



Сметанко Олександр Васильович,
к.е.н., доцент,
завідувач кафедри «Облік і аудит»

657.631:338.432 (075.8)

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ДІЯЛЬНОСТІ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ

Інтеграція українських підприємств в Європейський Союз і вкладення іноземних інвестицій у вітчизняні підприємства зумовило створення великих акціонерних товариств (АТ), які мають складну структуру управління. Складність управління акціонерними товариствами обумовлена тим, що у рамках однієї організації об'єднується ряд дочірніх підприємств, які мають сталу структуру управління, територіальне розташування і, як правило, здійснюють різні види економічної діяльності.

Наведені передумови призводять до того, що складна організаційна структура породжує розрізненість в політиці управління бізнес-одинацями, що у свою чергу спричиняє до певних негативних наслідків, які з одного боку, знижують ефективність роботи акціонерного товариства, а, з іншого боку, порушують бізнес-стратегію розвитку організації. Це обумовлює необхідність пошуку нових систем і методів управління, які дозволяють керівництву АТ здійснювати моніторинг ефективності і надійності існуючих в організації систем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю і корпоративного управління.

Упровадження внутрішнього аудиту в акціонерні товариства України дозволяє мінімізувати підприємницький ризик і є одним з ефективних засобів внутрішньогосподарського контролю, планування, управління і прогнозування діяльності АТ.

Саме тому на сучасному етапі внутрішній аудит стає ключовим елементом, який дозволяє організувати ефективну систему управління АТ. Слід зазначити, що впровадження у діяльність АТ служби внутрішнього аудиту (СВА) потрібно розглядати індивідуально для кожного суб'єкта господарської діяльності тому що усі економічні суб'єкти мають відмінність в цілях, стратегії, пріоритетах, організаційній структурі, особливостях управління, системі делегування повноважень і ротатції персоналу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій з питань організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України показав що необхідно провести подальші дослідження у цьому напрямі. Це обумовлено тим, що в роботах українських економістів і вчених, серед яких слід виділити Каменську Т.О. [1], Карпунь І.Н. [2], Лагно Н. А. [3], Машталєра Г.П. [4], Пецьковича М.Д. [5], Чуєнкова А. Є. [6], досліджуються і розкриваються лише загальні питання, пов'язані з необхідністю впровадження внутрішнього аудиту в систему управління АТ.

На нашу думку найбільш ґрунтовно питання, пов'язані з організацією діяльності служби внутрішнього аудиту розглянуті російським економістом Соколовим Б.Н. [7, С. 224–227] Позитивною стороною в роботі цього автора є те, що він виділяє основні напрями, завдання і підходи до організації діяльності служби внутрішнього аудиту. Слід відмітити те, що зазначений автор не досить повно та повно розкриває питання, пов'язані з нормативно-законодавчим забезпеченням внутрішнього аудиту і розробкою рекомендацій, спрямованих на організацію та регламентацію роботи СВА.

Дослідження нормативної бази України вказує на те, що питання, пов'язані з організацією внутрішнього аудиту в АТ і його складового елементу - служби внутрішнього аудиту - регулюються Законом України «Про господарські товариства» [8], а також методичними рекомендаціями з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах [9]. Слід зазначити те, що дані нормативні документи не дають повного визначення ролі, місця та особливостей організації діяльності СВА в АТ. Саме тому наведені вище обставини вимагають вивчення зарубіжного і вітчизняного досвіду з метою подальшого регулювання зазначених питань в науковій літературі і законодавчих актах України.

Метою статті є розкриття ключових питань організації діяльності внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України.

Для досягнення поставленої мети виділені наступні завдання: розкрити основну мету, функції, принципи та вимоги щодо організації діяльності СВА в АТ.

У системі управління акціонерним товариством внутрішній аудит займає центральне місце і спрямований на забезпечення ефективності управління на основі надання голові правління і засновникам, достовірної та придатної для використання інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Саме тому ефективність системи управління АТ може підвищуватися за допомогою незалежного систематизованого і послідовного підходу до оцінки ефективності процесів управління, а також комплексного охоплення основних функціональних напрямів (елементів) діяльності суб'єкта господарювання.

Внутрішній аудит в системі управління акціонерним товариством залежно від цілей і завдань складається з наступних елементів:

1. Стратегічний внутрішній аудит - охоплює області стратегічного планування і інвестиційної діяльності суб'єкта господарювання;
2. Внутрішній аудит корпоративного управління - спрямований на оцінку відповідності процедур і методів внутрішнього управління акціонерним товариством (взаємозв'язаних організацій), його цілям, а також можливості їх удосконалення за допомогою розвитку системи управлінського обліку;
3. Операційний внутрішній аудит спрямований на вирішення питань, пов'язаних з виробничою діяльністю організації - оперативним плануванням та вибором оптимальних систем управління;
4. Кадровий внутрішній аудит - спрямований на оцінку ефективності управління персоналом, формуванням вимог до професійної компетентності працівників та ін.;
5. Внутрішній аудит фінансової звітності - спрямований на регулювання і контроль системи бухгалтерського обліку.

Розглянуті елементи можуть доповнюватися і змінюватися залежно від цілей і завдань, які покладено на службу внутрішнього аудиту.

На нашу думку, основною метою роботи СВА є надання голові правління АТ об'єктивної і своєчасної інформації про фактичне виконання поставлених перед різними структурними підрозділами і дочірніми організаціями АТ поточних і стратегічних цілей та завдань.

Для досягнення цієї мети СВА повинна виконувати наступні функції:

- брати участь в розробці і контролі за виконанням бізнес-планів і регламентів, спрямованих на довгострокове і перспективне розв'язання цільових завдань АТ;
- здійснювати розробку системи показників і методичних рекомендацій, які дозволять своєчасно проводити діагностику потенційного банкрутства (кризового стану) АТ;
- здійснювати комплексні заходи, спрямовані на підвищення ефективності та надійності систем обліку, контролю та управління;
- розробляти та впроваджувати комплексні антикризові заходи в систему управління підприємством;
- формувати антикризову стратегію та програми розвитку АТ на коротко- та довгострокові періоди.

Слід звернути увагу на те, що організація діяльності служби внутрішнього аудиту повинна бути спрямована на виконання наступних основних контрольних-аналітичних функцій, а саме: оцінка діяльності структурних підрозділів АТ; оперативний моніторинг; оцінка діяльності систем обліку і контролю; оцінка якості інформації і інформаційно-аналітичних зв'язків; незалежна внутрішня експертиза корпоративної звітності (фінансової, статистичної, податкової) та ін.

У рамках реалізації розглянутих функцій, СВА вирішує наступні основні завдання:

1. Проведення незалежної від інших служб АТ перевірок, спрямованих на:
 - перевірку засновницьких документів на легітимність та відповідність чинним нормативним актам України;
 - контроль і незалежну експертизу існуючих в АТ систем бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю та корпоративного управління;
 - перевірку активів підприємства на їх реальну наявність, достовірність визначення вартості і ефективність їх використання;
 - проведення комплексного аналізу фінансово-господарської діяльності організації;
 - розробка і надання обґрунтованих пропозицій щодо поліпшення організації системи контролю, бухгалтерського обліку і управління АТ;

організацію підготовки до зовнішніх перевірок та ін.;

2. СВА за допомогою існуючих методів та систем впливу формує інформаційне середовище, яке має бути достатнім для проведення перевірок. Ці умови досягаються за рахунок виконання наступних завдань:

високої якості і повноти внутрішньофірмових стандартів та положень щодо організації діяльності СВА;

впровадження системи цільових показників розвитку функціональних сфер бізнесу;

дотримання системи внутрішньофірмових ключових показників ефективності;

3. Сприяє становленню і розвитку управлінського обліку;

4. Вносить рекомендації пов'язані з впровадженням корпоративних автоматизованих систем управління або їх удосконаленням;

5. Розробляє і удосконалює методичний інструментарій інформаційно-аналітичної діяльності з урахуванням виробничо-господарської специфіки головного підприємства та його дочірніх одиниць;

6. Здійснює перевірки діяльності дочірніх організацій і структурних підрозділів, які входять до складу акціонерного товариства;

7. Розробляє методичні і інформаційні матеріали, які містять позитивний і негативний досвід, отриманий в ході проведення внутрішнього аудиту з подальшим наданням даних зацікавленим особам;

8. Розробляє і здійснює плани заходів, спрямовані на подальший контроль за впровадженням рекомендацій, сформованих на підставі попередніх перевірок;

9. Здійснює спільно з працівниками СВК планові і позапланові перевірки за найбільш значимими статтями балансу і фінансової звітності;

10. Проводить незалежну експертизу рівня комерційних ризиків та ін.

Виходячи з наведених вище функцій і завдань до СВА пред'являються наступні організаційні вимоги:

1) діяльність СВА визначається затвердженим річним планом, узгодженим із загальною стратегією і планом розвитку АТ;

2) комплексні перевірки діяльності структурних підрозділів і дочірніх організацій здійснюються СВА за рішенням голови правління АТ або згідно затвердженого плану, але не менше одного разу у звітному році перед ухваленням рішень про затвердження або внесення змін у стратегію чи плани розвитку АТ;

3) діяльність СВА має бути регламентована внутрішньофірмовими стандартами і положеннями;

4) проведення перевірок повинно бути детально сплановано за рахунок впровадження та затвердження в АТ стратегії, плану, а у разі потреби і детальних планів організації роботи СВА;

5) СВА повинна керуватися МСА з метою використання загальноприйнятих процедур і методів проведення аудиту;

6) оцінка діяльності СВА здійснюється за допомогою груп критеріїв, які відображають специфіку проведення внутрішнього аудиту в корпораціях;

7) СВА повинна моделювати такі ситуації та передумови за яких будь-які відхилення в діяльності АТ спонукають працівників організації до усунення недоліків і подальшого їх недопущення;

8) недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи;

9) вимога зацікавленості адміністрації, спрямована на особисту і неупереджену зацікавленість посадовців в роботі СВА;

10) вимога прийнятності методології внутрішнього контролю, спрямована на раціональний розподіл завдань і контрольних функцій між СВК і СВА;

11) вимога безперервності розвитку і вдосконалення. Кожна система управління АТ через певний період часу повинна зазнавати певні зміни і переглядатися з урахуванням внутрішніх і зовнішніх чинників, які оказують безпосередній вплив на систему корпоративного управління;

12) вимога пріоритетності. Служба внутрішнього аудиту повинна виділити найбільш пріоритетні напрями, пов'язані з організацією і методикою проведення внутрішнього аудиту;

13) виключення непотрібних етапів та процедур в проведенні контролю. Ця вимога спрямована на організацію раціонального проведення процедур з метою мінімізації трудовитрат аудиторів і витрат, пов'язаних з функціонуванням СВА;

14) вимога одиничної відповідальності, спрямована на чіткий розподіл функцій і центрів відповідальності між СВА, управлінським і виробничим персоналом АТ, а також його структурними підрозділами;

15) вимога потенційного функціонального заміщення, спрямована на виконання контрольних, аналітичних і процедур по суті за умов заміщення одного внутрішнього аудитора іншим під час проведення перевірок;

16) вимога регламентації, спрямована на формування внутрішньої документації і стандартів внутрішнього аудиту, які дозволяють контролювати діяльність СВА.

Дотримання розглянутих принципів функціонування внутрішнього аудиту є основним критерієм його ефективності.

Слід зазначити, що до організації роботи СВА можуть застосовуватися наступні критерії:

1) критерії, спрямовані на формування загальної оцінки впливу діяльності СВА на результативні інтегральні показники роботи АТ і економічного ефекту за рахунок дотримання закону синергізму;

2) локальні критерії, спрямовані на оцінку впливу роботи СВА на результативні показники, як організації в цілому, так і окремо взятих структурних підрозділів (дочірніх організацій);

3) функціональні критерії, спрямовані на формування оцінки економічної ефективності і результативності окремих структурних підрозділів АТ за рахунок впровадження точкових рекомендацій СВА;

4) додаткові критерії - враховують міру повноти охоплення перевірками СВА окремих облікових напрямів, систематичність перевірок і методичне забезпечення контрольних і аналітичних процедур.

Розглянуті вище критерії можуть бути розширені і деталізовані залежно від цілей і завдань, які ставляться перед СВА. У свою чергу виділені критерії дозволяють отримати наступні оцінки: якісні оцінки – ґрунтуються на використанні рейтингових показників, які переводяться у бальні оцінки;

кількісні оцінки – ґрунтуються на переведенні результатів роботи СВА в єдиний грошовий показник. Прикладом цієї оцінки може служити величина економії грошових коштів або активів підприємства та величина вартісного ефекту після впровадження плану заходів представлених СВА.

Слід зазначити, що організація роботи СВА може вважатися ефективною за умови дотримання наведених у статті принципів і за умов перевищення значення показника її результативності над її вартістю.

Одержані результати свідчать про досягнення поставленої мети і дають змогу зробити висновок, що:

1. Передумови створення СВА обумовлені двома незалежними чинниками:

нормативно-законодавчим регулюванням;

наявністю багаторівневої системи управління АТ, контрольного середовища, яке вимагає посилення, на різних стадіях його діяльності;

2. Організаційні передумови створення СВА обумовлені:

відсутністю реально існуючого регламентованого органу внутрішнього контролю на будь-якому рівні організаційної структури АТ;

наявність розроблених внутрішніх регламентів роботи структурних підрозділів АТ, які вимагають створення аналітичних і контролюючих органів;

3. Служба внутрішнього аудиту має бути структурована таким чином, щоб сприяти реалізації завдань організації;

4. У рамках процесу управління акціонерним товариством внутрішній аудит виступає ефективним механізмом внутрішнього контролю в системі управління АТ.

Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її значимість, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті.

Питання, які розглянуті автором у статті потребують подальшого вивчення в частині розробки стандартів та методичних рекомендацій стосовно організації роботи служби внутрішнього аудиту.

Література

1. Каменська Т.О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту / Т.О. Каменська // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. – Випуск III (39). Економічні науки. 2010 – С.301–307.

2. Карпунь І.Н. Аудит в системі антикризового управління підприємством / І.Н. Карпунь // Науковий вісник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.3. – 312С. 179 – 186.

3. Лагно Н. А. Организация внутреннего аудита в холдинговых компаниях / Н.А. Лагно // *Научный вестник. Финансы, банки, инвестиции*. – 2009. – № 2. – С. 56–57.
4. Машталяр Г.П. Суть та організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Г.П. Машталяр // *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. – Випуск III (39). Економічні науки. 2010 – С.314–318.
5. Пецкович М.Д. Внутрішній аудит на машинобудівних підприємствах: організація та доцільність здійснення / М.Д. Пецкович // *Научный вестник НЛТУ України: Збірник науково-технічних праць*. – Львів : РВВ НЛТУ України. – 2009. – Вип. 19.5. – 308 с. – С.218–224.
6. Чуєнков А. Є. Створення служби внутрішнього аудиту як суб'єкта внутрішньогосподарського контролю / А. Є. Чуєнков // *Економічний Часопис - XXI* (2010) №9 – 10 – С.58-62
7. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б.Н. Соколов– М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с.
8. Постанова «Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади від 28 вересня 2011 р. N 1001 // *Офіційний вісник України* від 07.10.2011, № 75, стор. 77.
9. Офіційний сайт Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку «Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах» від 19.09.2011 [Електронний ресурс] – Режим доступу:
http://www.ssmsc.gov.ua/press/news/dkcpfr_pidgotuvala_metodichni_rekomendaciyi_z_organizaciyi_vnutrishnogo_auditu

Рецензент д.е.н., професор С.П. Наливайченко