарук, В.С. Рудницький. Аудит: Вид. 2-ге, перероблене та доповнене. – Львів: Оріана-Нова, 2004. – 292с.

Раскрыт исторический аспект развития внутреннего контроля в Польше за последние три десятилетия XX столетия. Рассмотрены новые виды и формы внутреннего контроля и их место в системе управления предприятием.

The history aspect of development of internal control in Poland for the last three decades of the XX century is exposed. New kinds and forms of internal control and their place in the system of management by an enterprise are considered.