

- діяльність відділу екологічного моніторингу;
- діяльність ведучого спеціаліста по екологічному моніторингу.

Функції структурного підрозділу екологічного моніторингу можуть бути достатньо обширні. В його веденні знаходяться питання забезпечення безпеки і контролю над екологічним ризиком, а також контролю і забезпечення якості випускаємої продукції. Він формує організаційну структуру управління екологічним ризиком на підприємстві і розробляє основні положення і інструкції, пов'язані з цією діяльністю.

На основі вищеизложеного можна зробити наступні висновки:

1. Екологічний аналіз діяльності підприємства цілорозумно проводити по трьох взаємопов'язаних напрямках: фінансовому, виробничому і екологічному аудиту.
2. Управління екологічним ризиком на підприємстві можна здійснювати по лінії спеціаліста екологічного моніторингу, структурного підрозділу і сукупної діяльності всіх підрозділів підприємства з відділом екологічного моніторингу.

Література

1. Дубовець І. П. Екологічний менеджмент. – Донецьк.: Знання, 2004. – 346 с.
2. Залеский А. Б. Екологічний маркетинг в діяльності підприємства. – К.: Либідь, 2003. – 278 с.
3. Гришин А.С., Усенко О. А. Економіка природопольовання. - К.: Банки і біржі, 2005. – 390 с.
4. Диденко М. М. Підприємство як інструмент природопольовання. – К.: Либідь, 2005. – 412 с.

УДК 657.6 (075.8)

Сметанко О.В.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПЕРЕВІРОК НА ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ

Інтеграція України до Європейського економічного союзу потребує здійснення комплексу заходів спрямованих на приведення аудиторської нормативно-законодавчої бази у відповідність до міжнародних вимог і стандартів.

Організація, розвиток, а також проблеми аудиту знайшли висвітлення у працях українських вчених та зарубіжних економістів: Р. Адамса [1], А. Аренса [2], Д. Кармайкла [3], О. Петрика [4], Дж. Робертсона [5], В. Савченко [6].

Аналіз чинних міжнародних положень і стандартів аудиту [7, с. 107-291] показав, що, основні положення цих нормативів не висчерпують коло питань, з якими зустрічаються, з одного боку, українські аудиторі, а з другого, - бухгалтері. В них розкрито тільки ключові моменти, необхідні для проведення аудиту, що, в свою чергу, не дає змогу аудиторам чітко виділяти основні напрями, стадії та етапи проведення аудиторських перевірок. Тому їх використання, незважаючи на всі позитивні сторони, не дає українським аудиторам єдиних методологічних рекомендацій що до організації проведення аудиту.

Так, український економіст О. Петрик пропонує аудиторським фірмам на початковій стадії роботи з клієнтами здійснювати організацію проведення перевірок у площині договірних відносин [4, с. 71-132]. На нашу думку, такий підхід дає змогу аудиторам провести різноманітні засоби ще на стадії організації договірних відносин, а це в свою чергу дасть змогу підвищити якість аудиторських перевірок на різних стадіях проведення аудиту на підприємстві.

Вивчення та аналіз наукової літератури дали змогу дійти висновку, що існуючі методичні рекомендації [7] і наукові дослідження з організації проведення аудиторських перевірок з урахуванням специфіки окремих галузей народного господарства висвітлено недостатньо. Недостатній рівень розробки теоретичних і практичних питань з організації аудиту зумовив необхідність уточнення основних стадій проведення аудиторських перевірок.

Основна мета статті полягає в удосконаленні та наданні методичних рекомендацій з організації проведення аудиторських перевірок.

Для досягнення визначеної мети поставлені такі завдання:

- критично оцінити діючу методіку з організації проведення аудиторських перевірок на підприємствах;
- внести пропозиції щодо удосконалення організації аудиту на підприємствах різних форм власності.

Визначення основних напрямів підвищення якості аудиторських перевірок залежить від її організації на різних стадіях проведення аудиту на підприємстві.

Організація аудиторської перевірки є досить трудомістким процесом, що потребує від аудитора знання безлічі нормативних та інструктивних матеріалів, а також особливостей обліку на підприємствах що перевіряються. Тому до початку документальної перевірки аудиторю потрібно визначити ступінь надійності та репутацію потенційного клієнта, а також вивчити організаційні особливості ведення обліку на підприємстві, специфічні види розрахунків та їх відображення на рахунках обліку та у облікових регістрах.

З метою систематизації даних про потенційних і діючих клієнтів, на організаційній стадії роботи з клієнтом пропонуємо створювати робочу картотеку. Використання картотеки дасть змогу аудиторським фірмам проводити систематизацію клієнтів за різними класифікаційними ознаками, а це, в свою чергу, допоможе отримувати більш повну інформацію про ступінь надійності, ділової й економічної репутації суб'єкта господарювання. Для вирішення питання систематизації клієнтів аудиторській фірмі пропонуємо здійснювати їх класифікацію за такими групами:

Постійні клієнти. До цієї групи варто відносити суб'єктів господарювання які протягом тривалого періоду часу обслуговуються аудиторською фірмою, та мають надійну репутацію, як з економічної, так і з юридичної точки зору.

Потенційні клієнти. До цієї групи пропонуємо включати організації, яким аудиторська фірма планує надавати аудиторські послуги.

Одноразові клієнти. До цієї групи рекомендуємо відносити ті організації, що отримують одноразові інформаційно-консультативні послуги. За певних умов ця група клієнтів може перейти або до групи постійних, або до групи небажаних клієнтів.

Небажані клієнти. До цієї групи варто відносити потенційно небезпечних клієнтів або клієнтів з високим ступенем ризику - організації, які мають значні економічні чи юридичні порушення.

Поряд з виділенням груп клієнтів пропонуємо на кожного клієнта аудиторській фірмі відкривати особову картку клієнта.

Використання особової картки клієнта та робочої картотеки потрібно для:

- 1) підбору кадрів і визначення рівня підготовленості та компетентності персоналу аудиторської фірми при розгляді й розкритті галузевих особливостей ведення обліку, а також для визначення чисельності зовнішніх фахівців (експертів), необхідних для якісного проведення аудиторської перевірки;
- 2) надання певної інформації зовнішнім користувачам, у тому числі контролюючим органам, про клієнта, в тому разі, якщо це не суперечить законодавству і чинним стандартам і нормам аудиту;
- 3) визначення періодів проведення аудиту, обсягів вибірки і базових напрямів, за якими проводилась перевірка, з метою встановлення основних упущень, пов'язаних з веденням обліку;
- 4) оцінки діючих клієнтів. При роботі з клієнтами аудиторські організації повинні не тільки уважно ставитися до їх вибору, а й періодично оцінювати діючих клієнтів. У тому разі, якщо клієнт не виконує своїх зобов'язань, аудиторській організації доцільно розглянути питання про припинення співпраці з ним.

Застосування на практиці особової картки клієнта дасть змогу аудиторським фірмам спростити роботу з картотекою з урахуванням етичних норм і стандартів аудиту. Тому при роботі з клієнтами особливе місце має бути відведене розробці процедур з добору клієнтів.

Процедури слід розробляти й оформлювати не тільки з економічного, а й з етичного погляду. Тобто при розробці внутрішньфірмової методики складання таких процедур треба проводити чітке розмежування клієнтів, яким можуть бути надані аудиторські послуги, а яким необхідно аргументовано відмовити. Тому для визначення ступеня надійності клієнта як суб'єкта економічної діяльності рекомендуємо використовувати заздалегідь складений перелік основних запитань, необхідних при первинній роботі з потенційним клієнтом.

Аналіз вітчизняних літературних джерел аудиту показав, що основним їх недоліком є розмите визначення стадій і етапів, пов'язаних з організацією і методикою проведення аудиторської перевірки. Вивчення чинних стандартів аудиту [7] дало нам змогу виділити основні стадії та етапи проведення як загального аудиту системи обліку, так і аудиту витрат (рис. 1).

Кожна стадія аудиту розбита на основні етапи, на кожному з них розглядається і вирішується визначене коло питань та завдань.

Розглянемо та аргументуємо кожну з виділених стадій проведення аудиторської перевірки витрат:

1. Ознайомлювальна стадія. На цій стадії на різних її етапах відбувається встановлення ділових стосунків з потенційним клієнтом:

- етап встановлення контакту з потенційним клієнтом. На цьому етапі вирішується низка питань, а саме: оформлення листа-пропозиції про проведення аудиту (надання аудиторських послуг); уточнення юридичної адреси клієнта зіставленням отриманої інформації в податкових і статистичних службах.
- ознайомлювальний етап передбачає розв'язання таких питань: отримання інформації про ділову та

економічну репутацію потенційного клієнта; з'ясування, ким, коли і за якими напрямами проводилися аудиторські перевірки; отримання інформації про реальний стан справ і ділову надійність клієнта в аудиторській організації, що займалася його обслуговуванням; отримання копії установчих документів; проведення збору додаткової інформації, яка може бути корисною для аудиторської фірми для оцінки потенційного клієнта.

- етап організації договірних стосунків передбачає вирішення таких завдань: визначення основного переліку аудиторських послуг, необхідних клієнту, а також з'ясування причини надання визначеного спектра аудиторських послуг; встановлення повноваження і статусу аудитора на момент проведення аудиторської перевірки; визначення права доступу до облікової інформації та інших фінансових і юридичних документів; укладання (оформлення) договору про надання аудиторських послуг.

2. Організаційно-підготовча стадія включає такі етапи здійснення аудиту.



Рис. 1. Основні стадії проведення аудиту

- етап планування аудиту. Цей етап аудиторської перевірки припускає вирішення низки загальних, а також додаткових організаційно-технічних питань і визначення строків проведення перевірки та специфіки діяльності й чисельності фахівців, необхідних для її проведення; отримання даних про посадові обов'язки та кваліфікацію службовців, на яких покладено ведення обліку і складання звітності; одержання копії документів про облікову політику замовника; отримання копії первинних документів, облікових регістрів і форм звітності. Цей етап аудиторської перевірки спрямований на підготовку бази для проведення аудиту, а також висновку угоди про надання визначеного обсягу аудиторських послуг. Отримані на цьому етапі дані можуть бути використані аудитором для визначення обсягу аудиторських процедур і оцінки ризику.

- етап визначення основних напрямів проведення аудиту передбачає вирішення низки питань, пов'язаних з: виділенням переліку продукції (робот, послуг, товарів), які надає замовник; визначенням центрів відповідальності та покладених на них функцій; виділення основних напрямів облікової політики організації.

- етап розробки програми проведення аудиту. На цьому етапі передбачено виділення основних напрямів, за якими необхідно здійснювати аудиторську перевірку із зазначенням строків її проведення.

- етап розробки і затвердження робочих документів - етап, на якому здійснюють розробку робочої документації аудитора з урахуванням специфіки діяльності організації. У розроблених документах на наступних стадіях проведення аудиту мають знайти відображення аудиторські докази та судження.

3. Стадія проведення аудиту виконує низку функцій, які розкриваються безпосередньо на визначених етапах проведення аудиторської перевірки.

- етап ознайомлення із системою обліку і внутрішнього контролю на підприємстві, що перевіряється, передбачає вирішення таких завдань: здійснення оцінки ефективності системи внутрішнього контролю; з'ясування, хто реально впливає на прийняття управлінських і фінансових рішень; визначення ступеня впливу на систему обліку зовнішніх і внутрішніх чинників.

- етап розробки та затвердження аудиторських процедур - етап, на якому доцільно здійснювати розробку таких процедур: визначення мети, функцій і призначення процедури; вибір робочих процедур. Вибір і використання аудиторських процедур дає змогу: встановити чинники, які були причиною перекручування даних в облікових регістрах і формах звітності; виділити основні напрями в обліку, що потребують від аудитора особливої уваги; провести тестування та аналіз діючої системи обліку з метою отримання відповідей за конкретними напрямами обліку та аудиту. Етап розробки аудиторських процедур

має велике значення як на початковій, так і на завершальній стадії проведення аудиту. Насамперед це пов'язано з тим, що від того, наскільки правильно розроблені та застосовані аудиторські процедури, залежить процес аудиторських суджень і збір доказів, а це, в свою чергу, безпосередньо впливає на ступінь виявлення помилок або на обсяг обробленої облікової інформації.

- етап визначення (вибору) методів проведення аудиту. Цей етап аудиторської перевірки прямо залежить від етапу розробки аналітичних процедур. Залежність зумовлена низкою чинників, а саме: ступенем автоматизації облікового процесу; можливостями використання комп'ютерної техніки при проведенні аудиту; особливостями ведення обліку; методами проведення аудиту.

- етап обробки облікової інформації відрізняється тим, що на ньому залежно від обраних методів і процедур проведення перевірки та обробки облікової інформації відбувається узагальнення, систематизація й безпосередня обробка облікових регістрів та первинної облікової документації.

- етап збору аудиторських доказів. На цьому етапі здійснюється: зіставлення розрахункових даних з фактичними показниками; перевірка правильності відображення операцій на рахунках обліку; перевірка правильності оформлення облікової документації; перевірка додержання нормативно-законодавчих актів; перевірка конкретно виділених аспектів аудиту.

Визначивши питання, пов'язані із збором аудиторських доказів, пропонуємо проводити збір і обробку облікової інформації за такими напрямками: за центрами відповідальності або виділеними структурними підрозділами; за видами продукції (робот, послуг); за ступенем і порядком віднесення статей витрат на собівартість продукції (робот, послуг); за основними калькуляційними напрямками та розрахунковими процедурами контролю, що застосовуються, за поведінкою витрат і їх розміром.

Дані, отримані на цьому етапі аудиту, є основним носієм інформації, необхідної для проведення заключної стадії аудиту.

4. Заключна стадія. На цій стадії здійснюється узагальнення зібраних аудиторських доказів і аудиторських суджень через визначення рівня їх суттєвості, систематизації та групування з подальшим формуванням методичних рекомендацій з ведення обліку в аудиторському висновку.

Дослідження цієї стадії аудиту дало змогу виділити такі етапи проведення аудиту:

- етап систематизації та групування робочих документів.
- етап систематизації та групування аудиторських доказів.
- етап визначення рівня суттєвості аудиторських суджень і доказів.
- етап формування та узагальнення аудиторських суджень і доказів з метою складання аудиторського висновку.

На заключній стадії аудиту здійснюється формування аудиторського висновку. На цій стадії нами виділено основні організаційно-технічні питання, що має вирішити аудитор, зокрема: порядок документування основних подій і результатів аудиторської перевірки; виділення основних недоглядів і недоліків, що, на думку аудитора, впливають на організацію обліку та проведення аудиту; формування папок і узагальнення в них результатів аудиторської перевірки; всебічна характеристика реального стану фінансової звітності організації; підготовка листа і методичних рекомендацій за результатами перевірки.

Аудиторський висновок повинен містити аналіз і оцінку відповідності складеної фінансової та управлінської звітності розробленій обліковій політиці та стандартам аудиту. Аудитор здійснює оцінку висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів. Підсумком оцінки стає формування в письмовій формі рекомендацій щодо ведення обліку і фінансової звітності відповідно до пунктів перевірки з подальшим їх групуванням згідно з вимогами, що ставляться до складання аудиторського висновку.

Наведені стадії та етапи проведення аудиту можна легко адаптувати під конкретні цілі й завдання, поставлені перед аудиторською організацією.

Дослідження автором організації та проведення аудиторських перевірок на підприємствах різних форм власності, дають змогу дійти наступних висновків:

- організація аудиторської перевірки має здійснюватися через визначення ступеня надійності, репутації потенційного клієнта, а також організаційних особливостей ведення обліку на підприємстві, що перевіряється;
- з метою систематизації даних про потенційних і діючих клієнтів аудиторській фірмі на організаційній стадії роботи з клієнтом запропоновано створювати робочу картотеку клієнтів;
- використання у практичній діяльності запропонованих етапів проведення аудиту дозволить мінімізувати аудиторський ризик;
- аналіз міжнародних стандартів аудиту свідчить, що основним їх недоліком є розмите визначення

стадій і етапів, пов'язаних з організацією і методикою проведення аудиторської перевірки.

Література

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер.с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Соколов Я.В. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.
3. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ. 1995. – 527 с.
4. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
5. Робертсон Дж. Аудит // Пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
6. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
7. Международные стандарты аудита и Кодекс этики профессиональных бухгалтеров (1999). – М., 2000. – 699 с.

УДК 65.012

Рывкина О.Л.

СТРУКТУРА МЕХАНИЗМА УПРАВЛЕНИЯ РЕАЛИЗАЦИЕЙ СТРАТЕГИИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Управление реализацией стратегии предприятия представляет собой процесс, которому свойственна определенная специфика, отличающая его от процесса управления текущей деятельностью. Такая специфика находит отражение не только в управленческих функциях, но и субъектах их выполнения, взаимосвязях между этими субъектами, используемых ими управленческих технологиях и технических средствах управления – во всем том, что образует организацию управления. Поэтому одним из основных условий достижения долгосрочных целей развития предприятия является организация управления процессом реализации стратегии, предполагающая взаимную увязку и согласование всех ее элементов.

В исследованиях многих отечественных и зарубежных авторов достаточное внимание уделяется лишь отдельным элементам организации управления реализацией стратегии, которые рассматриваются изолированно друг от друга, - организационной структуре управления, плану действий, мониторингу промежуточных результатов реализации стратегии.

Избирательный характер освещения элементов организации управления реализацией стратегии, а также неизученность аспектов, отражающих специфику взаимосвязи между ними, не позволяют достичь соответствия элементов организации управления друг другу. Решение такого рода проблем в теории управления осуществляется посредством формирования и функционирования механизмов управления. Поэтому целью данной статьи является изучение структуры механизма организации управления реализацией стратегии на предприятии (МОУРС).

В экономической литературе рассматривается механизм управления, представляющий собой сложную категорию, которая объединяет [2, с. 113]: цели управления; критерии управления; факторы управления (элементы объекта управления и их связи, на которые осуществляется воздействие в интересах достижения поставленных целей); методы воздействия; ресурсы управления. При этом в качестве исходных элементов формирования любого механизма управления рассматривают конкретный объект управления и цель трансформации состояния или деятельности этого объекта.

В качестве объекта управления МОУРС целесообразно рассматривать все элементы организации управления реализацией стратегии (рис. 1).

Первым элементом объекта управления рассматриваемого механизма является программа управления. Поскольку программа – это содержание и план деятельности, работ [3, с. 1075], в контексте управления реализацией стратегии, под программой управления логично понимать совокупность взаимосвязанных планов стратегических, тактических и оперативных действий для менеджеров всех уровней управления. Чем выше уровень управления, тем более общий характер носят действия, образующие программу управления. Так, программа управления для менеджеров высшего управленческого уровня представляет собой план стратегических действий, охватывающий весь период достижения долгосрочных целей развития предприятия.

Его выполнение подразумевает реализацию комплекса функциональных стратегий, каждая из которых представляет собой совокупность групп инвестиционных проектов определенной функциональной направленности. Программа управления для менеджеров среднего звена объединяет совокупность тактических действий, рассчитанных на реализацию в среднесрочном периоде. Каждое