

1.6 Позиція внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю при формуванні організаційно-економічної діяльності підприємства

Внутрішній контроль традиційно покликаний: оцінити надійність системи обліку; підтвердити дотримання закону; безпеку та ефективність використання активів; ефективне використання власних і позикових ресурсів. Необхідно також проаналізувати систему управління ризиками в сучасних умовах та визначити очікувані напрямки їх зниження; визначити відповідність системи менеджменту принципам корпоративного або іншого напрямку управління; гарантує, що використовувані інформаційні технології задовольняють нагальні інформаційні потреби.

Вивчаючи питання організації внутрішнього аудиту та його ролі в системі обліково-контрольного забезпечення, сутності та змісту облікової політики, теоретичних і практичних аспектів використано дослідження зарубіжних та вітчизняних учених, які проаналізували окремі аспекти цієї теми. У тому числі А. Файоль, Е.А. Арене, Дж. К. Лоббек, Р. Адамі, Ф.Л. Дефліз, Дж. Фостер, Ч.Т. Хорнгрен, М.Б. Хірш, Д.Р. Кермайл, М. Беніс, Дж. Робертсон, Я.В. Соколова, В.В. Бурцева, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Л.В. Гуцаленко, Л.В. Дикань, Є.В. Калюга, М.М. Коцупатрий, Я. І. Мулик, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.О. Шевчук та ін.

Слід підкреслити, що сучасна система внутрішнього контролю має базуватися не лише на порівняльному аналізі фактичної ситуації та плану, а й орієнтуватися на відповідність результату вимогам ринку (бенчмаркінг із середнім ринком та еталонним підприємством). Налагоджена таким чином система внутрішнього контролю дає змогу забезпечити обґрунтованість існуючої системи управління та управлінських рішень і відповідність існуючим вимогам ринку та законодавства.

Традиційно важливим завданням системи управління і водночас внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) є обґрунтування вибору продукції (послуг), виробництва (поставка) якої є вигідною для підприємства, за

якою ціною ви пропонуєте свою продукцію (послуги) на ринку, якими ресурсами (основними, матеріальними та трудовими) і з якими джерелами фінансування, щоб результати вашої виробничо-комерційної діяльності відповідали фінансовій стратегії та строкам [74].

Ефективна система управління - це система, яка веде до відповідних аналітичних і перспективних завдань підприємства. Створення можливості для суб'єктів господарювання: ефективно управляти виробництвом, обсягом реалізації, асортиментом (структурою), прибутками та витратами; раціонально використовувати основних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; застосування оптимального та активного стилю керівництва як в цілому, так і для підрозділів на основі довгострокових прогнозів і планів, із суворим контролем керівництва над ключовими питаннями та наданням начальникам структурних відділів повноваженням вирішувати менш важливі проблеми.

Ефективність внутрішнього контролю безпосередньо залежить від якості та повноти використовуваної інформації, причому важливу роль відіграє використана методологія контролю та етапи її здійснення. Загалом система внутрішнього контролю складається з наступних послідовних етапів:

1. Оцінка та аналіз: - організаційно-розпорядчої документації підприємства, яка регулює облікову та фінансову діяльність (положення, інструкції, накази);

- форм фінансового та оперативного обліку та звітності (фінансова звітність, аналіз рахунків; інформація про динаміку та структуру витрат, звіти про обсяги реалізації, звіти про стан запасів у цілому, оборотних коштів, розшифровка дебіторської заборгованості та кредиторів);

2. Розробка рекомендацій щодо підвищення ефективності функціонування обстежуваного об'єкта [75].

Крім того, необхідно проаналізувати склад і структуру ресурсів формування оборотного капіталу; співвідношення часток активів в обігу різного рівня ризику. Необхідно оцінити динаміку та структуру запасів. Переглядається облікова політика підприємства та її зміни за останні роки.

Система внутрішнього контролю також оцінює: динаміку, структуру та якість прибутку до оподаткування; сукупний фінансовий результат за період та фактори, що вплинули на його вартість; показники, що впливають на зміну товарообігу (обсяг і структура реалізації, собівартість виробництва та структура реалізованої продукції, операційний леверидж) тощо.

Оптимальну динаміку фінансових результатів діяльності характеризують показники: рентабельність (доходність) реалізації продукції, капіталу (або фінансового зростання); коефіцієнт оборотності капіталу (коефіцієнти та час обороту).

Система внутрішнього контролю як одна з функцій управління ґрунтується на тому, що вона включає комплекс організаційних заходів, методів, процедур, які здійснюються суб'єктами внутрішнього контролю з метою забезпечення збереження активів, забезпечення чіткого розмежування прав та обов'язків працівників, впорядкована та ефективна робота Товариства. Оцінка обґрунтованості та доцільності прийнятих управлінських рішень, виявлення відхилень і несприятливих ситуацій на основі поставлених цілей.

Цілі визначають, яких результатів хоче досягти керівництво організації. Внутрішній контроль характеризується кількома способами, але найчастіше його представляють як процес, який використовується керівництвом, та іншими управлінським персоналом для прояву впевненості у досягненні цілей у відповідних сферах. Найважливіші області включають:

- надійність у поданні фінансової інформації та фінансової звітності;
- позитивні дії в усіх сферах діяльності;
- відповідність вимогам відповідного законодавства, зовнішніх і внутрішніх нормативних актів та правових актів[76].

У взаємозв'язку внутрішнього аудиту та систем контролю можна помітити, що в країнах із розвиненим корпоративним управлінням ми приділяємо внутрішньому аудиту не менше уваги, ніж внутрішньому контролю загалом. При цьому внутрішній контроль і внутрішній аудит вважаються процесом. З іншого боку, ми стверджуємо, що загалом внутрішній контроль як

процес має на меті забезпечити досягнення корпоративною організацією таких цілей, як достовірність фінансової звітності, операційна ефективність та відповідність вимогам законодавства.

Внутрішній аудит - це процес, який не має нічого спільного з безпосереднім моніторингом і контролем (контролінгом) діяльності організації та ефективності її системи внутрішнього контролю.

Отже, якщо внутрішній контроль розглядається як процес, то внутрішній аудит є специфічним компонентом (функцією) для реалізації цього процесу. Однією з умов роботи такої процедури контролю є її незалежність. На підтвердження вищесказаного слід підкреслити, що спільним для складових систем є їх спрямованість і концентрація на перевірці ефективності діяльності підприємства, узгоджуючи тим самим процес контролю з його фактичною ефективністю.

Поки що доводиться визнати, що традиційна система внутрішнього контролю не повністю відповідає потребам ефективного менеджменту, оскільки зосереджена на дуже популярних і загальних напрямках контролю: безпеці активів компанії, функціонування в її русі та на переміщення джерел формування власності[77].

На нашу думку, вирішення контрольних питань в оперативному управлінні виробництвом має бути на першому плані і по можливості організовувати внутрішній аудит як функцію внутрішнього контролю (таблиця1) [78].

Таблиця 1

Регламентация внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю
підприємства

Напрями роботи	Структурно складові частини роботи	Інформаційне забезпечення роботи	Вихідні складові роботи
1	2	3	4
Постановка завдань (Підготовка проведення аудиторської перевірки)	Встановлення основних параметрів результатів діяльності об'єкта, що аудується. Експертна оцінка факторів ризику за напрямками діяльності. Оцінка складових системи внутрішнього контролю	Обліково-звітна інформація, аналітична інформація, інформація керівника управлінської структури та спеціалістів. Стан та результати функціонування основних виробництв та ділянок (забезпечення збереження коштів та майна), звіти та результати внутрішніх та інших перевірок	Цільові установки та конкретні завдання перевірки з урахуванням особливостей об'єкта перевірки та його структури. Обґрунтування розподілу об'єктів аудиту за зонами ризику. Оцінка відповідності ведення обліку, експертно-аналітичної та економічної роботи, інших напрямів управлінської діяльності вимогам чинних нормативно-правових актів та регламентів
Відбір пріоритетних напрямків та планування проведення робіт	Забезпечення необхідною інформацією щодо напрямків та завдань перевірки. Розподіл обов'язків згідно з календарним графіком виконання робіт. Підбір складу робочих документів	Склад первинних та звітних форм документів. Облікова політика. Інформація про постановку бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю	Перелік відібраних процедур перевірки стосовно питань проведеної перевірки по кожному об'єкту

Продовження табл.1

1	2	3	4
Здійснення виконання роботи	Застосування методів та процедур виконання роботи за кожним напрямом роботи та відповідно до поставлених завдань Узагальнення отриманої інформації та її систематизація	Первинна документація, облікові реєстри та відображені в них операції (особливо незвичайні) Головна книга та бухгалтерська (фінансова) звітність	Підготовка, обґрунтування та формулювання попередніх висновків
Подання інформації про результати робіт та попередні пропозиції аудитора на предмет обговорення з адміністрацією організації або структурної ланки системи управління	Узагальнені підсумкові матеріали робіт, конкретизація щодо них пропозицій. Матеріали отримання додаткової інформації, якщо виникла така потреба у нових відомостях для обґрунтування висновків	Оформлені належним чином зібрані докази - під час виконання робіт перевірки	Обґрунтовані висновки та пропозиції, рекомендації
Оформлювальна частина проведених робіт	Розосередження підсумкових матеріалів за напрямками робіт та поставленими завданнями	Протокол - угода сторін щодо обговорення результатів робіт та поданих за ними пропозицій	Затверджені звіти щодо прийнятих виконаних робіт з доданими до них конкретними рекомендаціями та пропозиціями

Звернемо увагу, що в умовах корпоративного управління відбувається поєднання внутрішнього аудиту зі структурно-функціональною формою контролю. Цей спосіб дуже корисний з точки зору економії та водночас забезпечує достатньо високий рівень ефективності внутрішнього аудиту. При цьому невеликий відділ внутрішнього аудиту бере на себе роль організатора контрольної роботи, яка в основному здійснюється аудиторами, що працюють в інших структурних підрозділах організації (таблиця 2).

Таблиця 2

Взаємозв'язок внутрішнього аудиту з іншими службами підприємства

Найменування підрозділу	Елементи взаємозв'язку
Управлінсько-адміністративний відділ	Аудит отримує від керівництва до використання накази, розпорядження, вказівки, плани. Видає результати перевірок, експертиз, оцінку діяльності, рекомендації, пропозиції
Виробничо-маркетинговий відділ	Аудит контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод щодо придбання сировини, матеріалів, товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), звіти про витрачання матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання та списання ТМЦ. Підтверджує обґрунтованість приходу та списання ТМЦ, консультує з питань складання договорів, заповнення бланків обліку та звітності, проведення та оформлення інвентаризацій
	Аудит контролює наявність карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків - фактур, вимог, наявність договору про матеріальну відповідальність, правильність зберігання, забезпечення збереження цінностей, справності вагового та вимірювального обладнання. Консультує з питань раціонального складування та оформлення первинних документів Інформує про зміну в обліку та звітності
	Аудит перевіряє, чи обґрунтованість застосування норм природних втрат. Перевіряє обґрунтованість віднесення витрат за виробництво продукції. Здійснює оцінку виробничої діяльності підрозділів, дотримання технологічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах. Інформує про зміну норм, нормативів та розрахункової собівартості продукції
Обліково-аналітичний відділ	Аудит перевіряє наявність чинних норм та нормативів, звітів про виконання прогностичних завдань з виробничої, фінансової та комерційної діяльності, правильність застосування відпускних цін на реалізовану продукцію, штатного розпису та Положення про фонд споживання. Консультує щодо внесення змін та доповнень до Положення про оплату праці та фонду споживання, формування відпускних цін та інших питань
	Аудит оцінює систему організації бухгалтерського обліку, перевіряє облікові документи з метою підтвердження достовірності всіх видів звітності, встановлює обґрунтованість заборгованостей з усіх видів розрахунків Подає матеріали перевірок інвентаризацій, економічних аналізів. Інформує про зміни у податковому законодавстві у бухгалтерському обліку та звітності

Позиція внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю різноманітна, і основна увага полягає в наступному:

- підтримка керівників у вдосконаленні застосовності технологічних та

економічних процесів;

- в управлінні ризиками;
- у реалізації прийнятої стратегії розвитку суб'єкту підприємництва [79].

Слід підкреслити, що робота внутрішнього аудиту найбільш ефективна, коли вона підпорядковується ревізійній комісії або іншому органу, що представляє інтереси власника, а в адміністративному порядку — генеральному директору. Крім того, організація служби внутрішнього аудиту підприємства може призвести до значних загально-адміністративних витрат.

Внутрішній аудит також пов'язаний з обліком, аналізом, виробничими та управлінськими процесами. За результатами визначення місця внутрішнього аудиту в системі управління організацією його цілі та завдання, а також "пріоритетні моменти" можуть бути переглянуті та уточнені з метою підвищення ефективності управління організацією [81]. Тому необхідно точно визначити місце внутрішнього аудиту та ступінь його інтеграції з іншими відділами та службами. При виборі організаційної форми внутрішнього контролю в бізнесі важливу роль відіграє стан контрольного середовища в організації. Слід також зазначити, що відповідальність за створення та підтримку системи внутрішнього контролю слід передати керівництву організації.

Для того, щоб свідомо не ставити нездійсненні завдання, щоб не впасти в крайність надмірного внутрішнього контролю, а щоб уможливити ефективний спосіб роботи на різних рівнях управління, орієнтуючись на результати та перспективні завдання. Такий підхід відстоюють і зарубіжні автори, оскільки контроль фокусується на результатах, а не на зовнішньому вигляді діяльності самих розпорядників даних.

Через відсутність чітко сформульованого стандарту в частині оцінки ефективності внутрішнього контролю суб'єкти господарювання змушені самотійно формувати думку про відповідність внутрішнього контролю цілям і намірам його діяльності, а також контролювати ефективність контрольних заходів за своїм професійним судженням.